

1 ความสำคัญและจุดประสงค์ของรายงานผู้สอบบัญชี

เป็นที่ทราบกันโดยทั่วไปว่า ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1197 กำหนดไว้ว่า งบดุลของบริษัทจำกัดนั้นจะต้องมีผู้สอบบัญชีตรวจสอบและรับรอง ฉะนั้นงบการเงินใดที่บริษัทได้จัดทำขึ้นโดยผ่านการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีแล้ว จึงพึงถือได้ว่างบการเงินนั้นได้แสดงตัวเลขหรือข้อความอันควรแก่การเชื่อถือถือว่า ตัวเลขหรือข้อความที่แสดงไว้ในงบนั้นถูกต้องและแสดงฐานะของกิจการตามที่แท้จริง ตรงข้ามงบการเงินใดที่บริษัทได้จัดทำขึ้นโดยปราศจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี งบการเงินนั้นก็ไร้ความหมาย เพราะผู้ที่ได้อ่านงบการเงินนั้นจะไม่อาจวินิจฉัยได้ว่า ตัวเลขหรือข้อความนั้น ๆ ควรแก่การเชื่อถือได้มากน้อยเพียงใด ฉะนั้น จึงมีความจำเป็นที่จะต้องให้ผู้สอบบัญชีทำการตรวจสอบงบการเงินนั้น ผู้อ่านงบการเงินก็จะสามารถวินิจฉัยงบนั้นได้โดยอาศัยรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งอย่างน้อยก็จะชี้ให้เห็นหรือรับรองฐานะการเงินและการดำเนินงานของบริษัทว่า ได้แสดงอยู่ความจริงและตามควร ฉะนั้น ความเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับงบการเงินของธุรกิจจึงเป็นสิ่งที่จำเป็นอย่างยิ่ง เพื่อแสดงให้ผู้ที่ไม่ได้มาร่วมกันดำเนินงานด้วยตนเอง ได้ทราบว่า เงินของตนที่ลงทุนไปในบริษัทนั้นมีผลในการดำเนินงานดีหรือไม่เพียงไร การตัดสินใจเพื่อการลงทุนหรือการให้เครดิตจะปลอดภัยหากมีข้อความอย่างใดอย่างหนึ่งเป็นแนวทางช่วยในการตัดสินใจนั้น นั่นคือหากงบการเงินไม่มีผู้สอบบัญชีมาตรวจสอบแล้ว งบการเงินนั้นก็อาจก่อให้เกิดข้อสงสัยหรือปัญหาต่าง ๆ ขึ้นได้ เพราะผู้ที่จัดเตรียมงบการเงินนั้นได้แก่ผู้บริหารกิจการนั่นเอง ซึ่งโดยหน้าที่เขาจำเป็นต้องมีความรับผิดชอบของการดำเนินงานของกิจการอยู่แล้ว ฉะนั้นเมื่อเรามีโอกาสที่จะแสดงผลของการดำเนินงานของเขา เขาย่อมคงแสดงให้ผู้อ่านหรือผู้ใช้งบการเงินเห็นอย่างเต็มที่ว่า เขาได้บริหารงานอย่างดีที่สุด งบการเงินที่ฝ่ายบริหารจัดทำขึ้นอาจไม่แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานอย่างสมควร ฉะนั้นจึงเห็นได้ว่า งบดุลของบริษัทจำกัด

ต้องเป็นผู้สอบบัญชีตรวจสอบ เพื่อแสดงว่างบการเงินนั้นได้แสดงผลของการดำเนินงานที่ถูกที่ควร และแสดงฐานะของกิจการที่แท้จริง

รายงานของผู้สอบบัญชี เป็นเสมือนกับใบรับรองของผู้สอบบัญชี ทั้งนี้เนื่องมาจากว่า ผู้สอบบัญชีต้องแสดงว่างบการเงินนั้นได้ทำขึ้นโดยถูกต้อง แสดงให้เห็นการงานของบริษัทที่เป็นอยู่ตามจริงและถูกต้องนั่นเอง ดังนั้นรายงานของผู้สอบบัญชีจึงนับว่าเป็นเอกสารที่สำคัญมากชิ้นหนึ่ง เพราะเป็นเอกสารจากบุคคลภายนอกที่เข้ามารับรองฐานะการเงินของบริษัท

