

รายงานการสอบบัญชี

๑. ประวัติและมาตรฐานรายงานการสอบบัญชี

ในบทนี้จะกล่าวถึงมาตรฐานของการรายงานว่ารายงานของผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีอะไรบ้าง เราจะศึกษาได้จากตำราของประเทศที่มีความเจริญทางด้านอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม เพราะประเทศเหล่านี้ย่อมมีวิวัฒนาการทางด้านบัญชีมากกว่าประเทศขาดความเจริญทางด้านพาณิชย์กรรม

ประเทศสหรัฐอเมริกา

เนื่องจากสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่มีความเจริญทางด้านอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรมมากและมีความเจริญทางด้านกิจการทางบัญชีตลอดมา จนกระทั่งมีสถาบันทางด้านวิชาการบัญชีที่มีชื่อเสียคือ The American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA) ซึ่งสถาบันนี้ได้เป็นผู้กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีขึ้น รวมทั้งมาตรฐานของการรายงานด้วย.

ในชั้นแรกประเทศอเมริกาไม่ได้กำหนดมาตรฐานของรายงานแต่อย่างใด จนกระทั่งปี ๑๙๑๓ จากการร้องขอของ Federal Reserve Board สถาบัน The American Institute Of Certified Public Accountants. ได้ทำบันทึกการตรวจสอบบัญชีขึ้น (A Memorandum On Balance Sheet Audits) เก็บคณะกรรมการของ Federal Reserve Board ได้ทำบันทึกนี้ขึ้นก่อนในหนังสือเรื่อง "การรับรองวิธีการในการเตรียมบัญชี" ในหนังสือนี้ได้มีตัวอย่างแบบฟอร์มของรายงานดังนี้-

"ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบบัญชีของ.....สำหรับงวดวันที่.....
ถึงวันที่.....และข้าพเจ้าขอรับรองว่างบดุลและงบกำไรขาดทุนดังกล่าวข้างต้น ได้
ทำขึ้นตามคำแนะนำของ Federal Reserve Board ตามความเห็นของข้าพเจ้าในเรื่อง
ฐานะการเงินของบริษัทในวันที่.....และผลของการดำเนินงานประจำปี"

จะเห็นได้ว่าแบบของรายงานที่คณะกรรมการแนะนำไปนั้น ยังไม่สมบูรณ์ ผู้สอบบัญชีหลายคนได้นำมาดัดแปลงให้ดียิ่งขึ้น และบางคนได้ใช้รายงานแบบยาว ซึ่งเขาจะแสดงวิธีการ

ดำเนินงานทั้งหมดลงไว้ ผู้อ่านรายงานจะเป็นผู้วินิจฉัยเองว่า วิธีการเหล่านั้นพอเพียงหรือไม่ หรือได้ละเว้นวิธีการที่สำคัญ ๆ อะไรบ้าง เป็นต้น

ต่อมาในปี ๑๙๒๔ - ได้ตั้งคณะกรรมการพิเศษขึ้นชุดหนึ่งทำการแก้ไขแบบฟอร์ม
ของรายงานและหนังสือของ AICPA ใหม่ หนังสือฉบับแก้ไขใหม่นี้
ได้ถูกพิมพ์ขึ้นภายใต้เรื่อง "การตรวจรับรองงบการเงิน
Federal Reserve Board (Verification Of Financial
Statements)
ในหนังสือฉบับนี้ได้นำแบบฟอร์มของรายงานใหม่คือ

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบบัญชีของ.....สำหรับงวดตั้งแต่วันที่.....
ถึงวันที่.....ข้าพเจ้าขอ รับรองว่างบดุลและงบกำไรขาดทุนที่แนบมานี้ชี้ให้เห็นว่าแสดง
ฐานะการเงินของบริษัทในวันที่.....และผลของการดำเนินงานประจำปี

ในปี ๑๙๓๔ The American Institute Of Certified Public Accountants
ได้เสนอแนะมาตรฐานรายงานแบบสั้นขึ้น เพื่อให้สอดคล้องกับข้อที่เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป
วิชาชีพ แบบฟอร์มของรายงานมีข้อความอย่างง่าย ๆ คือ

"เราได้ตรวจสอบงบดุลของบริษัท.....สิ้นสุดณวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๑๙๓๓
และงบกำไรขาดทุนและกำไรสะสมประจำปีสิ้นสุด ณ วันที่เดียวกัน เราได้ตรวจสอบหรือทดสอบ
รายงานการบัญชีของบริษัทและเอกสารประกอบอื่นๆ และได้รับข้อความและคำอธิบายจากเจ้า
หน้าที่และพนักงานของบริษัท เราได้ทำการตรวจสอบทั่วไปเกี่ยวกับการบัญชีและการดำเนินงาน
และตรวจสอบบัญชีรายได้ประจำปีด้วยแต่ไม่ได้ตรวจรายละเอียด

ความความเห็นของเราจากการตรวจสอบครั้งนี้ งบดุลและงบกำไรขาดทุนและงบกำไร
ที่แนบมานี้แสดงฐานะของบริษัท ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๑๙๓๓ และผลของการดำเนินงานประ
จำปีอย่างเหมาะสมตามหลักการบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับและบริษัทได้ถือปฏิบัติอยู่ในระหว่างปีที่ทำ
การตรวจสอบนี้

จากตัวอย่างรายงานข้างต้นนี้เมื่อนำมาเปรียบเทียบกับรายงานปี ๑๙๑๗ จะเห็น
ว่ารายงานนี้ได้อ้างถึงการตรวจสอบงบการเงินของลูกค้านั้นมากกว่าที่จะกล่าวถึงการสอบสมุค
บัญชี และยังได้กล่าวถึงรายละเอียดทั่วไปเกี่ยวกับการสอบบัญชี และในส่วนที่เกี่ยวกับความ
เห็นผู้สอบบัญชีจะไม่ใช้คำว่า รับรอง แต่ใช้คำว่า แสดงอย่างเหมาะสม
(Certify)

(Fairly Present) หลักการบัญชีที่เป็นที่ยอมรับและวิธีการบัญชีอย่างสม่ำเสมอ และ
ในคอนท้ายของรายงานนี้จะแสดงให้เห็นถึงความเห็นของผู้สอบบัญชีอย่างชัดแจ้งว่างบที่ตนตรวจ
สอบนั้น เป็นอย่างไรซึ่งรายงานที่ออกในปี ๑๙๑๗ นั้นแสดงแต่เพียงว่า งบการเงินนี้ทำขึ้นตาม
แบบที่ Federal Reserve Board แนะนำและให้คำวินิจฉัย

ต่อมาปี ๑๙๑๖ หลังจากได้ร่วมปรึกษากับ AICPA แล้ว The Securities And
Enchange Commission ได้แก้ไขเพิ่มเติมข้อบังคับ S-X อีกคือ

คำรับรองของนักบัญชีนั้น :-

๑. จะต้องประกอบด้วยงบที่ผู้สอบบัญชีได้แสดงให้เห็นขอบเขตการตรวจสอบ หาก
มีรายการที่สำคัญในงบการเงินแล้ว ก็พึงทวนการใช้วิธีการตรวจสอบที่ปฏิบัติกันโดยทั่วไป
เสียและใช้วิธีการตรวจสอบโดยเฉพาะสำหรับกรณีนั้นๆ

๒. จะต้องแสดงว่าการตรวจสอบได้กระทำกันตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เป็น
ที่ยอมรับกันโดยทั่วไปหรือไม่เกี่ยวกับเหตุการณ์ที่ตนตรวจสอบ (Committee On Auditing
Procedure)^๑ จะต้องแสดงว่าได้ละเว้นวิธีการ ตรวจสอบอันใดที่เห็นว่าจำเป็นหรือไม่
สำหรับสภาพการณ์ที่มีกรณีเกิดขึ้นโดยเฉพาะ

หลังจากได้มีการศึกษากันอย่างกว้างขวางเกี่ยวกับความคิดเห็นของมาตรฐานการสอบ
บัญชี คณะกรรมการกำหนดวิธีการตรวจสอบ บ (Committee On Auditing Procedure)

ได้ออกรายงานเรื่อง Tentative Statement Of Auditing Standards - Their
Generally Accepted Signi Ficance And Scope) ซึ่งเป็นที่เข้าใจว่าเป็นหลักฐานสำหรับ
มาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งเป็นมาตรฐานที่ใช้กันโดยทั่วไปและไม่เปลี่ยนแปลงไปตามสภาพการณ์ที่เกิดขึ้น
ไม่เหมือนกับวิธีการสอบบัญชียอมเปลี่ยนแปลงไปตามสถานะการณ์ที่เป็นอยู่ในขณะตรวจสอบ นอกจากนี้
ยังได้เปลี่ยนข้อความบางประการสำหรับรายงานข้างต้นคือ "การตรวจสอบของเราได้กระทำตาม
มาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป รวมทั้งวิธีการสอบบัญชีอื่นๆที่เห็นว่าจำเป็น
สำหรับกรณี"

คณะกรรมการได้กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีแยกออกเป็น ๒ ประเภทคือ

ประเภทแรก เป็นมาตรฐานส่วนบุคคลหรือมาตรฐานทั่วไปซึ่งคลุมทั้งมาตรฐานการ

ปฏิบัติงานและมาตรฐานการรายงานเกี่ยวกับงานที่ทำ มีทั้งหมด ๗ ข้อด้วยกันคือ

๑ การตรวจสอบจะต้องกระทำโดยบุคคลคนหนึ่งหรือหลายคน ซึ่งได้รับการฝึกอบรมทางด้านวิชาการอย่างเพียงพอ และมีความชำนาญในฐานะผู้สอบบัญชีคนหนึ่ง

๒ ในเรื่องทั้งปวงเกี่ยวกับงานที่ได้รับมอบหมาย ผู้สอบบัญชีจะต้องรักษาไว้ซึ่งเป็นความอิสระในทางจิตใจ

๓ ในการปฏิบัติงานตรวจสอบและการทำรายงาน ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ความรู้และทักษะของผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเหมาะสม

ประเภทที่ ๒ มีลักษณะเป็นวิธีการ ประกอบด้วยมาตรฐานสำหรับการปฏิบัติงานและมาตรฐานการทำรายงานเกี่ยวกับงานที่ทำ

004401

มาตรฐานการปฏิบัติงานมี ๗ ข้อคือ

๑ งานที่ทำจะต้องมีการวางแผนไว้อย่างเพียงพอและมีการควบคุมผู้ช่วย (ถ้ามี) อย่างถูกต้อง

๒ จะต้องมีการศึกษาและประเมินผลการควบคุมภายในที่มีอยู่อย่างถูกต้อง เพื่อเป็นหลักที่จะเชื่อถือได้เพียงใด และสำหรับกำหนดขอบเขตของการทดสอบ เพื่อจะได้อำนาจวิธีการสอบบัญชีต่างๆ

๓ จะต้องให้ใ้มาซึ่งสิ่งที่ใช้เป็นหลักฐานที่คิดและเพียงพอโดยการตรวจราส่งเอกสารสอบถามและยืนยัน เพื่อใช้เป็นหลักเกณฑ์ที่มีเหตุผลสำหรับออกความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินที่ตรวจสอบอยู่

มาตรฐานการรายงานเกินมีอยู่ ๗ ข้อด้วยกันคือ

๑ ในรายงานต้องระบุไว้ว่าการเงินที่ใ้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปหรือไม่

๒ ในรายงานต้องระบุไว้ว่า หลักการบัญชีดังกล่าวใ้ใช้ปฏิบัติในงวดปัจจุบัน โดยสม่ำเสมอเปรียบเทียบกับงวดก่อนหรือไม่

๓ การแสดงรายการและข้อความในงบการเงินใ้ถือว่า เป็นการเพียงพอตามสมควร เว้นแต่จะใ้กล่าวเป็นอย่างอื่นในรายงานนั้น ๔

นอกจากนี้ก็ยังมีส่วนกับบัญชีอื่นๆสนับสนุนและคำเป็นความมาตรฐานการรายงานทั้ง๓ข้อจึงกล่าวข้างต้นนี้

ในปี ๑๙๔๘ สมาชิกของสถาบันได้รับรอง Auditing Statement Number 23, " Clarification Of Accountants' Reports When Opinion Is Omitted " ซึ่งเท่ากับว่าเป็นการเพิ่มมาตรฐานการรายงานอีกข้อหนึ่งคือให้กำหนดว่า " ในรายงานต้องมีการแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินโดยพิจารณาพร้อมทั้งหมค หรือมีคำกล่าวถึงกรณีที่ไม้อาจแสดงความเห็นได้ เมื่อไม่อาจแสดงความเห็นในส่วนรวมได้ ก็ควรแจ้งเหตุผลไว้ด้วย ในทุกกรณีที่มีชื่อของผู้สอบบัญชีเข้าไปเกี่ยวข้องกับงบการเงิน รายงานนั้นควรรู้ให้เห็นอย่างแจ่มชัดถึงลักษณะการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี (ถ้ามี) และชั้นของความรับผิดชอบที่เขาจะยอมรับ "

ต่อมาในปี ๑๙๕๔ รายงานพิเศษฉบับหนึ่งของ The Committee On Auditing Procedure Of The AICPA ชื่อ Generally Accepted Auditing Standards, Their Significance And Scopeที่กำหนดทำเป็นแบบและอธิบายรายงานต่างๆ ที่รวมในวคิ " มาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป " โดยจัดกลุ่มมาตรฐานไว้เป็น ๓ ประเภทด้วยกัน คือ มาตรฐานทั่วไป มาตรฐานการปฏิบัติงานและมาตรฐานการรายงาน มาตรฐาน ๒ ประเภทแรกจะไม่ขอลำถึง เพราะไม่เกี่ยวข้องกันกับข้อเขียนเรื่องนี้ มาตรฐานการรายงานมีดังนี้คือ

๑ ในรายงานต้องระบุไว้ว่า งบการเงินได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปหรือไม่

๒ ในรายงานต้องระบุไว้ว่า หลักการบัญชีดังกล่าวได้ใช้ปฏิบัติในงวดปัจจุบันโดยสม่ำเสมอ เปรียบเทียบกับงวดก่อนหรือไม่