นอกจากนี้ ยังมีกลุ่มบุคคลอื่น ๆ ที่ไ้ร่รายงานของผู้สอบบัญชี เช่น นักวิเคราะห์ , ผู้ให้เกร็ดคิดและบุคคลผู้สนใจอื่น ๆ ก็ย่อมมีความเชื่อถือรายงานของผู้สอบบัญชี แม้ว่าความสนใจของเขาจะมีในแง่ต่าง ๆ กันก็ตาม แต่เขาเหล่านั้นย่อมต้องการตัวเลขระหว่างก้าบการเงินที่ฝ่ายจัดการทำขึ้น โดยให้มีความเห็นของผู้สอบบัญชีแนบติดด้วยแล้ว เขาย่อมมีความเชื่อถือยิ่งขึ้นว่า งบการเงินนั้นแสดงฐานะที่สมควร (fairness) ฉะนั้นเขาอาจตัดสินใจโดยถือเอางบการเงินที่ได้รับมารับรองแล้วเป็นแนวทางเพื่อประกอบการพิจารณา จะเห็นได้ว่าบุคคลที่สามก็มีบทบาทสำคัญต่อรายงานของผู้สอบบัญชี เช่นกัน

2 ส่วนประกอบรายงานผู้สอบบัญชี

โดยกล่าวมาแล้วว่า งบการเงินที่มีก้านั้นจะต้องเป็นงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและรับรอง ฉะนั้นรายงานการสอบบัญชีจึงมีความสำคัญมากที่จะแสดงให้เห็นฐานะการเงินเข้าใจงบการเงินนั้นอย่างใด ดังนั้นรายงานการสอบบัญชีควรเขียนอย่างชัดเจน รายงานที่มีข้อความไม่ชัดเจน อาจทำให้ผู้อ่านเกิดความเข้าใจผิดในเรื่องบางอย่างได้ รายงานที่ขาดตกบกพร่องหรือมีข้อความที่ไม่น่าสนใจนั้น ผู้อ่านอาจไม่อ่านให้ตลอด ทำให้ยอดงานของผู้สอบบัญชีไม่เป็นประโยชน์อย่างแท้จริง

เป็นที่ทราบว่ารายนงานการสอบบัญชี คือเรื่องชีวิตผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ ฉะนั้นในรายงานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องระบุถึงฐานะการเงินของกิจการว่าเป็นอย่างไร แสดงอยู่ตามจริงและตามควรหรือไม่ เมื่อผู้สอบบัญชีได้รายงานผลของการตรวจสอบของตนว่าเป็นอย่างไรแล้ว ในรายงานผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องเขียนถึงข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีรวบรวมได้จากการตรวจสอบ เพราะผู้อ่านจะไม่มีโอกาสได้ทราบเองว่า เมื่อผลของ

การกำเนินงานและฐานะของกิจการ เป็นดัง เช่นที่ไค้ลดลงไว้ในรายงานนั้น เนื่องมาจากสาเหตุอะไรบางอย่างที่ทำให้เป็นเช่นนั้น หรือข้อเท็จจริงเกี่ยวกับเรื่องนั้น ๆ นี้ว่าอะไร จะเห็นได้ว่าข้อเท็จจริงก็เป็นส่วนหนึ่งที่จำเป็นต้องมีไว้ในรายงาน ตัวอย่างเช่น ในปีปัจจุบันมีสินค้ารับคืนเป็นจำนวนมากกว่าปีก่อน ๆ มาก เป็นเหตุให้ค่าขายลดลงเป็นจำนวนมาก ซึ่งทำให้กิจการไม่ได้รับกำไรที่ควรจะได้ เช่นนี้ จำเป็นต้องแสดงข้อเท็จจริงนี้ไว้ในรายงานด้วยว่าในปีที่ทำการตรวจสอบนั้น มีสินค้ารับคืน.....บาท เมื่อเปรียบเทียบกับปีก่อนซึ่งมีเพียงจำนวน.....บาท เป็นต้น