๓ การแสดงรายการและข้อความในงบการเงินให้ถือว่าเป็นการเพียงพอตามสมควร เว้นแต่จะโต้แย้งเป็นอย่างอื่นในรายงานนั้น

๔ ในรายงานต้องมีการแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงิน โดยพิจารณาทั้งหมด หรือมีค่ากล่าวถึงการที่ไม่อาจแสดงความเห็นได้ เมื่อไม่อาจแสดงความเห็นในส่วนรวมได้ ก็ควรแจ้งเหตุผลไว้ด้วยในทุกกรณีที่มีชื่อของผู้สอบบัญชีเข้าไปเกี่ยวข้องกับงบการเงิน รายงานนั้นควรชี้ให้เห็นอย่างแจ่มชัดถึงลักษณะการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี (ถ้ามี) และชั้นของความรับผิดชอบที่เขาจะยอมรับ

มาตรฐานเหล่านี้บังคับให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาความสม่ำเสมอ การเปิดเผยให้ทราบ และการบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปอื่น ๆ ทั้งหมด เพื่อเป็นหลักการหาความเห็นที่ยอมรับของงบการเงินที่ตนตรวจสอบ มาตรฐานนี้ยังบังคับให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นหรือไม่ออกความเห็นเกี่ยวกับงบนั้น

มาตรฐานการรายงานข้อ ๑

"ในรายงานต้องระบุไว้ว่า งบการเงินได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชี ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปหรือไม่"

มาตรฐานนี้เป็นปัญหาที่โต้เถียงกันได้ว่าค่า "หลักการบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป" นั้น หมายถึงอะไรหรือควรหมายถึงอะไร อย่างไรก็ตาม คำวรรคนี้มีความสำคัญต่อผู้สอบบัญชีอย่างมาก ทั้งนี้เพราะว่าเขาต้องรวมคำวรรคนี้ไว้ในความเห็นการสอบบัญชีของเขา

มาตรฐานการรายงานข้อ ๒

"ในรายงานต้องระบุไว้ว่า หลักการบัญชีดังกล่าวได้ใช้ปฏิบัติในงวดปัจจุบันโดยสม่ำเสมอ เปรียบเทียบกับงวดก่อนหรือไม่"

ความสม่ำเสมอซึ่งเป็นหลักการบัญชีอย่างหนึ่ง ถูกกำหนดไว้โดยเฉพาะในมาตรฐานรายงาน เพราะว่าความสม่ำเสมอช่วยในงบการเงินค้างๆของบริษัทย่อยๆเปรียบเทียบกันได้ตามเวลา ถ้าความสม่ำเสมอใช้รูปไป ก็ต้องเปิดเผยให้ทราบถึงข้อเท็จจริงอันนี้และผลต่องบการเงินในปัจจุบันไว้ในรายงานการสอบบัญชี

โดยทั่วไป การเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างปีต่างๆ จะถูกกระทบกระเทือนด้วย การเปลี่ยนแปลงซึ่งเกิดจาก

• การเปลี่ยนแปลงในหลักการบัญชีที่ใช้

๒. ภาวะการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปซึ่งถ้าให้มีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี แต่เป็นการเปลี่ยนแปลงซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงในหลักการบัญชีที่ใช้

๓. ภาวะการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับการบัญชี

ในข้อแรกเท่านั้นที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานความสม่ำเสมอ ดังนั้นเฉพาะการเปลี่ยนแปลงประเภทนี้เท่านั้นที่มีผลสำคัญต่องบการเงินซึ่งต้องมีการรับรู้ไว้ในความเห็นของผู้สอบบัญชีอิสระเกี่ยวกับความสม่ำเสมอการเปลี่ยนแปลงตามข้อ ๒ และข้อ ๓ ที่มีผลสำคัญต่องบการเงิน โดยปกติจะไม่ถูกกล่าวถึงในรายงานของผู้สอบบัญชีอิสระ อย่างไรก็ตามการแสดงฐานะการเงินและผลดำเนินการอย่างเที่ยงธรรม อาจต้องการให้มีการเปิดเผยการเปลี่ยนแปลงไว้ในหมายเหตุถึงงบการเงิน

มาตรฐานรายงานข้อ ๓

"การแสดงรายการและข้อความในงบการเงินให้ถือว่าเป็นการเพียงพอตามสมควรเว้นแต่จะโต้แย้งว่าเป็นอย่างอื่นในรายงานนั้น"

การเปิดเผยให้ทราบเป็นหลักการบัญชีอีกอย่างหนึ่ง ซึ่งได้กำหนดไว้ต่างหากในมาตรฐานการรายงาน อย่างไรก็ตามการเปิดเผยให้ทราบถูกกล่าวไว้ในรายงานสอบบัญชีเฉพาะแค่เมื่อการเปิดเผยในงบการเงินไม่เป็นการเพียงพอ

มาตรฐานการรายงานข้อ ๔

"ในรายงานต้องมีการแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงิน โดยพิจารณา รวมทั้งหมดหรือมีค่ากล่าวถึงการที่ไม่อาจแสดงความเห็นให้ได้ เมื่อไม่อาจแสดงความเห็นในส่วนรวมได้ก็ควรแจ้งเหตุผลไว้ด้วย ในทุกกรณีที่ผู้สอบบัญชีเข้าไปเกี่ยวข้องกับงบการเงิน รายงานนั้นควรชี้ให้เห็นอย่างแจ่มชัดถึงลักษณะการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี(ถ้ามี) และขั้นของความรับผิดชอบที่เขาจะยอมรับ"

มาตรฐานการรายงานข้อนี้ ระบุให้ผู้สอบบัญชีเปิดเผยความเห็นของคนอย่างเพียงพอกับความเที่ยงธรรมของงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องแสดงว่าเขามีความเห็นดีหรือไม่ดี หรือแสดงว่า เขาไม่มีความเห็นและต้องชี้แจงให้เห็นสาเหตุผลสรุปของเขา ดังนั้นเราอาจแบ่งความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีออกเป็นประเภทใหญ่ๆคือ

๑. รายงานที่ไม่มีเงื่อนไข
๒. รายงานที่มีเงื่อนไข
๓. ความเห็นในทางที่ไม่ดี
๔. ปฏิเสธไม่ออกความเห็นให้

ซึ่งจะกล่าวรายละเอียดต่อไปในภายหลัง

ประเทศเยอรมัน

ประเทศเยอรมัน เป็นประเทศหนึ่งที่มีวิวัฒนาการทางด้านวิชาชีพบัญชีไม่น้อยกว่าประเทศอื่นๆในยุโรป และได้แบ่งผู้สอบบัญชีเป็น ๒ พวกคือ

1. Wirtschaftsprüfer (WP)
2. Vereidigte Buchprüfer (VBP)

โดยทั่วไปมาตรฐานทางวิชาชีพของ WP และ VBP มีมาตรฐานที่เหมือนกัน ต่างกันที่การศึกษาและอายุเท่านั้น แต่โดยปกติผู้ที่จะเป็นผู้สอบบัญชีตามกฎหมายได้คือพวก WP ดังนั้นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของประเทศเยอรมันคือผู้ที่ เป็น WP ซึ่งการที่จะเป็น WP ได้นั้นต้องเป็นผู้ที่บุคคลสมบัติตามที่กำหนดและผ่านการสอบ กล่าวคือผู้ที่จะเป็น WP จะต้องมีสัญชาติเยอรมัน และได้รับปริญญาทางกฎหมาย, เศรษฐศาสตร์, ชุระกิจหรือวิศวกรรมศาสตร์ก็ได้ ผู้ที่จะสมัครเป็น WP ต้องผ่านการฝึกงานไม่ต่ำกว่า ๖ ปีหลังจากได้รับปริญญา ฉะนั้นความสัทธิกล่าวได้ว่าผู้ที่ได้เป็น WP มักจะมีอายุไม่ต่ำกว่า ๓๕ ปี

สำหรับพวก VBP นั้นแม้ว่าจะได้ปฏิบัติงานในทำนองเดียวกันกับพวก WP แต่ก็ไม่ได้ถือเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เนื่องจากได้มีกฎหมายปี ค.ศ.๑๘๖๐ สั่งให้ระงับใบอนุญาตสำหรับพวก

นอกจาก WP และ VBP ก็ยังมีบัญชีซึ่งปฏิบัติงานทางค่านับ ซึ่งเช่นกันแต่เกี่ยวกับค่านับ
ภาษีอากรโดยเฉพาะคือ **Stenerberate (STB)** และ **Steuerbevollmachtiger (StBer)**
แต่อย่างไรก็ตามทั้ง WP และ VBP ก็อาจเป็น StBer ได้

สถาบันการบัญชีของประเทศเยอรมันชื่อ **Wirtschaftsprüferkammer** ได้ตั้งขึ้นเมื่อ
วันที่ 21 กรกฎาคม ค.ศ. 1961 WP ทั้งหมดและนักบัญชีฝึกหัดอื่น ๆ ต้องเป็นสมาชิกของ
Wirtschaftsprüferkammer จุดประสงค์ของสถาบันนี้เพื่อป้องกันและส่งเสริมวิชาชีพแก่
สมาชิกและให้คำแนะนำปรึกษาเกี่ยวกับการปฏิบัติงานด้วย

นอกจากนี้ยังมีสถาบันบัญชีอีกแห่งหนึ่งคือ **Institut der Wirtschaftsprüfer**
งานส่วนใหญ่ของสถาบันแห่งนี้เกี่ยวกับปัญหาทางค่านับเทคนิคต่าง ๆ เช่น การตีความหมายและ
การวิเคราะห์การสำรวจตามกฎหมายและหลักการบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี

ประเทศเยอรมันยังไม่มีข้อกำหนดสำหรับมาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งยอมรับกันโดยทั่วไป
พลยังไม่ได้กำหนดวิธีการสอบบัญชีที่จำเป็นต่าง ๆ ไว้ แต่ก็ยังมีวิธีปฏิบัติที่ใช้กันอยู่บ้างโดยบาง
ส่วนถือตามข้อกำหนดของกฎหมาย บางส่วนปฏิบัติตามประกาศของ **German Institute** บ้าง
และบางส่วนถือตามสารคดีและการใช้ (**Literature and usage**) สถาบัน **Wirtschafts-
sprüferkammer** ซึ่งมีหน้าที่ออกข้อแนะนำทางค่านับวิชาชีพ กำลังรวบรวมอยู่ คาดว่าคงได้
พิมพ์ในปี 1964

สำหรับมาตรฐานการรายงานนั้นได้ทำขึ้นตามข้อบังคับของกฎหมาย รายงานผู้สอบบัญชี
ซึ่ง **German Institute** แนะนำให้ใช้นั้นคงกล่าวว่า " ความที่ไต่ตรวจสอบสมุดบัญชีและบันทึก
ของบริษัท และคำอธิบายที่ได้รับจากฝ่ายจัดการ บัญชีและงบการเงินได้ทำขึ้นตามที่กฎหมาย
กำหนดไว้ "

รายงานผู้สอบบัญชีจะใช้โดยทั่วไปเป็นภาษากฎหมายตามที่ไต่กำหนดไว้ในกฎหมายบริษัท
รายงานของผู้สอบบัญชีเยอรมันจะแตกต่างจากรายงานของอเมริกันคือ ในรายงานจะกล่าวถึง
ข้อเท็จจริงมากกว่าที่จะเป็นความเห็นของผู้สอบบัญชี ฉะนั้นโดยคำที่ว่า " ตามความเห็นของ
ข้าพเจ้า " จึงไม่เป็นข้อจำกัดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

กฎหมายโลกกล่าวถึงความเห็นที่มีเงื่อนไขและการปฏิเสธไม่ออกความเห็น ความเห็น

ที่มีเงื่อนไขเห็นต้องกล่าวให้ชัดแจ้ง หากเป็นไปไ้ควรชี้แจงผลที่เกิดจากเงื่อนไขดังกล่าวด้วย ไม่จำเป็นที่ว่าการไม่ลงความเห็นพ้องต้องกันระหว่างผู้สอบบัญชีและฝ่ายจัดการจะต้องให้ความเห็นที่มีเงื่อนไขทุกครั้ง การพิจารณาว่าการเปิดเผยเพียงพอหรือไม่ การให้ความเห็นที่มีเงื่อนไขหรือปฏิเสธไม่ออกความเห็นขึ้นอยู่กับรายการนั้นจะสำคัญมากน้อยเพียงไร อยู่ที่การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีเท่านั้น สำหรับรายการที่ให้ความเห็นอย่างมีเงื่อนไขไว้แก่

๑. การจึกประเภทรายการใหญ่ๆไม่ถูกต้อง
๒. การตีราคาสินทรัพย์สูงกว่าความเป็นจริง
๓. การเปิดเผยรายการหนี้สินและการเสียภัยไม่เพียงพอและต่ำกว่าความจริง
๔. ผู้สอบบัญชีไม่อาจเปิดเผยเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นหลังวันในงบดุล
๕. งบการเงินไม่กล่าวถึงรายการที่กฎหมายกำหนดให้กล่าวถึง

ประเทศอังกฤษ

เป็นที่ทราบแล้วว่า วิชาชีพบัญชีได้เริ่มต้นขึ้นที่ประเทศอังกฤษในราวศตวรรษที่ ๑๕ และได้วิวัฒนาการเรื่อยมาจนมีสถาบันทางวิชาชีพบัญชีขึ้นหลายแห่ง เช่น **The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, The Institute of Scotland and Ireland, The Association of Certified and Corporate Accountants .**

เป็นต้น สำหรับสถาบันเหล่านี้เป็นผู้กำหนดข้อบังคับและคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีขึ้น

สำหรับมาตรฐานของการรายงาน กฎหมายบริษัทจำกัดปี ๑๙๔๘ ในตารางที่ ๕ ได้กำหนดสาระสำคัญที่ผู้สอบบัญชีต้องใส่ไว้ในรายงานของคนเกี่ยวกับสมุดบัญชีที่ตนตรวจสอบ (งบดุล, งบกำไรขาดทุน) ในรายงานต้องระบุว่า

๑. ผู้สอบบัญชีได้รับข้อความและคำอธิบายตามที่ตนต้องการทั้งหมดหรือไม่
๒. บริษัทได้เก็บรักษาสมุดบัญชีไว้ในที่อันควรหรือไม่
๓. งบการเงินได้ถูกทำขึ้นโดยใช้ตัวเลขตรงกับในบัญชีหรือไม่
๔. สำหรับความเห็นของผู้สอบบัญชี งบการเงินนั้นได้แสดงให้เห็นการงานและกำไร (ขาดทุน) ของบริษัทตามที่แท้จริงและสมควรหรือไม่

๕. ผู้สอบบัญชีเห็นว่าสมุดบัญชีที่บริษัทมีอยู่ถูกต้องตามที่กฎหมายบริษัทจำกัดปี ๑๙๔๔ กำหนดไว้หรือไม่

ตัวอย่างรายงานการสอบบัญชีแบบอังกฤษอาจเป็นดังนี้คือ

"รายงานของผู้สอบบัญชี สมอบคัยผู้ถือหุ้นของ.....

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุลข้างต้น ลงวันที่.....และได้รับข้อความคำชี้แจง
ทั้งหมดตามที่กองการ ข้าพเจ้าเห็นว่างบดุลดังกล่าวได้ทำขึ้นอย่างถูกต้องเพื่อแสดงให้เห็นการ
งานของบริษัทตามความเป็นจริงและถูกต้อง (True and correct view) ความข้อความ
และคำชี้แจงที่ข้าพเจ้าได้รับและที่ปรากฏอยู่ในสมุดบัญชีของบริษัท" ..

The Institute of Chartered Accountants ได้ออกหนังสือ Members'
Handbook แนะนำแบบฟอร์มรายงานของผู้สอบบัญชีให้แก่สมาชิก ซึ่งมีสาระสำคัญเหมือนกับที่กฎหมาย
บริษัทได้กำหนดไว้ แตกต่างกันเฉพาะตัวแบบฟอร์มซึ่งจำเป็นต้องใช้ในโอกาสต่าง ๆ กัน เช่น
แบบฟอร์มรายงานสอบบัญชีสำหรับสาขา หรือบริษัทย่อย เป็นต้น

ไม่ปรากฏว่า ใ้มีการร้องขอให้แบบฟอร์มรายงานการสอบบัญชีสำหรับสาขาหรือบริษัท
ย่อยต้องทำตามมาตรฐานการสอบบัญชีอันเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป หรือคล้อยตามหลักการบัญชี
ที่ยอมรับกันโดยทั่วไปและได้ปฏิบัติตามอย่างสม่ำเสมอ แต่ถ้าหากผู้สอบบัญชีจะทำรายงานการ
สอบบัญชีบริษัทย่อย ซึ่งมีบริษัทอยู่ในสหรัฐอเมริกาแล้ว เขาก็จะระบุข้อความเหล่านี้ลงใน
รายงานด้วย

ประเทศญี่ปุ่น

ประเทศญี่ปุ่นเป็นประเทศหนึ่งที่มีความเจริญก้าวหน้าทางบ้านอุตสาหกรรมและพาณิชย์
กรรมในภาคตะวันออก วิชาชีพัญชีประเทศญี่ปุ่นก็เจริญก้าวหน้าไม่แพ้ประเทศอื่น ๆ เหมือนกัน
ในปี ๑๙๔๔ ได้ตั้งสถาบันวิชาชีพบัญชีขึ้นมีชื่อว่า The Japanese Institute of CPAS

สถาบันนี้ได้ดำเนินงานเกี่ยวกับการวิจัยและเป็นศูนย์กลาง ประสานงานกับกระทรวงการคลังในการแก้ไขปรับปรุงวิธีการสอบบัญชีและหลักการบัญชี และเป็นผู้ทำหนังสือรายคาบชื่อ " The Certified Public Accountant " อีกด้วย นอกจากนี้สถาบันแห่งนี้แล้วก็ยังมีสถาบันการบัญชีแห่งอื่น ๆ อีกเช่น The Association of Foreign Certified Public Accountants in Japan และ Japan Registered Public Accountants Association เป็นต้น ซึ่งได้ปฏิบัติงานในลักษณะคล้ายกับที่กล่าวมาแล้ว

The Business Accounting Council ของกระทรวงการคลังได้พิมพ์รายงานระหว่างกาลฉบับหนึ่งชื่อ " มาตรฐานการสอบบัญชี กฎการทำงานสอบบัญชีและมาตรฐานการรายงาน " ซึ่งได้กล่าวถึงกฎการปฏิบัติงานในการจัดทำรายงานการสอบบัญชีไว้ดังนี้คือ

- ๑. รายงานการประกอบบัญชีโครงสร้างของงานซึ่งผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติและประกอบด้วยความเห็นของผู้สอบบัญชี ในรายงานควรมีวันที่ลายเซ็นและประทับตราชื่อผู้สอบบัญชี
- ๒. รายงานการสอบบัญชีควรมีข้อความต่อไปนี้คือ
 - ๑. ขอบเขตของการตรวจสอบอย่างย่อ
 - ๒. การสอบบัญชีได้กระทำตามมาตรฐาน อันเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปหรือไม่
 - ๓. ผู้สอบบัญชีได้ใช้วิธีการสอบบัญชีตามปกติและวิธีการอื่น ๆ ที่เห็นว่าจำเป็นสำหรับกรณีหรือไม่

- ๓. รายงานต้องแสดงถึงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับงบการเงินทั้งหมด
- ๔. ความเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับงบการเงินต้องแสดงว่า
 - ๑. หลักการบัญชีและวิธีการบัญชีที่ใช้สอดคล้องตามหลักการบัญชีของธุรกิจประเภทนั้นหรือไม่

- ๒. หลักการบัญชีและวิธีการบัญชีที่กล่าวข้างต้น ได้ปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอหรือไม่
- ๓. งบการเงินของบริษัทได้ทำขึ้นตามแบบและกฎที่ระบุไว้ในกฎการปฏิบัติงานในการจัดงบการเงินหรือไม่

๕. ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นของเขา หากผู้สอบบัญชีเห็นว่างบการเงินที่ตนตรวจสอบนั้นขัดกับฐานะของบริษัท ๖. วันที่ที่ปรากฏในงบดุลและผลของการดำเนินงานประจำปีอย่างเหมาะสม (Fair)

- ๖. ผู้สอบบัญชีต้องกล่าวถึงผล (Effect) ในงบการเงินดังต่อไปนี้คือ

นั้น

๑. เมื่อได้ละเว้นวิธีการตรวจสอบสำหรับรายการที่สำคัญ ๆ ในงบการเงิน

๒. เมื่อรายการที่สำคัญในงบการเงินนั้น ไม่ได้ปฏิบัติตามหลักการบัญชี

๓. เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในหลักการบัญชีและวิธีการบัญชีและการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมีผลกระทบสะท้อนต่อรายได้สุทธิประจำวานั้นอย่างมาก เว้นแต่การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวจะเป็นการเปลี่ยนแปลงที่สมเหตุสมผลกับระดับรายได้หรือความมั่นคงทางการเงินของกิจการนั้น การเปลี่ยนแปลงเช่นนั้นถ้าจำเป็นจะต้องนำมากล่าว

๔. เมื่อไม่ได้เปิดเผยข้อความการเงินที่สำคัญ ๆ ให้ทราบ

๕. ถ้าหากว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีไม่มีความหมายโดยการที่ระบุข้อยกเว้นไว้ในรายงานสอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องระงับการออกความเห็นของเขาและทำงานเกี่ยวกับผลของข้อยกเว้นนั้นพร้อมกับให้เหตุผลด้วย

๖. ในรายงานการสอบบัญชีต้องแสดงถึงเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นหลังวันในงบดุลที่สำคัญ ๆ ด้วย เช่น การควบรวมบริษัท การลงทุนในบริษัทอื่นหรือเหตุอื่น ๆ ซึ่งจะมีผลกระทบสะท้อนต่อธุรกิจเป็นอย่างมาก

ตัวอย่างรายงานการสอบบัญชีที่ไม่มีเงื่อนไขอาจเป็นดังนี้

รายงานผู้สอบบัญชี

เรียนประธานกรรมการ	วันที่
บริษัท	ผู้สอบบัญชี
	ชื่อ
	ที่อยู่

ลายมือชื่อผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงิน (งบดุล, งบรายได้, งบกำไร, งบกำไรจึคสรร และงบประกอบต่าง ๆ ตั้งแต่วันที่ถึงวันที่

การตรวจสอบของข้าพเจ้าได้กระทำตามมาตรฐานการสอบบัญชีอื่นเป็นที่ยอมรับกันโดย

ทั่วไป รวมทั้งวิธีการตรวจสอบโดยปกติและวิธีการตรวจสอบอื่น ๆ ที่ข้าพเจ้าเห็นว่าจำเป็น
สำหรับกรณี

สำหรับความเห็นของข้าพเจ้าเท่าที่ตรวจสอบเห็นว่าบริษัทได้ใช้หลักการบัญชีและวิธี
การบัญชีอันเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป และได้ใช้ปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน ๆ และได้แสดงงบ
การเงินตามแบบที่กำหนดให้

ฉะนั้นจึงมีความเห็นว่างบการเงินได้แสดงฐานะการเงินของบริษัท.....ณ.
วันที่.....และผลของการดำเนินงานประจำงวดสิ้นสุด ณ วันที่เดียวกันอย่างเหมาะสม

ประเทศฟิลิปปินส์

ประเทศฟิลิปปินส์นั้นได้ชื่อว่าเป็นประเทศหนึ่งที่มีความเจริญก้าวหน้าทางด้านการค้า
และเศรษฐกิจมาก่อนประเทศอื่น ๆ อีกหลายประเทศ วิชาชีพบัญชีและการสอบบัญชีมีความเจริญ
ไม่แพ้ประเทศอื่น ๆ เช่นกัน คือมีสถาบันวิชาชีพบัญชี โดยในปี 1929 นักบัญชีกลุ่มหนึ่งได้จัดตั้ง
สมาคมขึ้นเรียกว่า " สถาบันผู้สอบบัญชีฟิลิปปินส์ " (The Philippine Institute of
Certified Public Accountants) ต่อมาสงครามโลกครั้งที่ 2 ทำให้กิจการของสมาคม
ต้องหยุดชะงักลง แต่ก็ได้เริ่มดำเนินงานใหม่ภายหลังที่สงครามโลกยุติภายใต้ชื่อว่า " The
Philippine Institute of Accountants " ผู้ที่จะเป็นสมาชิกของสถาบันนี้จะต้องเป็นแต่ แต่ค
มาก็ได้หันกลับมาใช้ชื่อเดิมอีกคือ Philippine Institute of Certified Public
Accountants (PICPA)

ในปี 1949 คณะอนุกรรมการเรื่องมาตรฐานการสอบบัญชีและวิธีการได้ออกแถลง
การณ์มาตรฐานการสอบบัญชี (Statement of Auditing Standards) โดยแบ่งเป็นมาตรฐาน

ทั่วไป มาตรฐานการปฏิบัติงานและมาตรฐานการรายงาน

สำหรับมาตรฐานการรายงานได้กล่าวไว้ดังนี้

1. การยึดถือหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป
2. การเปิดเผยการรายงานอย่างพอเพียงในรายงานหรือหนังสือรับรอง หรือใน
งบการเงิน

สถาบัน PICPA ได้มีประกาศเรื่องรายงานและการรับรองของ C.P.A. อีสาระเพื่อเป็นการขยายความข้อเสนอแนะที่มีอยู่ในแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีข้างต้น ที่ให้ยอมรับแบบรายงานผู้สอบบัญชีอย่างสั้นของ AICPA ประกาศฉบับนี้ ได้แถลงเกี่ยวกับคำรับรองที่มีเงื่อนไขการปฏิเสธไม่รับรองงบการเงิน วิธีการเกี่ยวกับการจัดงบโดยมิได้ตรวจสอบ แต่ได้พิมพ์แบบพิมพ์ของสำนักงานผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตามในปัจจุบัน คณะอนุกรรมการเกี่ยวกับวิธีการบัญชีและการสอบบัญชีของสถาบันนี้ กำลังแก้ไขแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อที่จะรวมมาตรฐานการรายงานฉบับที่ 4 ซึ่งคล้ายกับของ AICPA เข้าไว้ด้วย

2. แบบรายงานของการสอบบัญชี

รายงานของผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นเกี่ยวกับความถูกต้องของงบการเงิน อาจแบ่งได้เป็น 2 แบบ คือ

1. รายงานการสอบบัญชีแบบสั้น (Short Form Audit Reports)
2. รายงานการสอบบัญชีแบบยาว (Long Form Audit Reports)

รายงานการสอบบัญชีแบบสั้น

ประกอบด้วยคำแถลงของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับขอบเขตของการตรวจสอบและความเห็นของผู้สอบบัญชี และมีบุคคล งบกำไรและขาดทุนและงบกำไรสะสมแนบไปด้วย รายงานการสอบบัญชีแบบสั้นมักนิยมใช้ในรายงานประจำปีของบริษัทพิมพ์แจกผู้ถือหุ้น และใช้ในกรณีอื่น ๆ ซึ่งไม่มีความจำเป็นต้องใช้รายงานซึ่งแสดงรายละเอียดไว้ด้วย

นักบัญชีท่านหนึ่งกล่าวว่ารายงานการสอบบัญชีอย่างสั้นส่วนมากจะประกอบด้วยถ้อยแถลง 2 ตอน ตอนแรกเป็นขอบเขตของการตรวจสอบ ตอนที่ 2 จะเป็นความเห็นของผู้สอบบัญชี¹² และนักบัญชีบางท่านให้ความเห็นเพิ่มเติมว่า รายงานการสอบบัญชีควรใช้ถ้อยคำที่แจ่มแจ้งและขมขื่น แสดงถึงข้อบกพร่องที่สำคัญ ๆ ข้อยกเว้นหรือข้ออธิบายต่าง ๆ ซึ่งจะต้องกล่าวกันไว้เพื่อมิให้เข้าใจผิดหรือแปลเจตนาผิดไป¹³

อย่างไรก็ดีถ้าถามความเห็นของนักบัญชีส่วนมาก เห็นว่ารายงานการสอบบัญชีแบบสั้นประกอบด้วยส่วนสำคัญสองส่วนคือ คำแถลงเกี่ยวกับขอบเขตของการตรวจสอบ และความเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความถูกต้องของงบการเงิน ตัวอย่างรายงานแบบสั้นซึ่งสมาคม AICPA¹⁴ ได้นแนะนำให้สมาชิกของตนใช้ให้เป็นแบบเดียวกันหมด ดังนี้คือ