สิ่งที่จะขาดมิได้ในรายงานก็คือ ค่าลดลงถึงวิธีการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี คือขอบเขตของการตรวจสอบ ว่าในการตรวจสอบนั้น ผู้สอบบัญชีได้มีวิธีการปฏิบัติงานอย่างไรบ้าง การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีนั้นได้ปฏิบัติอย่างละเอียดถี่ถ้วน หรือปฏิบัติตามมาตรฐานการตรวจสอบซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปหรือไม่ การที่ต้องมีค่าลดลงไว้ เช่นนี้ก็เพื่อเป็นการเน้นถึงคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีเองว่าผู้สอบบัญชีผู้นั้นเป็นผู้ที่ปฏิบัติงานอย่างเที่ยงธรรม ซึ่งจะยังความเชื่อถือในตัวของสอบบัญชี และรายงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้น

นอกจากนี้ในรายงานการสอบบัญชีควรมีความเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับงบการเงินที่ตนตรวจสอบ ว่างบการเงินนั้นแสดงให้เห็นฐานะการเงินและการดำเนินงานอย่างไรบ้าง ซึ่งผู้อ่านงบการเงินนี้จะได้อาศัยความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาการลงทุน การให้เครดิตหรือการประเมินค่าของธุรกิจนั้น ๆ แล้วแต่กรณี

จากความเข้าใจอย่างสามัญซึ่งกล่าวข้างต้นอาจสรุปได้ว่าในรายงานการสอบบัญชีจะต้องประกอบด้วย

1. ผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมทั้งข้อเท็จจริงต่าง ๆ ซึ่งพบในการตรวจสอบ
2. ขอบเขตของการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี
3. ความเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับฐานะการเงินและกิจการ

อย่างไรก็ตามหน้าที่ซึ่งส่วนมากนิยมแสดงรายงานของคุณเป็นสองตอนคือ ตอนแรกเป็นขอบเขตของการตรวจสอบ ตอนหลังเป็นความเห็นของผู้สอบบัญชี

Institute of Accountants

ไต่ถามให้ใช้มาตรฐานรายงานแบบอื่น ดังนี้

วันที่

ถึง

เราได้ตรวจสอบงบดุลของบริษัท ลงวันที่ และงบรายไต่ถามกำไรที่เกี่ยวของ ณ. วันเดียวกัน การตรวจสอบของเราได้กระทำตาม มาตรฐานการตรวจสอบซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป รวมถึงการทดสอบและวิธีการตรวจสอบ อื่น ๆ เท่าที่จำเป็นแก่กรณี

ตามความเห็นของเรา งบดุลและงบกำไรขาดทุนและกำไรสะสมแนบมานี้ แสดงฐานะทางการเงินของบริษัท..... ณ. วันที่ 31 ธันวาคม และผลของการดำเนินงานประจำปีสิ้นสุด ณ. วันเดียวกันนั้นตามสมควร บริษัทได้ใช้หลักการบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปและใช้วิธีการที่สม่ำเสมอ¹

ขอบเขตของการตรวจสอบและความเห็นของผู้สอบบัญชี

ในตอนแรกของรายงานจะเป็นขอบเขตของการตรวจสอบ และความเห็นจะอยู่ก่อนท้าย การที่แยกรายงานออกเป็นสองตอนนั้น เพื่อเน้นให้ถึงถึงวัตถุประสงค์ระหว่างข้อเท็จจริง ขอบเขตของการตรวจสอบและความเห็นของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีได้สรุปผลงานของเราว่า รายงานได้แสดงฐานะการเงินอย่างเหมาะสม (Fair) ซึ่งโดยปกติสาระสำคัญของความเห็นนั้น จะแสดงให้เห็นว่าการตรวจสอบได้กระทำตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปหรือไม่ แต่มีผู้สอบบัญชีบางคนนิยมรวมขอบเขตของการตรวจสอบและความเห็นไว้ก่อน เดียวกันก็มี อย่างไรก็ตามการที่เราจะแนบรายงานเป็นสองตอนหรือรวมไว้ก่อนเดียวกันก็มีใช้ สิ่งที่สำคัญ แต่สิ่งที่จำเป็นคือ ในรายงานต้องบ่งว่าได้กระทำตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งยอมรับกันโดยทั่วไป และใช้หลักเกณฑ์เดียวกันกับปีที่ผ่านมา