วันที่

เรียน คณะกรรมการบริษัทหรือผู้ถือหุ้นบริษัท

เราได้ตรวจสอบงบดุลของบริษัทณ วันที่ 31 ธันวาคมงบกำไรและขาดทุน และงบกำไรสะสมสำหรับปีสิ้นสุดในวันเดียวกันนั้น การตรวจสอบของเราได้กระทำตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งเรานัดยอมรับกันโดยทั่วไป รวมทั้งการทดสอบบัญชีต่าง ๆ และได้ใช้วิธีการตรวจสอบเท่าที่จำเป็นสำหรับกรณี

เราจึงเห็นว่า บงก่าไธและซาคทุนและ บงก่าไร สะสมที่แนบมานี้สมควร เชื่อถือ
ได้ว่าแสดงฐานะการเงินของบริษัท ณ. วันที่ 31 ธันวาคม
และผลการดำเนินงานสำหรับปีสิ้นสุดในวันเดียวกันตามจริงตามที่ควร ตามหลักการบัญชี ซึ่ง
เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป และได้ปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอเช่นเดียวกับปีก่อน

ลดยมีชื่อผู้สอบบัญชี

ในคำ ในตัวอย่างข้างต้นนี้ คำแถลงเกี่ยวกับขอบเขตของการทำงานปรากฏอยู่ในย่อหน้า
แรกและความเห็นของผู้สอบบัญชีอยู่ในย่อหน้าหลัง การแบ่งรายงานแบบสั้นออกเป็นสองตอน
เช่นนี้ก็เพื่อเน้นให้เห็นถึงความแตกต่างระหว่างข้อเท็จจริง คือ ขอบเขตของการตรวจสอบ
และความเห็นของผู้สอบบัญชี คือ คำรับรองงบการเงินนั่นเอง

ผู้สอบบัญชีบางคนนิยมรวมขอบเขตของการตรวจสอบและความเห็นของผู้สอบบัญชีไว้ใน
ตอนเดียวกัน แต่กล่าวถึงความเห็นของผู้สอบบัญชีก่อน เพื่อเน้นให้เห็นถึงความสำคัญดังปรากฏ
ในตัวอย่างต่อไปนี้

" เราจึงเห็นว่า บงก่าไธและซาคทุนและ บงก่าไร สะสมที่แนบมานี้ สมควรเชื่อ
ถือได้ว่า แสดงฐานะการเงินของบริษัท ณ. วันที่ 31 ธันวาคม และผล
การดำเนินงานสำหรับปี สิ้นสุดในวันเดียวกันนั้น ตามหลักบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปและ
ได้ปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอเช่นเดียวกับปีก่อน การตรวจสอบของเราได้กระทำตามมาตรฐาน
การตรวจสอบอันเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป และรวมการทดสอบบัญชีต่าง ๆ และได้ใช้วิธีตรวจ
สอบเท่าที่จำเป็นสำหรับกรณี " 15

ขอบเขตของการตรวจสอบ

ส่วนของรายงานที่แสดงถึงขอบเขตของการตรวจสอบนั้น มักนิยมใช้ถ้อยคำว่า " การ

ตรวจสอบได้กระทำตามมาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป " เพราะผู้สอบบัญชีควรมีมาตรฐานการทำงานของคนอยู่แล้ว ผู้สอบบัญชีบางคนอธิบายขอบเขตของการตรวจสอบให้ละเอียดยิ่งขึ้น โดยยกวิธีการตรวจสอบที่สำคัญกล่าวไว้ด้วย การปฏิบัติเช่นนี้ อาจทำให้ผู้อ่านรายงานเกิดความสงสัยได้ เช่น สงสัยว่าผู้สอบบัญชีคงมิได้ใช้วิธีการตรวจสอบที่มีได้กล่าวไว้ หรือนึกไปว่าผู้สอบบัญชีพยายามหลีกเลี่ยงความรับผิดชอบของตน

แม้ว่าผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องกล่าวถึงวิธีการตรวจสอบที่ไรและปริมาณของการตรวจสอบ แต่ถาผู้สอบบัญชีใดละเว้นมิได้ใช้วิธีการตรวจสอบบางอย่างซึ่งถือกันว่าจำเป็นแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งไว้ในรายงานการสอบบัญชี ในส่วนที่แสดงถึงขอบเขตของการตรวจสอบด้วยซึ่งเรื่องนี้จะได้อธิบายรายละเอียดต่อไปในภายหลัง

ความเห็นของผู้สอบบัญชี

รายงานการสอบบัญชีในส่วนความเห็นของผู้สอบบัญชีจะกำหนดให้ผู้สอบบัญชีเปิดเผยความเห็นของคนเกี่ยวกับงบการเงินที่ตนได้ตรวจสอบ ว่างบการเงินนั้นได้แสดงฐานะการเงินและการดำเนินงานอย่างเหมาะสมหรือตามสมควร (present fairly) หรือไม่ ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องแถลงว่าเขามีความเห็นที่ดีหรือไม่ดี หรือแถลงว่าไม่มีความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินนั้นก็ได้ หากผู้สอบบัญชีมีมติสงสัยไม่ออกความเห็นรับรองงบการเงิน เขาจำเป็นต้องแถลงเหตุผลไว้ด้วย

รายงานการสอบบัญชีแบบยาว

จุดประสงค์ของรายงานแบบยาวก็เพื่อให้ข้อความแก่ธนาคารหรือองค์การใหญ่ผู้มีส่วนในการที่บริษัทจะขอกู้ใหม่หรือขอคอดอกเบี้ยแล้วแต่กรณี 16

เหตุผลข้อใหญ่ข้อหนึ่ง ก็คือรายงานแบบยาวจะช่วยให้เจ้าของหรือฝ่ายจัดการได้ศึกษาและวิเคราะห์ฐานะการเงินและผลของการดำเนินงานของบริษัทเพื่อเป็นแนวทางในการบริหารงานของธุรกิจต่อไป

ในบางกรณีทั้งองค์การผู้ใหญ่ เจ้าของหรือฝ่ายจัดการพอใจรายงานแบบสั้นของผู้สอบบัญชีมากกว่ารายงานแบบยาว โดยปกติองค์การผู้ใหญ่มักพอใจที่จะรับรายงานแบบสั้น

16 Benjamin Newman, C.P.A. Auditing A CP' Review Text, 2nd. edition (New York : John Wiley and Sons, Inc.) page 721

หากว่าผู้ชื้อเป็นบริษัทใหญ่ หรือมีอัตราชำระหนี้สูงส่วนรายงานแบบยาวจะใช้ต่อเมื่อธุรกิจผู้ชื้อ
นั้นมีขนาดเล็กหรือมี marginal credit risk เพราะว่าการที่ได้ออกความเห็นเพิ่มขึ้นจะช่วย
ในการตัดสินใจจะให้กู้หรือไม่นั้น ได้ดียิ่งขึ้น

ไม่ว่าจะเป็นกรณีใดก็ตามรายงานผู้สอบบัญชีแบบยาวมีไว้เพื่อขยายข้อความและสนับสนุน
ข้อเท็จจริงในงบการเงิน รายงานแบบยาวจึงเป็นสิ่งที่นักมาชีวิเคราะห้ฐานะการเงิน
และการดำเนินงานของกิจการ ใ้คิด

ในบางครั้งผู้สอบบัญชีใ้ทำรายงานแบบยาวขึ้นโดยไม่ได้ตรวจสอบงบการเงินในกรณี
เช่นนี้ควรระบุไว้ใ้ชัดเจนวารายงานและงบค่าง ๆ ใ้ทำขึ้นโดยมิใ้ตรวจสอบ หรืออาจเขียน
รายงานแบบปฏิเสธไม่ออกความเห็นรับรองงบการเงิน 9 (disclaimer of opinion)
หากผู้สอบบัญชีใ้ทำการตรวจสอบและอยู่ในฐานะที่ใ้ให้ความเห็นสำหรับงบการเงินนั้นใ้แล้ว
ก็ควรจะระบุความเห็นนั้นใ้ไว้ในรายงานแบบสั้นและรวมเข้าใ้ด้วยกันกับรายงานแบบยาว
โดยอ้างถึงความเห็นของคนที่ ใ้ไว้ในรายงานแบบสั้น อย่างไรก็ตามรายงานแบบยาวควร
ประกอบด้วยข้อความสองตอนคือ

1. ขอบเขตของการตรวจสอบ
2. ความเห็นของผู้สอบบัญชี

นักบัญชีผู้หนึ่งใ้สนับสนุนความเห็นดังกล่าวคือ รายงานแบบยาวควรประกอบด้วย
ขอมเขตของการตรวจสอบ และประกอบด้วยความเห็นของผู้สอบบัญชี เหมือนกับรายงาน
แบบสั้น และยังประกอบด้วยข้อความเพิ่มเติม (Supplementary information) ใ้เกี่ยวกับ
การตรวจสอบและงบการเงินนั้นอีกด้วย ¹⁷

เมื่อเร็ว ๆ นี้ในรายงานแบบยาวตอนความเห็นของผู้สอบบัญชีมีใ้จะตกลงถึงงบการเงิน
ใ้ไว้ในรายงานนั้น แต่อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติการใ้ความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินยังไม่
กระทำกันอย่างสม่ำเสมอ เพราะมาตรฐานการรายงานข้อ 4 กล่าวว่ " ในทุกกรณีที่ใ้ชื้อของผู้
สอบบัญชีเข้าใ้ไปเกี่ยวของถึงงบการเงิน รายงานนั้นควรใ้ใ้เห็นอย่างแจ้ชัดถึงลักษณะการ

17 James A. Cashier, C.P.A. and Garland C. Owens, C.P.A., Auditing
2 nd. edition, (New York : The Ronald Press Company 1963)
page 27

ตรวจสอบของผู้สอบบัญชี (ถ้ามี) และขั้นของความรับผิดชอบที่เขาจะยอมรับ " ความไม่สม่ำเสมอในรายงานแบบยาวอันเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานนี้ขัดกับความจริงว่าในรายงานจะรวมข้อมูลเกี่ยวกับการเงิน ข้อความเพิ่มเติมและการวิเคราะห์ถ้าทางสถิติไว้ ซึ่งไม่ได้ชี้ให้เห็นถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อข้อความเหล่านั้นเลย

ใน Statement on Auditing Procedure No 27 ปี 1927 คณะกรรมการชี้ให้เห็นถึงการหมายเหตุนอกข้อความที่ควรรับเพิ่มเติม แสดงให้เห็นถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี คณะกรรมการได้แนะนำให้ผู้สอบบัญชีแถลงอย่างหนึ่งอย่างใดว่า ข้อความรายละเอียดเหล่านั้นคล้อยตามกับวิธีการตรวจสอบและโคถลกล่าวความเห็นอย่างเที่ยงธรรมเกี่ยวกับงบการเงินทั้งหมด หรือแถลงว่าข้อความต่าง ๆ นั้น คนมิได้ตรวจสอบและนำมาแสดงเท่าที่ตนได้รับจากรายงานของบริษัท จากวิเคราะห์หรือจากการที่ตนใคร่ร้องขอจากเจ้าหน้าที่บริษัท ซึ่งผู้สอบบัญชีไม่รับรองข้อความเหล่านั้นว่าถูกต้องแม่นยำ

ข้อแตกต่างระหว่างรายงานแบบสั้นและรายงานแบบยาว

โคถลกล่าวมาแล้วว่ารายงานแบบสั้นจะประกอบด้วยส่วนสำคัญ 2 ส่วน คือ ส่วนขอบเขตของการตรวจสอบและส่วนความเห็นของผู้สอบบัญชีและรายงานแบบยาวก็เช่นกัน แต่ในรายงานแบบยาวมีข้อความรายละเอียดต่าง ๆ เพิ่มเติมมากกว่า ฉะนั้นรายงานแบบยาวจึงมีสาระสำคัญที่แตกต่างจากรายงานแบบสั้นอยู่เพียงอย่างเดียวเท่านั้นคือ รายงานแบบยาวจะมีคำวิจารณ์เกี่ยวกับเรื่องราวต่าง ๆ ที่สำคัญ ๆ ซึ่งผู้อ่านรายงานควรสนใจ เช่นมีข้อความอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับขอบเขตและวิธีการทำงาน คำอธิบายและรายละเอียดของรายการที่สำคัญ ๆ ในงบการเงิน โดยปกติจะมีคำวิจารณ์การดำเนินงานของบริษัท และมีการเปรียบเทียบผลการดำเนินงานกับงวดก่อน ๆ รายงานแบบยาวจะมี (information) ข้อความรายละเอียดที่กว้างกว่า เช่น สถิติการเปลี่ยนแปลงทางฐานะการเงินหรือการเปลี่ยนแปลงเงินทุนหมุนเวียน งบอายุลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ การใช้เงินทุนและข้อความอื่น ๆ อันควรแก่กรณี

การใช้รายงานแบบยาวประโยชน์ส่วนใหญ่ ฝ่ายจัดการจะเป็นผู้ได้รับและควยเหตุนี้เองจึงไม่จำเป็นต้องแนบรายงานแบบสั้นให้แก่บุคคลภายนอกด้วย แต่ในบางครั้งก็จำเป็นต้องให้บุคคลภายนอกเหมือนกัน เช่น ให้แก่ธนาคารหรือผู้ให้กู้ยืม เพื่อเขาจะได้พิจารณาวิธีดำเนินงานของฝ่ายจัดการ ได้ถูกต้องและเป็นแนวทางในการที่เขาจะตัดสินใจให้กู้ยืมด้วย

สาระสำคัญในรายงานแบบยาว

นักบัญชีหนึ่งกล่าวว่า โดยทั่ว ๆ ไปรายงานแบบยาวควรประกอบด้วยส่วนต่าง ๆ ดังนี้คือ

1. ขอบเขตของการตรวจสอบและความเห็นของผู้สอบบัญชี
2. งบการเงิน งบดุล งบรายได้และงบกำไรสุทธิของผู้สอบบัญชีได้ให้ความเห็นไว้ ถ้าหมายเหตุหรือข้อโน้ตในงบดังกล่าวนี้มีหลายข้อและยาวมากให้แยกแสดงในอีกหน้าหนึ่งต่างหาก
3. Supplementary information รวมทั้งประวัติของธุรกิจ คำวิจารณ์เกี่ยวกับฐานะการดำเนินงานและฐานะการเงิน งบและตารางเปรียบเทียบงบที่มาและการใช้เงินทุน อัตราร้อยต่าง ๆ และข้อมูลอื่น ๆ ¹⁸

รายงานแบบยาวจะประกอบด้วยงบต่าง ๆ และความเห็นของผู้สอบบัญชีซึ่งจะเป็นแบบไม่มีเงื่อนไขหรือมีเงื่อนไขหรือรับรองแค่เพียงบางส่วน หรือปฏิเสธไม่ออกความเห็นเลยก็ได้ นอกจากนั้นนักบัญชีบางคนได้ขยายข้อความในรายงานแบบยาวอีกด้วย

1. งบสรุปเกี่ยวกับขอบเขตของการตรวจสอบเหมือนกับรายงานแบบสั้น
2. การให้ความเห็น โดยปกติก็จะเหมือนกับตอนความเห็นที่เป็นมาตรฐาน
3. ประวัติและส่วยงานของบริษัท
4. งบรายได้และงบดุลอย่างย่อ การวิจารณ์และวิเคราะห์อัตราร้อยต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการดำเนินงานและฐานะการเงินของบริษัททั้งหมด นอกจากนั้นยังต้องเปรียบเทียบตัวเลขกับปีที่แล้วมาด้วย
5. คำวิจารณ์และตารางเกี่ยวกับรายการในงบการเงินรายการใดรายการหนึ่ง โดยเฉพาะ คำวิจารณ์นี้อาจกล่าวรวมถึงขอบเขตของการตรวจสอบหรือการถกเถียงกันเรื่องหลักการบัญชีและการเสนอรายงาน การเสนออัตราร้อยของการดำเนินงานและการเปิดเผยสาระสำคัญต่าง ๆ

18 Walter B. Meigs, PhD. C.P.A., Principles of Auditing, 3 rd. edition , (Illinois : Richard D, Irwin, Inc. 1964) page 733

6. ข้อมูลทางสถิติที่เกี่ยวกับบริษัท เช่น การเปรียบเทียบกับกิจการอื่นที่ประกอบการคล้ายๆ กัน

7. งบดุล งบรายได้และกำไรสะสม ซึ่งเหมือนกันหรือบางครั้งเป็นอันเดียวกันกับที่แนบไปกับรายงานแบบสั้น

8. งบแสดงรายละเอียดและตารางต่าง ๆ

ก. งบหรือตารางประกอบงบตามข้อ 8 เช่นงบต้นทุนขายตารางแสดงค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน เป็นต้น

ข. งบที่มาและการใช้เงินทุน

ค. ข้อมูลทางสถิติอื่น ๆ

จากที่กล่าวมาแล้วจะเห็นได้ว่า รายงานการสอบบัญชีแบบยาวประกอบด้วยส่วนสำคัญต่าง ๆ ที่มีอยู่ในรายงานแบบสั้น และเพิ่มเติมคำวิจารณ์ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของบริษัทบางครั้งรายงานการสอบบัญชีแบบยาวขึ้นต้นด้วยข้อความตามรายงานแบบสั้นและต่อท้ายด้วยคำวิจารณ์รายการต่าง ๆ แต่ในบางครั้งผู้สอบบัญชีจะกล่าวถึงขอบเขตของการตรวจสอบและคำวิจารณ์รายการต่าง ๆ เสียก่อนแล้วจึงแสดงความเห็นรับรองงบการเงิน การเขียนรายงานการสอบบัญชีแบบยาวอาจรวบรวมส่วนต่าง ๆ ดังนี้

1. สารบัญ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีทำรายงานแบบสั้นซึ่งมีข้อความเกี่ยวกับขอบเขตของการตรวจสอบและความเห็นของผู้สอบบัญชีเท่านั้น การทำสารบัญจึงเป็นสิ่งไม่จำเป็น แต่เมื่อผู้สอบบัญชีทำรายงานแบบยาวแล้ว ควรเขียนสารบัญของรายงานได้ช่วย โดยปกติสารบัญจะเป็นหน้าแรกของรายงานการสอบบัญชีแบบยาว

2. คำนำและขอบเขตของการตรวจสอบ ควรกล่าวถึงชื่อบริษัทห้างร้านที่ทำการตรวจสอบ วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ ขอบเขตวัตถุประสงค์และข้อจำกัดในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรเขียนข้อความสั้นๆ ของรายงานด้วยความระมัดระวัง เพราะเป็นเรื่องเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในฐานะตรวจสอบรายงานนั้น

3. คำวิจารณ์รายการต่าง ๆ ในรายงานแบบยาวคำวิจารณ์รายการต่าง ๆ เป็นส่วนที่มีความสำคัญที่สุด ทั้งนี้เพราะลูกค้าจะวัดความสามารถของผู้สอบบัญชีได้จากการอ่านคำวิจารณ์รายการซึ่งผู้สอบบัญชีเขียนไว้ คำวิจารณ์นี้ไม่อาจกำหนดเป็นมาตรฐานแบบหนึ่งแบบใดให้ตายตัว

ได้ และคำวิจารณ์แต่ละปีย่อมแตกต่างกันไป ระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรบันทึกไว้ในกระดาษทำการว่า จะให้คำติชมรายการใดบ้าง เพื่อให้เสียเวลารวบรวมขึ้นใหม่เมื่อจะเขียนรายงาน ทั้งนี้เพราะผู้สอบบัญชีย่อมไม่อาจจดจำรายการที่ควรวิจารณ์ได้อย่างครบถ้วน

โดยปกติคำวิจารณ์จะแบ่งเป็น 3 ประเภทคือ 19

1. วิจารณ์เกี่ยวกับการตรวจสอบซึ่งเกี่ยวกับสาระสำคัญและวิธีการ
2. วิจารณ์เกี่ยวกับสิ่งที่ก่อให้เกิดเงื่อนไขในการรายงานในเรื่องเกี่ยวกับการจำกัดขอบเขตของการตรวจสอบหรือการพบรายการที่ผิดปกติต่าง ๆ
3. วิจารณ์เกี่ยวกับข้อความที่ไม่ชัดเจนในงบดุล เช่น รายการลูกหนี้ว่าแบ่งลูกหนี้การค้า ลูกหนี้พนักงานและลูกหนี้อื่น ๆ เป็นจำนวนอย่างละเอียด เป็นต้น

ฉะนั้น ในการร่างคำวิจารณ์รายงานต่าง เพื่อให้ใส่ไว้ในรายงานผู้สอบบัญชีควรตั้งคำถามตัวเองดังต่อไปนี้

1. คำวิจารณ์นั้น ๆ มีความสำคัญเพียงพอที่จะเสนอไว้ในรายงานการสอบบัญชีหรือไม่
2. ผู้สอบบัญชีมีความรู้ในหลักวิชาและในข้อเท็จจริงเกี่ยวกับรายการที่วิจารณ์หรือไม่

3. คำวิจารณ์นั้น ๆ อยู่ในขอบเขตของการตรวจสอบหรือไม่ 20

คำวิจารณ์รายการต่าง ๆ ที่มีลักษณะดังกล่าวข้างบนนี้เท่านั้น จึงสมควรใส่ไว้ในรายการการสอบบัญชีแบบยาว

4. ความเห็นของผู้สอบบัญชี การสรุปผลของการตรวจสอบไว้ในรายงานอาจเป็นเพียงการแสดงความเห็นรับรองงบการเงินอย่างสั้นๆ เท่านั้น หรือจะกล่าวขอบคุณเจ้าหน้าที่และเสมียนพนักงานของลูกค้าที่ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบไว้ก่อนแสดงความคิดเห็นก็ได้ การ

19 William H. Bell M.C.S. C.P.A. and Ralph S. Johns, M.S. C.P.A., and Thomas B. Hogan, B.S., C.P.A., Auditing, 3rd. edition (EnglewoodCliffs, N.J. : Prentice-Hall Inc.) page 426

20 Arthur W. Holmes, C.P.A. Auditing Principles and Procedure, 5th.

สรุปผลการตรวจสอบเช่นนี้ ควรกล่าวอย่างสั้น ๆ และตรงไปตรงมา²¹

5. งบการเงินและรายละเอียดประกอบ การแสดงผลงบการเงินต่าง ๆ ควรจัดทำในแบบที่ที่ดีที่สุด งบการเงินที่ควรปรากฏอยู่ในรายงานได้แก่งบดุล งบกำไรและขาดทุน และงบกำไรสะสม ซึ่งมีรายละเอียดประกอบต่าง ๆ ที่จำเป็น

การวิจารณ์รายการต่าง ๆ (Comments)

การเขียนคำวิจารณ์รายการต่าง ๆ อาจแบ่งเป็นหัวข้อต่าง ๆ ดังนี้

1. ประวัติโดยย่อของกิจการ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีทำการตรวจสอบเป็นครั้งแรกหรือมีการเปลี่ยนผู้บริหารงานใหม่ หรือในรายงานซึ่งรวมอยู่ในหนังสือชี้ชวนให้ซื้อหุ้น ควรกล่าวถึงประวัติโดยย่อของกิจการไว้ในรายงานด้วย รายละเอียดที่ควรรวมไว้คือ วันที่ที่จดทะเบียนและสถานที่ตั้งของกิจการ วัตถุประสงค์และประเภทของกิจการจำนวนทุนที่จดทะเบียนและจำนวนทุนที่ออกจำหน่ายแล้ว รวมทั้งเงินสดหรือทรัพย์สินอื่นที่ได้รับเป็นค่าหุ้น สรุปผลกำไรและเงินปันผลสำหรับช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง วัตถุประสงค์ของการก่อให้เกิดหนี้สินระยะเวลาอันและชนิดของหนี้สินนั้น เป็นต้น

2. การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญระหว่างปีก่อน จะกล่าวถึงการวิจารณ์รายการต่าง ๆ ไว้ในรายงานอย่างละเอียด ควรชี้ให้ผู้อ่านได้ทราบถึงการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญระหว่างปีเสียก่อน เช่น กิจการได้ชำระคืนหุ้นกู้หรือได้ออกหุ้นใหม่เพิ่มทุน เป็นต้น เรื่องเกี่ยวกับการเงินเช่นนี้ ย่อมเป็นที่สนใจแก่ผู้อ่านรายงานทุกคน นอกจากนั้นแล้วการเปลี่ยนแปลงใหม่ การขยายตลาดหรือการเปลี่ยนแปลงนโยบายการกำกับควรเขียนไว้เช่นเดียวกัน

3. การเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินของรายการที่สำคัญ เพื่อให้รายงานเป็นประโยชน์ต่อผู้อ่านยิ่งขึ้น ผู้สอบบัญชีควรชี้ให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของรายการบางรายการในงบการเงิน เช่น เปรียบเทียบต้นทุนของสินค้าที่จำหน่ายว่าเป็นร้อยละเท่าไรของยอดขายและชี้ให้เห็นว่าอัตราร้อยละนี้แตกต่างกับของปีก่อนเท่าไร การเปลี่ยนแปลงจำนวนโบนัสที่จ่ายให้แก่เสมียนพนักงาน เป็นต้น

21. จากแหล่งเดียวกัน หน้า 816

4. เรื่องอื่น ๆ ที่สำคัญ ในการตรวจสอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงความเหมาะสมของการควบคุมภายในด้วย ทั้งนี้เมื่อผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความชอบกพร่องในระบบการควบคุมภายในของลูกค้ายู่อสอบบัญชีอาจเสนอขอแนะนำต่อลูกค้ายู่อว่าอาจอาจไม่เป็นทางการ และถ้าเป็นเรื่องสำคัญผู้สอบบัญชีอาจเขียนไว้ในรายงานการสอบบัญชีด้วย

การเขียนคำวิจารณ์รายการมีวิธีปฏิบัติอยู่ 2 วิธีคือ

1. คำวิจารณ์วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ และผลที่ได้รับ (Procedural Comments)

2. คำวิจารณ์ที่อธิบายผลการตรวจสอบ (Explanatory Comments)
คำวิจารณ์ประเภทแรกชี้ให้เห็นถึงวิธีการตรวจสอบต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีได้ใช้สำหรับรายการชนิดหนึ่ง ๆ และแจ้งผลที่ได้รับ โดยไม่ให้คำอธิบายเพิ่มเติม ส่วนคำวิจารณ์ประเภทหลังเป็นการวิจารณ์ผลการตรวจสอบงบการเงินของลูกค้ายู่อ เพื่อให้ผู้อ่านรายงานสามารถเข้าใจเรื่องราวต่าง ๆ ได้ดีขึ้น เช่นอธิบายถึงอัตราค่าไร้นั่นที่เพิ่มขึ้นหรือลดลง วิเคราะห์การเปลี่ยนแปลงของทุนหมุนเวียน เป็นต้น การวิจารณ์เช่นนี้เป็นการเสนอข้อเท็จจริงและตีความหมายของรายการต่าง ๆ เพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจได้ง่าย และปล่อยให้เป็นที่หน้าที่ของผู้บริหารงานศึกษาวิธีแก้ไขข้อบกพร่องและดำเนินงานเอาเอง

ตัวอย่างรายงานการสอบบัญชีแบบยาว

เนื่องจากว่ารายงานการสอบบัญชีแบบยาวอาจเรียงลำดับส่วนประกอบต่าง ๆ ได้หลายแบบ และการเขียนคำวิจารณ์มีวิธีปฏิบัติแตกต่างกัน ดังนั้นรายงานแบบยาวจึงไม่มีแบบฉบับเป็นมาตรฐานอย่างชัดแจ้งกันทั้งสิ้น รายงานแต่ละฉบับควรจะเขียนขึ้นเพื่อให้เหมาะสมกับสถานะการบัญชีและรายการ เขียนรายงานได้ดีขึ้นอยู่กับความรู้ความชำนาญของผู้สอบบัญชีมากกว่า

ตัวอย่างที่ 1

ตัวอย่างรายงานแบบยาวนี้จะกล่าวต่อไป เริ่มต้นด้วยขอบเขตของการตรวจสอบ และเมื่อได้เขียนคำวิจารณ์รายการต่าง ๆ ไว้แล้ว จึงสรุปด้วยการรับรองงบการเงิน โดยไม่มีข้อยกเว้น

สารบัญ

ขอบเขตการตรวจสอบ

คำวิจารณ์รายการในงบดุล

เงินสด

ลูกหนี้

ค่าเงิน

สินค้าคงเหลือ

ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า

หลักทรัพย์ถาวร

สินทรัพย์ถาวรและสำรองค่าเสื่อมราคา

หนี้สินหมุนเวียน

หนี้สินระยะยาว

ส่วนของผู้ถือหุ้น

คำวิจารณ์รายการในงบกำไรและขาดทุน

ยอดขายและต้นทุนสินค้าขาย

รายจ่ายต่าง ๆ

กำไรสุทธิ

คำรับรอง

งบการเงิน

สำนักงาน.....