ดังนั้นจึงขอสรุปได้ว่ารายงานของผู้สอบบัญชีจะแสดงถ้อยคำที่ชัดเจนและอย่างขมขื่น ข้อจำกัดที่สำคัญ ๆ ขอบเขตหรือถ้อยคำอธิบายอื่นใดที่จะไม่ชักจูงให้ผู้อ่านเข้าใจผิดหรือไขว้เขวได้

วันที่

สิ่งสำคัญอีกอย่างหนึ่งที่รายงานจำเป็นต้องมีคือวันที่ วันที่ที่ใช้นี้ได้แก่วันที่สุดท้ายที่ผู้
 สอบบัญชีทำงาน เป็นปัญหาในข้อสงสัยเกี่ยวกับเรื่องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ว่าผู้สอบ
 บัญชีควรยอมรับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบดุล หรือวันที่ตรวจสอบและเวลา
 ที่การตรวจสอบสิ้นสุดลง มีปัญหาไม่น้อยที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีว่า จะ
 เริ่มยกยู่ในทันทีที่เขาทำงานเสร็จและออกจากสำนักงานของลูกค้า ก็นั้นวันสุดท้ายในการทำ
 งานของเขาจึงเป็นวันที่สำคัญที่จะแสดงให้เห็นว่าในระหว่างเวลาเหล่านั้น เขาอาจตรวจ
 สอบหรือพบเหตุการณ์ หรือข้อสงสัยเพื่อให้ออกการสอบบัญชีของเขาสมบูรณ์ยิ่งขึ้นก็ได้
 ฉะนั้นวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีจึงนิยมใช้วันที่สุดท้ายในการทำงานของเขาเองถึง The
 Committee on Auditing Procedure of The AICPA ก็ได้แนะนำให้ใช้วันสุดท้ายที่
 ทำงานเสร็จเป็นวันที่ในรายงานการสอบบัญชี ²

Statement on Auditing Procedure No. 33

โดยแนะนำให้ใช้วันที่ในรายงาน

งานดังนี้คือ

1. โดยทั่ว ๆ ไปจะใช้วันที่ที่ทำงานเสร็จเป็นวันที่ในรายงาน
2. ถ้าหากมีการลงวันที่ในรายงานภายหลังวันที่การสอบบัญชีสิ้นสุดลง ผู้สอบบัญชี

อาจปฏิบัติดังนี้คือ

- 2.1 กล่าวไว้ในรายงานว่าการตรวจสอบของเขาเสร็จก่อนวันที่ในรายงาน
- 2.2 ผู้สอบบัญชีจำเป็นที่จะต้องสอบถามหรือตรวจสอบรายการเพิ่มเติมจนถึงวันที่
 ที่ปรากฏในรายงาน และหลีกเลี่ยงการวิจารณ์รายการเฉพาะต่าง ๆ

3. ถ้าหากผู้สอบบัญชีออกรายงานแบบขยายในวันที่หลังจากวันที่ในรายงานแบบสั้น ผู้
 สอบบัญชีอาจจะ

- 3.1 ใช้วันที่ในรายงานแบบสั้น เป็นวันที่สำหรับรายงานแบบขยาย
- 3.2 ใช้วันที่ในวันที่ออกรายงานแบบขยาย โดยระบุเป็นข้อสังเกตด้วยว่า

รายงานฉบับนี้ได้ออกตามรายงานของวันที่ ซึ่งเป็นวันที่ก่อน ³

2. Robert L. Grinaker and Ben M. Barr, Auditing-The Examination of Financial Statements, Illinois : Richard D. Knvin, Inc. Page. 400
 3. Benjamin Newman, C.P.A. Auditing-A CPA Review Text. 2 nd edition, New York: John Wiley and Sons, Inc. Page. 275