วันที่.....

คณะกรรมการบริษัท

เราได้ตรวจสอบงบดุลของบริษัท..... ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2509
งบกำไรและขาดทุนและงบกำไรสะสมสำหรับปี สิ้นสุดในวันเดียวกันนั้น การตรวจสอบของ
เราได้กระทำตามมาตรฐานการตรวจสอบซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป และรวมทั้งการทดสอบ
บัญชีต่าง ๆ และได้ใช้วิธีการตรวจสอบเท่าที่จำเป็นสำหรับกรณี

เราขอเสนอรายงานการสอบบัญชีดังต่อไปนี้

คำวิจารณ์รายการในงบดุล

เงินสด ๑๑๖,๑๐๐ บาท

เงินสดทั้งสิ้นไต่ถามธนาคารไว้และเราได้เปรียบเทียบยอดในสมุดเงินสดกับยอดตาม
งบของธนาคารแล้ว เมื่อเทียบกับยอดเงินสดเหลือเมื่อสิ้นปีก่อนปรากฏมีเงินสดเพิ่มขึ้น ๑๒๕,๐๐ บาท
ลูกหนี้ ๕๐,๘๐๐ บาท และสำรองหนี้สูญ ๖,๐๐๐ บาท

เราได้ขอคำรับรองยืนยันยอดหนี้สิ้นต่างชำระจากลูกหนี้ทั้งสิ้นและได้รับคำตอบเป็นจำนวน
ร้อยละ ๘๖ ของลูกหนี้ทั้งสิ้นซึ่งเป็นจำนวนเงิน ๖๔,๕๘๓ บาท ลูกหนี้จำนวน ๓,๐๐๐ บาท
ค้างชำระนานเกินกว่า ๓ เดือน สำรองหนี้สูญที่ตั้งไว้เป็นจำนวนเหมาะสมแล้ว เมื่อเทียบ
กับยอดลูกหนี้เมื่อสิ้นปีก่อนปรากฏว่าลูกหนี้เพิ่มขึ้น ๒๗,๐๐๐ บาท

ตัวเงินรับ ๑๒,๐๐๐ บาท

เราได้ขอคำรับรองยืนยันจากผู้รับงตัวแล้ว ตัวรับเงินทุกใบได้มาจากรายการค้า
ขายตามปกติ วันถึงกำหนดชำระช้าไม่เกินวันที่ ๑๕ มิถุนายน ๒๕๑๐

สินค้าคงเหลือ ๒๔,๐๐๐ บาท

เราได้เข้าสังเกตดูการตรวจนับสินค้าคงเหลือและได้ทดสอบปริมาณสินค้าบางส่วน
นอกจากนั้นได้ตรวจสอบราคาสินค้า การคำนวณและการรวมยอดสินค้าคงเหลือ ราคาที่ใช้
เป็นราคาคาดหรือราคาทุนแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่าสำหรับสินค้าทุกรายการ ไม่มีสินค้าถ้า
สมัยรวมอยู่ด้วย เมื่อเทียบกับยอดสินค้าคงเหลือเมื่อสิ้นปีก่อน ปรากฏว่า สินค้าคงเหลือ
เพิ่มขึ้น ๓๐,๐๐๐ บาท การเพิ่มจำนวนเช่นนี้ เนื่องมาจากยอดขายได้เพิ่มสูงขึ้นและเป็น
จำนวนไม่เกินสมควร

ค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า ๓,๖๐๐ บาท

เราได้ตรวจสอบการคำนวณค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้าแล้วและเห็นว่าวงเงินที่
เอาประกันเป็นจำนวนที่เหมาะสม

หลักทรัพย์สินถาวร ๔๒,๐๐๐ บาท

หลักทรัพย์นี้เป็นใบหุ้นในบริษัท.....ซึ่งได้ซื้อไว้ตั้งแต่ปี พ.ศ. ๒๔๘๔ เป็นจำนวนหุ้นสามัญ ๔๒๐ หุ้น เท่ากับร้อยละ ๔๐ ของจำนวนหุ้นทั้งหมด เงินปันผลได้รับหุ้นละ ๑๕ ทุกปี นับแต่ปีที่ซื้อหุ้นเป็นต้นมา

ทรัพย์สินถาวร ๑,๑๕๘,๐๐๐ บาท และสำรองค่าเสื่อมราคา ๒๔๖,๐๐๐ บาท

ทรัพย์สินถาวรแสดงไว้ในราคาทุนหักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม ดังปรากฏรายละเอียดต่อไปนี้

	<u>ที่ดิน</u>	<u>อาคาร</u>	<u>เครื่องใช้</u>
ยอดคงเหลือ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๐๔	๔๘,๐๐๐.-	๕๑๐,๐๐๐.-	๕๕๐,๐๐๐.-
ซื้อเพิ่มเติมระหว่างปี ๒๕๐๕	—	—	๓๖,๐๐๐.-
	<u>๔๘,๐๐๐.-</u>	<u>๕๑๐,๐๐๐.-</u>	<u>๕๘๖,๐๐๐.-</u>
จำหน่ายระหว่างปี ๒๕๐๕	—	—	๓๐,๐๐๐.-
	<u>๔๘,๐๐๐.-</u>	<u>๕๑๐,๐๐๐.-</u>	<u>๕๕๖,๐๐๐.-</u>
ยอดคงเหลือ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๐๕	๔๘,๐๐๐.-	๕๑๐,๐๐๐.-	๕๒๖,๐๐๐.-
สำรองค่าเสื่อมราคา	—	๓๒,๐๐๐.-	๑๓๕,๐๐๐.-
	<u>๔๘,๐๐๐.-</u>	<u>๕๓๘,๐๐๐.-</u>	<u>๖๖๑,๐๐๐.-</u>
ราคาสุทธิในบัญชี ๓๑ ธันวาคม ๒๕๐๕	<u>๔๘,๐๐๐.-</u>	<u>๕๓๘,๐๐๐.-</u>	<u>๕๒๖,๐๐๐.-</u>
อัตราค่าเสื่อมราคา	๐	๒/๑๐๐	๑๐

เราได้ตรวจสอบบัญชีทรัพย์สินถาวรต่างๆและบัญชีสำรองค่าเสื่อมราคาที่เกี่ยวข้องสำหรับปี ๒๕๐๕ แล้ว

หนี้สินหมุนเวียน ๒๔๕,๓๐๐ บาท

จากการตรวจสอบของเรา เราเชื่อว่าหนี้สินหมุนเวียนทั้งสิ้นได้บันทึกไว้ในบัญชีแล้ว เหน้บัญชีของบริษัทได้ทำหนังสือรับรองให้เราว่า ยอดหนี้สินหมุนเวียนตามบัญชี

เป็นหนี้สินหมุนเวียนทั้งสิ้นที่บริษัทมีอยู่ และไม่มีหนี้สินอันอาจเกิดขึ้นภายหน้าเลย หนี้สินหมุนเวียนมียอดสูงกว่าปีก่อน ๗๑,๘๐๐ บาท อัตราส่วนระหว่างทรัพย์สินหมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียนเท่ากับ ๑.๘๘

หนี้สินระยะยาว ๑๘๐,๐๐๐ บาท

หนี้สินระยะยาวได้แก่เงินกู้ โดยทำที่คินและอาคารของบริษัทไปจำนองไว้ หนี้สินรายนี้ต้องชำระเป็นประจำทุกๆปีละ ๓๐,๐๐๐ บาท กำหนดชำระงวดสุดท้ายในวันที่ ๑๒ มกราคม ๒๕๑๑ อัตราดอกเบี้ยร้อยละ ๓ ต่อปี

ส่วนของผู้ถือหุ้น ๘๘๓,๗๐๐ บาท

ทุนเรือนหุ้นของบริษัทได้แก่หุ้นสามัญ ๘,๕๐๐ หุ้น มูลค่าหุ้นละ ๑๐๐ บาท บริษัทมิได้ตั้งตัวแทนจัดการโอนหุ้น ดังนั้น เราจึงตรวจสอบการโอนหุ้นระหว่างปีด้วย

ถ้าไรสะสมได้เพิ่มขึ้นเป็นเงิน ๑๐๗,๘๐๐ บาท ด้วยค่าไรสุทธิประจำปี ภายหลังที่ไรประกาศเงินปันผลเป็นเงินสดไปแล้ว ๘๕,๐๐๐ บาท ไม่มีรายการอื่นใดอีกที่ต้องไว้ในงบ ถ้าไรสะสมระหว่างปี

ถ้าไรส่วนทุนจำนวน ๒๒๕,๐๐๐ บาท เป็นส่วนเกินมูลค่าในการจำหน่ายหุ้นของบริษัท

คำวิจารณ์รายการในงบกำไรและขาดทุน

ขายและต้นทุนสินค้าขาย

ยอดขายในปีปัจจุบันเพิ่มขึ้นจากปีก่อนร้อยละ ๑๘ คือเพิ่มจาก ๒๐๕๘,๐๐๐ บาท เป็น ๒,๔๓๒,๑๐๐ บาท ต้นทุนสินค้าขายเพิ่มขึ้นจากปีก่อนเพียง ๑๕,๐๐๐ บาท คือเพิ่มจาก ๑,๖๓๕,๐๐๐ บาท เป็น ๑,๖๕๐,๐๐๐ บาท เมื่อเปรียบเทียบกับยอดขายแล้ว ต้นทุนสินค้าที่ขายออกลดจากร้อยละ ๗๘ ในปีก่อน เป็นร้อยละ ๖๖ ในปีปัจจุบัน และเป็นผลทำให้กำไรขั้นต้นเพิ่มขึ้นจากร้อยละ ๒๒ ในปีก่อนเป็นร้อยละ ๓๔ ในปีปัจจุบัน คือเพิ่มจาก ๔๕๘,๐๐๐ บาท เป็น ๘๘๒,๑๐๐ บาท ยอดขายและกำไรขั้นต้นที่เพิ่มขึ้นเป็นผลเนื่องมาจากการขึ้นราคาสินค้า

รายจ่ายต่าง ๆ

รายจ่ายต่าง ๆ ในปีปัจจุบันเป็นจำนวน 560,100 บาท หรือร้อยละ 22 ของยอดขายสุทธิ ส่วนรายจ่ายต่าง ๆ ของปีก่อนเป็นจำนวน 376,500.- บาท หรือร้อยละ 18 ของยอดขายสุทธิ แม้ว่ารายจ่ายต่าง ๆ ในปีปัจจุบัน เมื่อเปรียบเทียบกับยอดขายแล้ว จะเพิ่มขึ้นร้อยละ 4 แต่อัตราที่เพิ่มขึ้นนี้ยังต่ำกว่าอัตรากำไรซึ่งกันที่เพิ่มขึ้นมาก ในบรรการายจ่ายต่าง ๆ ค่าโฆษณา และเงินเดือนพนักงานขายได้เพิ่มขึ้นเป็นจำนวนมาก ซึ่งสืบเนื่องมาจากการเพิ่มปริมาณขายนั่นเอง

กำไรสุทธิจากการดำเนินงานของปีปัจจุบันสูงกว่าปีก่อนเป็นเงิน 199,500.- บาท คือเพิ่มจาก 82,500.- บาท เป็น 282,000.- บาท กำไรสุทธิประจำปีปัจจุบันเป็นเงิน 152,400.- บาทหรือเท่ากับร้อยละ 6 ของยอดขาย ส่วนกำไรสุทธิประจำปีก่อนเป็นเงิน 56,700.- บาทหรือเท่ากับร้อยละ 3 ของยอดขาย

ต่อไปนี้เป็นตัวเลขนประกอบคำวิจารณ์รายการในงบกำไรและขาดทุน

	2509	%	2508	%
ขายสุทธิ	2,492,100.-	100.0	2,094,000.-	100.0
ต้นทุนสินค้าขาย	<u>1,650,000.-</u>	<u>66.2</u>	<u>1,635,000.-</u>	<u>78.1</u>
กำไรขั้นต้น	842,100.-	33.8	459,000.-	21.9
รายจ่ายต่าง ๆ	<u>560,100.-</u>	<u>22.4</u>	<u>376,500.-</u>	<u>18.0</u>
กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน	282,000.-	11.4	82,500.-	3.9
รายได้สุทธิอื่น ๆ	<u>900.-</u>	<u>0.0</u>	<u>1,200.-</u>	<u>0.0</u>
กำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้	282,900.-	11.4	83,700	3.9
ภาษีเงินได้	<u>130,500.-</u>	<u>5.3</u>	<u>27,000.-</u>	<u>1.3</u>
กำไรสุทธิประจำปี	<u>152,400.-</u>	<u>6.1</u>	<u>56,700.-</u>	<u>2.7</u>

แม้ว่าเราได้ทำการตรวจสอบรายได้และรายจ่ายอย่างละเอียด แต่เราได้ตรวจสอบยอดขายสำหรับระยะเวลา 3 เดือน และตรวจสอบรายจ่ายสำหรับระยะเวลา 3 เดือนเช่นเดียว

กัน สำหรับรายการเกี่ยวกับเงินสด เราได้ตรวจสอบรายรับและรายจ่ายสำหรับระยะเวลา 3 เดือน ซึ่งรวมการบวกตัวเลขในสมุดเงินสด ตรวจสอบตามบัญชีไปยังสมุดแยกประเภท สำหรับระยะเวลาทั้งปี นอกจากนั้นได้ใช้วิธีการตรวจสอบอื่นๆ ที่จำเป็นด้วย เราได้ตรวจสอบรายงานการประชุมคณะกรรมการบริษัทสำหรับปีสิ้นสุดปี ปรากฏความดีของคณะกรรมการซึ่งมีผลการลงรายการใบบัญชีนั้นได้มีการปฏิบัติโดยถูกต้องแล้ว

เราขอขอบใจเจ้าหน้าที่และพนักงานของบริษัทที่ได้ให้ความร่วมมือเป็นอย่างดีในการตรวจสอบของเรา

ตามความเห็นของเรา งบดุล งบกำไรและขาดทุน และงบกำไรสะสมที่แนบมานี้ สมควรเชื่อถือได้ว่า แสดงฐานะการเงินของบริษัท.....ณ. วันที่ 31 ธันวาคม 2509 และผลการดำเนินงานสำหรับปีสิ้นสุดในวันเดียวกันนั้น ตามหลักการบัญชีซึ่งเป็นที่รับรองกันโดยทั่วไป และได้ถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอเช่นเดียวกับปีก่อน

(ลงชื่อ)

ในส่วนท้ายสุด ผู้สอบบัญชีจะแนบงบดุล งบกำไรขาดทุนและงบกำไรสะสมต่อท้ายจึงจะครบเป็นรายงานการสอบบัญชีแบบยาวที่สมบูรณ์ แต่ผู้เขียนจะไม่แสดงตัวอย่าง งบการเงินดังกล่าวไว้ ณ. ที่นี้ เพราะเห็นว่าไม่จำเป็น

ตัวอย่างที่ 2 ตามตัวอย่างนี้ ผู้สอบบัญชีจะแสดงถึงขอบเขตของการตรวจสอบและความเห็นรับรองงบการเงินก่อน และจึงให้คำวิจารณ์รายการต่าง ๆ ภายหลัง

สำนักงาน

กรุงเทพฯ

วันที่

คณะกรรมการและผู้ถือหุ้น
บริษัท.....