สำหรับวันที่ในรายงานที่โดยปกติจะเป็นวันที่ปลายหลังวันที่ในงบดุลและงบกำไรขาดทุน เนื่องจากผู้สอบบัญชีอาจจะต้องทำการตรวจสอบภายหลังจากวันมีบัญชีของบริษัทออกไปอีก ดังนั้นวันที่ในรายงานจึงมักจะเป็นวันที่ปลายหลังวันที่ในงบดุลแล้ว ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการสอบถามและรายงานเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบดุล หากเหตุการณ์ดังกล่าวนี้มีผลกระทบกระเทือนต่องบการเงินอย่างมาก ซึ่งโดยปกติผู้สอบบัญชีไม่มีโอกาสทราบการเปลี่ยนแปลงเหล่านี้ก่อนที่จะทำการตรวจสอบเสร็จ ดังนั้นรายงานของผู้สอบบัญชีจึงไม่อาจลงวันที่ในวันก่อนที่ เขาจะได้รับข้อมูลที่จะเป็นทั้งหมดในการที่ เขาจะรวบรวมเพื่อให้ความเห็นของเขา และเมื่อได้ข้อมูลต่าง ๆ มาพร้อมที่จะรวบรวมเพื่อให้ความเห็นแล้ว ควรรับส่งรายงานการสอบบัญชีโดยมีบริษัท และนั่นผู้สอบบัญชีอาจต้องรับรู้เหตุการณ์ต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นภายหลังที่ตรวจสอบเสร็จ ซึ่งในสถานการณ์เช่นนั้นแล้วผู้สอบบัญชีจะไม่มีโอกาสใดทราบเลย⁵ ผู้สอบบัญชีผู้ใดให้ความเห็นที่เป็นกลางสำหรับงบดุลวันที่ในรายงานการสอบบัญชี ไม่ควรระบุแน่นอนว่าจะลงวันที่ เขาใจว่าเป็นวันที่วันเดียวกันกับวันที่ตรวจสอบสิ้นสุดลง เพราะวันนั้นเป็นวันที่ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลทั้งหมดที่จำเป็นสำหรับการรายงานและให้ความเห็น

ข้อรับรายงาน

ผู้สอบบัญชีควรจะรายงานต่อผู้ที่เป็นลูกค้าของตนได้แก่บุคคลหรือกลุ่มบุคคลซึ่งมีอำนาจในการบวลาจ้างคนให้สอบบัญชี บุคคลดังกล่าวได้แก่ผู้ถือหุ้น คณะกรรมการบริษัท ประธานบริษัท เป็นต้น ในเรื่องบุคคลผู้รับรายงานนั้นผู้หนึ่งกล่าวว่า รายงานผู้สอบบัญชีจะส่งให้แก่ผู้ที่เป็นลูกค้าของผู้สอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชีตรวจสอบรับรองบัญชีให้เท่านั้น⁶ คือเฉพาะเจาะจงตัวผู้ว่าจ้างเขาเท่านั้นไม่ได้เขียนถึงบุคคลทั่ว ๆ ไปเหมือนจดหมายธรรมดา (To whom it may concern) และไม่ได้นิยามความว่าผู้สอบบัญชีจะลงรับผิดชอบต่อบุคคลทุก ๆ คนที่ได้อ่านรายงาน และนี่คือการที่ผู้สอบบัญชีส่งรายงานการตรวจสอบของตนให้แก่บุคคลที่ผู้สอบบัญชีตรวจ

4. Robert H. Montgomery LLD. C.P.A. Norman J. Lenhart C.P.A. and Alvin R. Jennings. C.P.A. Montgomery's Auditing 7th edition New York: The Ronald Press Company page 61.

5. ดู ตอนที่แล้ว

6. Paul E. Bacas, C.P.A. Arthur H. Rosenkamm, C.P.A. and William Wider C.P.A. Auditing Procedure Revised edition. New York: The Ronald Press Company . Page. 501

สอบรับรองบัญชีให้ ซึ่งหมายถึงบุคคลสามประเภทดังที่กล่าวในตอนต้นแล้ว ยังอาจหมายรวมถึงเจ้าหนี้ ผู้ให้เครดิต หรือผู้ลงทุนกลาง ๆ ใ้ถืออีกด้วย แต่การที่ผู้สอบบัญชีจะทำการตรวจสอบบัญชีโดยถือว่าเป็นเจ้าของบุคคลประเภทหลังนี้ จำเป็นต้องได้รับอนุญาตจากบริษัทที่ตนจะไปทำการตรวจสอบก่อน