เราได้ตรวจสอบงบดุลของบริษัท ณ. วันที่ 31 ธันวาคม 2509

งบกำไรและขาดทุน และงบกำไรสะสมสำหรับปีสิ้นสุดในวันเดียวกันนั้น การตรวจสอบของเราได้กระทำตามมาตรฐานการตรวจสอบซึ่งเป็นที่รับรองกันโดยทั่วไปและรวมการทดสอบบัญชีต่าง ๆ

และได้ใช้วิธีการตรวจสอบเท่าที่จำเป็นสำหรับกรณี

ตามความเห็นของเรา งบดุล งบกำไรและขาดทุน และงบกำไรสะสมที่แนบมานี้ สมควรเชื่อถือได้ว่าแสดงฐานะการเงินของบริษัทณ วันที่ 31 ธันวาคม 2509 และผลการดำเนินงานสำหรับปีสิ้นสุดในวันเดียวกันนั้น ตามหลักการบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป และได้ปฏิบัติตามอย่างสม่ำเสมอเช่นเดียวกันปีก่อน

(ลงชื่อ)

เราขอเสนอคำวิจารณ์รายการต่าง ๆ ในงบการเงินดังต่อไปนี้

ผลการดำเนินงาน

ในปี 2509 บริษัทมีกำไรสุทธิประจำปีเป็นเงิน 353,468.- บาท ซึ่งสูงกว่ากำไรสุทธิประจำปีก่อนเป็นเงิน 86,622.- บาท หรือสูงกว่าร้อยละ 32

ต่อไปนี้ เป็นสรุปผลการดำเนินงานประจำปี 2509 และ 2508

31 ธันวาคม

	2509	2508	เพิ่ม-ลด*	ร้อยละ
ขาย	6,937,050	5,944,826	992,224	16.7
ต้นทุนสินค้าขาย	<u>4,239,166</u>	<u>3,965,082</u>	<u>274,084</u>	<u>6.9</u>
กำไรเบื้องต้น	<u>2,697,884</u>	<u>1,979,744</u>	<u>718,140</u>	<u>36.5</u>
ค่าใช้จ่ายในการขาย	1,207,206	906,056	300,970	33.2
ค่าใช้จ่ายทั่วไป	<u>716,760</u>	<u>621,542</u>	<u>95,218</u>	<u>15.3</u>
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น	<u>1,923,786</u>	<u>1,527,598</u>	<u>396,188</u>	<u>25.9</u>
กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน	774,098	452,146	321,952	71.2
รายได้อื่น ๆ	<u>11,160</u>	<u>22,820</u>	<u>11,660*</u>	<u>51.1</u>
	785,258	474,966	310,292	65.3
รายจ่ายอื่น ๆ	<u>47,790</u>	<u>52,120</u>	<u>4,330*</u>	<u>8.2</u>
กำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้	737,468	422,846	314,622	74.4
ภาษีเงินได้	<u>384,000</u>	<u>156,000</u>	<u>228,000</u>	<u>146.2</u>
กำไรสุทธิประจำปี	<u><u>353,468</u></u>	<u><u>266,846</u></u>	<u><u>86,622</u></u>	<u><u>32.4</u></u>

จากสรุปผลการดำเนินงานข้างบนนี้ จะเห็นได้ว่า สิ่งซึ่งทำให้กำไรสุทธิประจำปีเพิ่มขึ้นได้แก่

ยอดขายเพิ่มขึ้นร้อยละ ๑๖.๓ และต้นทุนสินค้าขายเพิ่มขึ้นร้อยละ

๖.๕ เป็นผลทำให้กำไรเบื้องต้นเพิ่มขึ้น

๗๑๔,๑๕๐

รายจ่ายอื่นๆลดลง

๕,๓๓๐

รวมสิ่งซึ่งทำให้กำไรสุทธิประจำปีเพิ่มขึ้น

๗๐๘,๘๒๐ บาท

สิ่งซึ่งทำให้กำไรสุทธิประจำปีลดลงได้แก่

ค่าใช้จ่ายในการขายเพิ่มขึ้นร้อยละ ๓๓.๒ และค่าใช้จ่ายทั่วไป

เพิ่มขึ้นร้อยละ ๑๕.๓ เป็นผลทำให้ค่าใช้จ่ายในการ

ดำเนินงานทั้งสิ้นเพิ่มขึ้น

๓๕๖,๑๔๔

รายได้อื่นๆลดลงร้อยละ ๕๑.๑

๑๑,๖๖๐

ภาษีเงินได้เพิ่มขึ้น

๒๒๔,๐๐๐

รวมสิ่งซึ่งทำให้กำไรสุทธิประจำปีลดลง

๖๓๕,๘๐๔ บาท

กำไรสุทธิประจำปีเพิ่มขึ้น

๘๖,๖๒๖ บาท

ยอดขายที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการเพิ่มราคาขายเป็นส่วนใหญ่ แม้ว่าปริมาณขายจะเพิ่มขึ้นบ้างเล็กน้อยก็ตาม ต้นทุนสินค้าที่จำหน่ายได้เพิ่มสูงขึ้นมากในปี ๒๕๐๔ แต่ไม่สู้เปลี่ยนแปลงเท่าใดนักในเท่าใดนักในปี ๒๕๐๕

การที่รายจ่ายอื่นๆของปี ๒๕๐๔ สูงกว่าปี ๒๕๐๕ เป็นเพราะในปีก่อนได้จำหน่ายเครื่องใช้สำนักงานไปในราคาต่ำกว่าราคาในบัญชีหักด้วยสำรองค่าเสื่อมราคา ผู้จัดการได้ชี้แจงว่าเครื่องใช้สำนักงานที่มีอยู่ในปัจจุบันจะยังใช้ต่อไปอีกเป็นเวลานาน

เงินเดือนแผนกขายและค่านายหน้าเพิ่มขึ้นเป็นจำนวน

๑๖๗,๖๔๔ บาท

ซึ่งเป็นจำนวนประมาณครึ่งหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการขายที่เพิ่มขึ้น

๓๐๐,๕๗๐ บาท

ค่าใช้จ่ายอื่นๆที่เพิ่มขึ้นเป็นจำนวนมากดังต่อไปนี้

ค่าพาหนะและค่าบริการ

๓๗,๗๓๐ บาท

การเงินของบริษัทอาจสรุปได้ดังต่อไปนี้

ทางที่เงินได้มา :-

จากการดำเนินงานกำไรสุทธิประจำปีบวกด้วยรายจ่ายที่ไม่ใช่ตัวเงิน	417,562 บาท
จากการจำหน่ายหลักทรัพย์ถาวร	<u>122,200</u> บาท
เงินที่ได้มาทั้งสิ้น	<u>539,762</u> บาท

ทางที่ใช้เงินไป:-

ก่อสร้างต่อเติมอาคาร	300,000 บาท
จ่ายเงินปันผล	126,000 บาท
เพิ่มทุนหมุนเวียน	<u>113,762</u> บาท
เงินที่ใช้ไปทั้งสิ้น	<u>539,762</u> บาท

รายละเอียดข้างบนนี้แสดงให้เห็นว่าบริษัทได้เงินมาทั้งสิ้นระหว่างปีจากการดำเนินงานและการจำหน่ายหลักทรัพย์ถาวรเป็นเงิน 539,762 บาท บริษัทได้ใช้เงินจำนวนนี้ไปในการก่อสร้างต่อเติมอาคารเป็นเงิน 300,000 บาท จ่ายเงินปันผล 126,000 บาท และเพิ่มทุนทำการอีก 113,762 บาท

ต่อไปนี้เป็นงบการเงินซึ่งแสดงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของบริษัทอย่างละเอียด

ตัวอย่างที่ 3 - ชุดฯ แบบงบดุล งบกำไรขาดทุนและกำไรสะสม ฯลฯ

ถึงคณะกรรมการ

บริษัท

เราได้ตรวจสอบบัญชีของบริษัท..... ประจำปีสิ้นสุดเพียงวันที่ 31 ธันวาคม 25..... เราขอรายงานว่า ตามความเห็นของเราบุคคลและงบรายได้ที่แนบมานี้ แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25..... และผลของการดำเนินงานประจำปีสิ้นสุด ณ. วันเดียวกัน ความที่ควร

เราได้รับคำสั่งจากเจ้าหน้าที่และพนักงานของบริษัท

เราโค้ตรวจสอบนับเงินสดในมือและตรวจเงินฝากธนาคารด้วยการห่างกระ
ทบยอด

เราโค้ตรวจสอบลูกหนี้คงเหลือและโค้คิดต่อกับลูกหนี้โดยตรงโดยมีหนังสือขอ
ให้ลูกหนี้ยืนยันที่เป็นหนี้ และเป็นทีพอใจว่า โค้สำรองหนี้สูญไว้เป็นจำนวนที่เพียงพอ

เราโค้ทดสอบสินค้าคงเหลือ และตรวจสอบราคาว่าโค้ใช้ราคาทุนหรือราคา
ตลาดแล้วแต่ราคาโค้จะต่ำกว่า และยังโค้ตรวจสอบการคำนวณอีกด้วย

เราโค้ตรวจสอบการเปลี่ยนแปลงในบัญชีอาคาร (plant account) และ
พบว่าถูกต้อง ดำรงค่าเสื่อมราคาเป็นจำนวนที่เพียงพอ

เราโค้กระทำทุกวิถีทางเพื่อให้พอใจว่า หนี้สินทุกรายการโค้ถูกนำมาคิดส่ง
แล้ว และโค้ตรวจสอบจำนวนทุนเรื่อหุ้นด้วย

ลงชื่อ

วันที่

จากตัวอย่างรายงานแบบยาวทั้ง 3 แบบที่กล่าวมาแล้ว จะเห็นได้ว่ารายงานการ
สอบบัญชีแบบยาวนั้นมีวิธีเขียนไว้ต่าง ๆ กัน และไม่มีแบบฉบับที่เป็นมาตรฐานอย่างเดียวกัน
รายงานแต่ละฉบับจะถูกทำขึ้นให้เหมาะสมกับสถานะการณ์แต่ละราย การเขียนรายงานโค้
หรือไม่นั้นขึ้นอยู่กับความรู้ความชำนาญของผู้สอบบัญชีเป็นส่วนใหญ่ แต่อย่างไรก็ตามใน
รายงานจะขาดส่วนสำคัญตามที่โค้กล่าวมาแล้วไม่ได้คือ

1. ขอบเขตของการตรวจสอบ
2. ความเห็นของผู้สอบบัญชี
3. คำวิจารณ์รายการในงบการเงิน

ฉะนั้นสำหรับข้อ 1 และข้อ 2 เราอาจใช้แบบของรายงานแบบสั้นซึ่งมีแบบมาตรฐาน
กำหนดไว้อยู่แล้วและเพิ่มเติมด้วยคำวิจารณ์รายการในงบการเงินก็ได้ ซึ่งนักบัญชีโค้สนับสนุน
โดยกล่าวว่า รายงานการสอบบัญชีแบบยาวประกอบด้วย รายงานแบบสั้นและคำวิจารณ์ราย
การต่าง ในงบการเงิน²² ดังโค้แสดงไว้ในตัวอย่างที่ 2 แล้ว

22 Arthur W. Holmes, C.P.A., Auditing Principles & Procedures,

ค่าโฆษณา	1,690	บาท
ค่าขนส่งสินค้าออก	47,426	บาท

เงินก้อนของเจ้าหน้าที่ประจำสำนักงานเพิ่มขึ้น 76,000 บาท หรือเท่ากับเพิ่มขึ้นร้อยละ 21.5 ซึ่งรวมค่าเบี้ยประกันที่เพิ่มขึ้น 10,000 บาท แล้วเป็นส่วนใหญ่ของค่าใช้จ่ายในการบริหารที่เพิ่มขึ้นทั้งสิ้น

รายการที่เพิ่มมากที่สุดได้แก่ภาษีเงินได้ ซึ่งในปัจจุบันต้องเสียเป็นจำนวนถึงประมาณร้อยละ 52 ของกำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้

ฐานะการเงิน

ฐานะปัจจุบันของบริษัทแม้ว่ายังอยู่ในเกณฑ์ค่อนข้างดี แต่ก็ยังต่ำกว่าฐานะปัจจุบันของปีก่อน ดังปรากฏในรายละเอียดต่อไปนี้