การลงมือรับรองในงบดุล

ตามมือชื่อที่ปรากฏในรายงานมักจะใช้ชื่อของสำนักงานที่ผู้สอบบัญชีแต่ละคนจะลงชื่อในรายงานที่ตนได้ตรวจสอบโดยแยกเป็นแต่ละลูกค้าที่ตนรับผิดชอบ แต่ทั้งนี้ก็นำในนามของสำนักงานเท่านั้น ไม่ใช่ของแต่ละบุคคล⁷ และนักบัญชีหนึ่งกล่าวว่า รายงานของผู้สอบบัญชีนั้นต้องมีลายมือชื่อของผู้สอบบัญชีลงนามรับรอง⁸ โดยมีใจกล่าวเพิ่มเติมว่าผู้สอบบัญชีได้กระทำในนามของสำนักงานหรือไม่ ดังนั้นจะเป็นที่เข้าใจว่าผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อในรายงาน เป็นการกระทำในนามของตนเอง การลงลายมือชื่อรับรองในงบดุลนี้พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มาตรา 14 บัญญัติว่า " เอกสารใดซึ่งผูกพันมายับยัติใ้กับผู้สอบบัญชีรับรอง ต้องมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตลงลายมือชื่อรับรองในเอกสารนั้น มิฉะนั้น เป็นอันไม่มีผลตามบทบัญญัติของกฎหมายนั้น

ความในวรรคหนึ่งไม่ใช้บังคับแก่เอกสารซึ่งกระทำในทางราชการ "

จะเห็นได้ว่ากฎหมายระบุใ้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเท่านั้นเป็นผู้ลงลายมือชื่อรับรอง เท่าที่ผู้สอบบัญชีทำการในนามของตนเอง มิใช่ในนามของสำนักงานเหมือนเช่นในต่างประเทศ ฉะนั้นรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยโดยผู้ที่มีชื่อลงนามในรายงานคือ ผู้สอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเท่านั้น

การใช้สรรพนามแทนชื่อผู้สอบบัญชี

ในรายงานการสอบบัญชีแบบสั้นซึ่งเสนอโดย AICPA ได้ใช้สรรพนามแทนชื่อว่า "เรา" การใช้สรรพนามคำนี้อาจทำให้ผู้อ่านรายงานเกิดข้อข้องใจบางประการ เช่น บางคนอาจสงสัยว่าในกรณีที่สำนักงานผู้สอบบัญชีมีผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบเพียงคนเดียว ควรใช้คำว่า "เรา" ในรายงานหรือไม่ และบางคนอาจเข้าใจว่าในกรณีที่ผู้เป็นคู่ส่วนหลายคนในสำนักงานผู้สอบบัญชี

7. Robert H. Montgomery,LLD.C.P.A., Norman J. Lenhart, CFP.A. And Alvin R. Jennings, C.P.A. Montgomery's Auditing, 7th edition New York : The Ronald Press Company. Page 61
8. Howard E. Stettler, C.P.A., Auditing Principles, Objectives, Procedures, Working Papers, 2nd edition Engle Wadd Cliffs, N.S:Prentice-Hall, Inc. Page. 596

แต่ทว่าส่วนผู้ที่หนึ่งผู้ใด เริ่มชื่อของตนเองเพียงคนเดียวไว้ในรายงานในนามของสำนักงาน การ
ใช้คำว่า "เรา" ในรายงานจะเหมาะสมเพียงใด

ผู้สอนมีผู้บางคนมีความเห็นว่า ในกรณีแรกหรือในทั้งสองกรณีที่ได้กล่าวข้างบนควรรใช้
สรรพนามแทนชื่อผู้สอนมีชื่อว่า "ข้าพเจ้า" แต่ผู้สอนมีผู้บางคน เห็นว่าไม่ว่ากรณีใด ๆ การ
ใช้คำว่า "เรา" เป็นการถูกต้องและเป็นที่ยอมรับมากกว่า

3. ข้อบังคับของกฎหมาย

ในประเทศเราตามกฎหมายและพระราชบัญญัติต่าง ๆ ก็ยังไม่ได้กำหนดหลักปฏิบัติเกี่ยวกับ
การรายงานการสอบมีชี้ไว้อย่างสมบูรณ์ ผู้สอนมีผู้แต่ละคนจะเขียนรายงานการสอบมีชี้ความ
แบบต่าง ๆ ที่ตนเองคิด อย่างไรก็ตามก็ยังมีกฎหมายและพระราชบัญญัติบางฉบับได้กำหนดสิ่งที่จำ
เป็นต้องกล่าวถึงไว้ในรายงานการสอบมีชี้ ได้แก่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ พระราช
บัญญัติการรถไฟแห่งประเทศไทย พระราชบัญญัติการท่าเรือแห่งประเทศไทย เป็นต้น ซึ่งจะ
กล่าวรายละเอียดต่อไปก็คือ

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้กำหนดหน้าที่ในการรายงานของผู้สอนมีชี้ไว้ตาม
มาตรา 1214 ซึ่งมีไว้ว่า

"ผู้สอนมีชี้ต้องทำรายงานว่าความงมงายและมิใช่ขึ้นต่อที่ประชุมสามัญ

ผู้สอนมีชี้ต้องแสดงในรายงานเช่นนั้นด้วยว่า ตนเห็นว่างมงายโดยผู้ถูกตั้งข้อหา
ซึ่งว่า คำแถลงได้เห็นการงานของบริษัที่ที่เป็นอยู่ตามความจริงและถูกต้องหรือไม่ "

มาตราที่กำหนดให้ผู้สอนมีชี้ทำรายงานการสอบมีชี้ของตน สันต่อที่ประชุมผู้ถือหุ้น
และในรายงานนั้นให้บ่งชี้ความว่างมงายของบริษัที่ได้ขึ้นโดยถูกต้องและครบถ้วนแสดงให้เห็นการ
คำนิมงานของบริษัที่ที่เป็นอยู่ตามความจริงและถูกต้องหรือไม่

ส่วนหน้าที่ของมาตรานี้ก็คือ รายงานเกี่ยวกับความเห็นของผู้สอนมีชี้ กฎหมายระบุ
ไว้ให้ผู้สอนมีชี้แสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับงมงายที่ตนรับรองว่าเป็นอย่างไร เมื่อพิจารณาตาม
ตัวอักษรจะเห็นว่า

- (1) งมงายที่ผู้สอนมีชี้รับรองนั้น ทำขึ้นโดยผู้ถูกตั้งข้อหาหรือไม่
- (2) งมงายนั้นต้องแสดงให้เห็นฐานะการงานของบริษัที่ที่เป็นอยู่ตามความจริงและถูกต้อง

ซึ่งจะต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์ทั้งสองประการ คือ แสดงฐานะความความจริงและถูกต้อง
พระราชบัญญัติการรถไฟแห่งประเทศไทย

โดยมีบทบัญญัติเกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้สอบบัญชี และรายงานของผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะ
มาตรา 50 โดยมีบัญญัติเกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชีไว้ว่า

"ผู้สอบบัญชีต้องทำรายงานว่าความซื่อความค้ำใจแจ้งอันควรแก่การสอบบัญชีที่ได้รับตลอด
จนความสมบูรณ์ ของสมุดบัญชีที่การรถไฟแห่งประเทศไทยรักษาอยู่และกองแฉดลงด้วยว่า

- (1) งบดุลและบัญชีซึ่งตรวจสอบนั้นถูกต้องตรงกับสมุดบัญชีเพียงไรหรือไม่
- (2) งบดุลและบัญชี ซึ่งตรวจสอบนั้นแสดงการงานของการรถไฟแห่งประเทศไทย

ที่เป็นอยู่ตามจริงและความที่ควร ความซื่อความค้ำใจแจ้งและความรู้ของผู้สอบบัญชีเพียงไรหรือไม่"

พระราชบัญญัติการทำเรือแห่งประเทศไทย

โดยมีบทบัญญัติเกี่ยวกับคุณสมบัติและรายงานของผู้สอบบัญชี เหมือนกับการรถไฟแห่งประเทศไทย
เช่นกัน เกี่ยวกับการรายงานของผู้สอบบัญชี มาตรา 46 มีบัญญัติว่า