	2509	31 ธันวาคม 2508	เพิ่ม-ลด
ทรัพย์สินหมุนเวียน			
เงินสด	90,762	84,970	5,792
หลักทรัพย์สินชั่วคราว	30,500	56,500	26,000
ลูกหนี้และตัวเงินรับ	501,460	573,948	127,512
สินค้าคงเหลือ	1,230,234	979,426	250,808
ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า	56,572	52,064	4,508
ทรัพย์สินหมุนเวียนทั้งสิ้น	1,909,528	1,546,908	362,620

หนี้สินหมุนเวียน

เจ้าหนี้	471,562	375,064	96,498
ตัวเงินจ่ายและคอกเบี้ยค้างจ่าย	20,600	101,000	80,400

หนี้สินหมุนเวียนอื่นๆ	๓๘๕,๐๐๐	๑๕๖,๐๐๐	๒๒๙,๐๐๐
หนี้สินหมุนเวียนทั้งสิ้น	๒๕,๖๐๐	๑๕,๘๕๐	๙,๗๕๐
	<u>๔๑๐,๖๖๒</u>	<u>๒๗๑,๘๕๐</u>	<u>๒๓๘,๗๕๐</u>
ทุนหมุนเวียนสุทธิ	<u>๑,๐๐๘,๓๖๖</u>	<u>๘๐๕,๐๐๕</u>	<u>๑๑๓,๓๖๒</u>
อัตราร้อยระหว่างทรัพย์สินหมุนเวียน และหนี้สินหมุนเวียน	๒.๑๒	๒.๓๓	
อัตราร้อยของเงินสด: หลักทรัพย์ชั่วคราว ลูกหนี้และตั๋วเงินรับต่อหนี้สิน หมุนเวียน	๐.๖๕	๐.๓๕	

อัตราร้อยของทรัพย์สินหมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียนได้ลดลงจาก ๒.๓๓ ในปีก่อนเป็น ๒.๑๒ ในปีปัจจุบัน นอกจากนั้นแล้วสินค้าคงเหลือซึ่งเป็นส่วนใหญ่ของทรัพย์สินหมุนเวียนได้เพิ่มขึ้นเป็นจำนวนมากด้วย ส่วนเงินสด หลักทรัพย์ชั่วคราวลูกหนี้และตั๋วเงินรับมีจำนวนน้อยกว่าสินค้าคงเหลือมาก ทั้งนี้เป็นผลทำให้อัตราร้อยของเงินสด หลักทรัพย์ชั่วคราวลูกหนี้และตั๋วเงินรับ ที่มีต่อหนี้สินหมุนเวียนลดต่ำลง เมื่อพิจารณาถึงรายการภาษีเงินได้ค้างจ่าย ซึ่งบริษัทจะต้องจ่ายจากทรัพย์สินหมุนเวียนเหล่านี้ จะเห็นได้ว่าบริษัทควรปรับปรุงฐานะปัจจุบันเสียใหม่ ก่อนที่บริษัทจะขาดทุนหมุนเวียน

ในระหว่างปีบริษัทได้จำหน่ายหลักทรัพย์ถาวรไปเป็นเงิน ๑๒๒,๒๐๐ บาท ซึ่งเท่ากับราคาในบัญชี ทั้งนี้จึงไม่มีผลกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายหลักทรัพย์ครั้งนี้ ก่อนจำหน่ายหลักทรัพย์รายนี้ไปบริษัทเคยได้รับเงินปันผล เป็นประจำประมาณปีละ ๑๐,๐๐๐ บาท

บริษัทได้ก่อสร้างต่อเติมอาคารสำหรับสำนักงานระหว่างปี ๒๕๐๕ งานก่อสร้างนี้เสร็จเรียบร้อยแล้วและเสียค่าก่อสร้าง ๓๐๐,๐๐๐ บาท อาคารที่ต่อเติมใหม่นี้จะเป็นผลให้ค่าเสื่อมราคาประจำปีเพิ่มขึ้น ๕,๐๐๐ บาท บริษัทมิได้ก่อให้เกิดหนี้สินใดๆ เพื่อหาเงินมาใช้ในการก่อสร้าง แต่ได้เงินจากการดำเนินงานและจากการจำหน่ายหลักทรัพย์ถาวรที่กล่าวแล้วข้างต้น

รายงานการตรวจสอบพิเศษ(Special Audit Report) นอกจากรายงานสองแบบ
ดังกล่าวข้างต้นแล้ว ยังมีรายงานของผู้สอบบัญชีอีกแบบหนึ่งคือ Special Audit Report

รายงานประจำชดมีประโยชน์ในการให้ข้อความและเพื่อประโยชน์ในการควบคุม
นอกจากนี้รายงานประจำชดยังเป็นแนวทางสำหรับการวางแผนในอนาคตอีกด้วย แต่อย่างไร
ก็ตามข้อมูลต่าง ๆ ที่ปรากฏอยู่ในรายงานประจำชดความปกตินั้นอาจไม่ตรงตามความต้องการ
ของฝ่ายจัดการในการแก้ปัญหาของธุรกิจก็ได้ กล่าวคือในบางครั้งฝ่ายจัดการอาจประสงค์
มุ่งอยากบางประการการที่จะใช้ตัวเลขที่ปรากฏในรายงานประจำชด เป็นเครื่องตัดสินใจแต่
เพียงอย่างเดียวเท่านั้น อาจทำให้ตัดสินใจผิดและเกิดความเสียหายขึ้น ฉะนั้นจึงมีความจำเป็น
ต้องทำการตรวจสอบเฉพาะรายการนั้น ๆ ให้ละเอียดยิ่งขึ้น เพื่อให้ได้ข้อความและข้อมูลต่าง ๆ
มาประกอบการพิจารณาตัดสินใจของฝ่ายจัดการได้ดียิ่งขึ้น

นักบัญชีหนึ่งกล่าวว่าผู้สอบบัญชีอาจทำรายงานเฉพาะเกี่ยวกับเรื่องใดเรื่องหนึ่งดัง
ต่อไปนี้คือ

1. การตรวจสอบผลของระบบการควบคุมภายใน
2. การสำรวจระบบบัญชีโดยทั่ว ๆ ไป
3. การคำนวณหาต้นทุนของผลิตภัณฑ์
4. การศึกษาผลของการเปลี่ยนแปลงการแบ่งส่วนงานของกิจการ
5. การสำรวจเกี่ยวกับการจัดวางระบบการควบคุมโดยงบประมาณ
6. การสำรวจเกี่ยวกับระบบการลงบัญชีพัสดุ (perpetual inventory system)
7. การสำรวจบัญชีต้นทุน ²³

นอกจากนั้น ยังมีการตรวจสอบการทุจริต ปกติรายงานเฉพาะจะเสนอต่อบริษัท
ผู้รับการตรวจสอบเท่านั้น ข้อมูลต่าง ๆ ในรายงานเฉพาะนั้นมีแต่เป็นความลับบุคคลที่สามจึง
ไม่สามเ็นเข้ามาเกี่ยวข้องกับ เหมือนรายงานแบบสั้นหรือรายงานแบบยาว ²⁴

²³

Rufus Wixon, Ph.D., Accountants' Handbook, 4th. edition, (New York :
The Ronal Press Company 1965) page 28.22

²⁴

ibid,

3. ภาษาที่ใช้ในการรายงาน

ผู้สอบบัญชีที่ไม่มีความรู้และความสามารถในการเขียนรายงานได้เป็นอย่างดีชัดเจนถูกต้อง และน่าสนใจแล้ว ย่อมจะไม่ได้รับความนิยมนเท่าที่ควร รายงานที่มีข้อความไม่ชัดเจนอาจทำให้ผู้อ่านเข้าใจผิดในเรื่องบางอย่างก็ได้ ส่วนรายงานที่ขาดตกบกพร่องหรือมีข้อความที่ไม่น่าสนใจนั้น ผู้อ่านอาจไม่อ่านให้ตลอด ทำให้ผลงานของผู้สอบบัญชีไม่เป็นประโยชน์อย่างแท้จริง

ในการเขียนรายงาน ผู้สอบบัญชีควรถือว่าผู้อ่านรายงานสามารถอ่านงบการเงินเข้าใจบ้าง และมีความรู้พอสมควรเกี่ยวกับงานของกิจการค้า ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงไม่ควรเขียนรายงานให้ง่ายจนเกินไปอันอาจทำให้ผู้อ่านเกิดความรำคาญ และไม่ควรวินิจฉัยรายงานให้ยากนัก เพราะผู้อ่านอาจไม่มีความรู้เท่าเทียมกับผู้สอบบัญชีและควรหลีกเลี่ยงการใช้ถ้อยคำหรือศัพท์ทางเทคนิคต่างๆ เสียด้วย (25)

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีใช้สรรพนามแทนชื่อตนเองว่า "เรา" หรือบางคนใช้คำว่า "ข้าพเจ้า" นั้น ยังไม่เป็นที่ตกลงแน่นอนลงไป ผู้สอบบัญชีบางคนที่ใช้สรรพนามว่า "ข้าพเจ้า" มีความเห็นว่า กรณีที่ผู้สำนักงานผู้สอบบัญชีนั้นมีผู้สอบบัญชี แต่เพียงคนเดียวหรือเป็นหุ้นส่วนก็ตาม ผู้สอบบัญชีได้ลงลายมือชื่อในรายงานในนามของสำนักงาน ก็ควรใช้คำว่า "ข้าพเจ้า" แต่เนื่องจากรายงานการสอบบัญชีแบบสั้น ซึ่งเสนอโดย AICPA ได้ใช้สรรพนามแทนชื่อผู้สอบบัญชีว่า "เรา" จึงนิยมใช้คำว่า "เรา" ในรายงานการสอบบัญชี แม้ว่าจะเป็นกรณีดังกล่าวข้างต้นก็ตามที่ผู้สอบบัญชีเพียงคนเดียวหรือหลายคน แต่ตนมีผู้ช่วยทำการตรวจสอบรวมด้วย

สรุป

ในบทนี้ได้ศึกษาดังมาตรฐานการรายงานของประเทศต่าง ๆ ที่มีความเจริญก้าวหน้าสูง ทางด้านวิชาชีพบัญชี ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศอังกฤษ ประเทศสหสาธารณรัฐเยอรมันตะวันตก ประเทศญี่ปุ่น และประเทศฟิลิปปินส์ จากการศึกษาพบว่ามาตรฐานการรายงาน มี 2 แบบคือ

1. มาตรฐานรายงานการสอบบัญชีแบบอังกฤษ
2. มาตรฐานรายงานการสอบบัญชีแบบอเมริกัน

มาตรฐานรายงานการสอบบัญชีแบบอังกฤษกำหนดให้ทราบว่า

1. ผู้สอบบัญชีได้รับข้อความและคำอธิบายตามที่ตนต้องการทั้งหมดหรือไม่
2. การเก็บรักษาสมุดบัญชีของบริษัทได้เก็บไว้ในที่อันควรหรือไม่
3. งบการเงินได้ถูกทำขึ้นโดยใช้ตัวเลขตรงกับในสมุดบัญชีหรือไม่
4. งบการเงินนั้นได้แสดงให้เห็นการงานและกำไร (ขาดทุน) ของบริษัท

ตามที่ เป็นจริงและสมควรหรือไม่

5. บริษัทมีสมุดบัญชีถูกต้องและครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนดหรือไม่

สำหรับมาตรฐานรายงานการสอบบัญชีแบบอเมริกัน ได้กำหนดให้รายงานดังนี้

1. รายงานต้องระบุว่างบการเงินนั้นได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีซึ่งยอมรับกันโดยทั่วไปหรือไม่
2. ในรายงานต้องระบุว่าหลักการบัญชีดังกล่าวได้ใช้ปฏิบัติในงวดปัจจุบันโดยสม่ำเสมอเปรียบเทียบกับงวดก่อนหรือไม่
3. สิ่งที่เป็นพิเศษในงบการเงินได้ถือว่าเป็นการเพียงพอสอดสมควรแล้วแต่จะได้อธิบายไว้เป็นอย่างอื่นในรายงานนั้น
4. ในรายงานต้องมีความเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับงบการเงินโดยพิจารณาารวมทั้งหมด หรือมีคำกล่าวถึงการที่ไม่อาจแสดงความคิดเห็นได้ เมื่อไม่อาจแสดงความคิดเห็นในส่วนรวมได้ก็ควรแจ้งเหตุผลไว้ด้วย ในทุกกรณีที่ชื่อของผู้สอบบัญชีเข้าไปเกี่ยวข้องกับงบการเงิน รายงานนั้น ควรชี้ให้เห็นอย่างแจ่มชัดถึงลักษณะการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี (ถ้ามี) และขึ้น

ของความรับผิดชอบที่เขาจะยอมรับ

มาตรฐานเหล่านี้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาความสม่ำเสมอ การเปิดเผยรายการ และหลักการบัญชีซึ่งยอมรับกันโดยทั่วไป และยังกำหนดให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินที่ตนตรวจสอบอีกด้วย สำหรับความเห็นของผู้สอบบัญชีจะแกงนั้น จะเป็นความเห็นซึ่งรับรองงบการเงินโดยไม่มีเงื่อนไขหรือมีเงื่อนไข หรือให้ความเห็นในทางที่ไม่ดี หรือปฏิเสธไม่ออกความเห็นก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อจำกัดต่าง ๆ เช่น ข้อจำกัดขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี การเปลี่ยนแปลงทางวิธีการบัญชี รายการอื่น ๆ ที่สำคัญและเป็นจำนวนเงินมาก เป็นต้น

รายงานผลการสอบบัญชีแบ่งเป็น 2 แบบคือ

1. รายงานแบบสั้น
2. รายงานแบบยาว

รายงานแบบสั้นจะประกอบด้วยส่วนสำคัญต่าง ๆ ดังนี้

1. ขอบเขตของการตรวจสอบ
2. ความเห็นของผู้สอบบัญชี
3. วันที่ในรายงาน
4. ชื่อผู้รับรายงาน
5. ลายเซ็นผู้สอบบัญชี

สำหรับรายงานแบบยาวประกอบด้วยส่วนต่าง ๆ ที่สำคัญคือ

1. ขอบเขตของการตรวจสอบ
2. ความเห็นของผู้สอบบัญชี
3. คำวิจารณ์รายการต่าง ๆ
4. งบและตารางประกอบ รวมทั้งข้อมูลทางสถิติต่าง ๆ
5. งบการเงิน