"ผู้สอบบัญชีต้องทำรายงานว่า

- (1) ซื่อความค้ำใจแจ้งอันควรแก่การสอบบัญชีที่ได้รับ
- (2) ความสมบูรณ์ของสมุดบัญชีที่การทำเรือแห่งประเทศไทยรักษาอยู่ และกองแฉดลง

ด้วยว่า

- 1. งบดุลและบัญชีซึ่งตรวจสอบนั้นถูกต้องกับสมุดบัญชีเพียงไรหรือไม่
- 2. งบดุลและบัญชีซึ่งตรวจสอบนั้นแสดงการงานของการทำเรือแห่งประเทศไทย

ที่เป็นอยู่ตามจริงความที่ควร ความซื่อความค้ำใจแจ้งและความรู้ของผู้สอบบัญชีเพียงไรหรือไม่ "

จะเห็นได้ว่า รายงานของผู้สอบบัญชีของการทำเรือแห่งประเทศไทยและการรถไฟ
แห่งประเทศไทยจะต้องประกอบด้วยลดยคำที่ว่า

- 1. ผู้สอบบัญชีได้รับซื่อความและค้ำใจแจ้งเกี่ยวกับการสอบบัญชีเพียงพอหรือไม่
- 2. สมุดบัญชีที่การทำเรือแห่งประเทศไทย และการรถไฟแห่งประเทศไทย

มีอยู่กันสมบูรณ์หรือไม่ ซึ่งหมายความว่าสมุดบัญชีต่าง ๆ นั้นมีอยู่ครบถ้วนตามความจำเป็นและ
เหมาะสมกับลักษณะของกิจการ

- 3. งบดุลและบัญชีถ้าไรหากหุนั้นถูกต้องตรงกับสมุดบัญชีที่ใดตรวจสอบ คือ

งบุคคลและมีชื่อใดรายชื่อในสมุดบัญชีผู้สอบ

4. ในรายงานดังกล่าวว่า งบุคคลและมีชื่อที่ตรวจสอบนั้น แสดงฐานะการงานตามที่ เป็นจริงและสมควร

พระราชบัญญัติประกันวินาศภัยและพระราชบัญญัติประกันชีวิต

เดิมยังไม่มีกฎหมายควบคุมการประกันวินาศภัยและการประกันชีวิต โดยเฉพาะการควบคุมกิจการดังกล่าว โดยอาศัยการควบคุมกิจการประกันภัยซึ่งออกตามความในพระราชบัญญัติการควบคุมการค้าขายอันกระทบถึงความปลอดภัยหรืออายุคนแห่งสาธารณูปโภคตรา 2471 ซึ่งยังไม่รัดกุมพอ ทำให้ผู้เอาประกันเสียเปรียบและไม่ได้รับความคุ้มครองเท่าที่ควร จึงได้บัญญัติกฎหมายควบคุมการประกันวินาศภัยและการประกันชีวิตขึ้น เพื่อควบคุมบริษัทประกันภัยให้ดำเนินการโดยเล็งถึงผลประโยชน์ของผู้เอาประกันเป็นส่วนใหญ่ พระราชบัญญัติทั้ง 2 ฉบับนี้ได้มีบทบัญญัติว่าด้วยเรื่องรายงานประจำปีซึ่งบริษัทประกันภัยมีหน้าที่ต้องนำส่งคณายทะเบียนคือ

พระราชบัญญัติประกันวินาศภัย พ.ศ. 2510 มาตรา 35 บัญญัติว่า

" ให้บริษัทส่งรายงานประจำปีแสดงฐานะการเงินและกิจการของบริษัทคณายทะเบียนสำหรับรอบปีประจักษ์ที่ล่วงแล้วความแบบและรายการที่นายทะเบียนกำหนดภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันสิ้นปีประจักษ์นั้น

มาตรา 36 บัญญัติว่า " ถ้าปรากฏว่ารายงานประจำปีของบริษัทส่งตามมาตรา 35 ไม่ถูกต้องหรือไม่มียกการครบถ้วนบริบูรณ์ภายในเวลาที่นายทะเบียนกำหนด

ในกรณีบริษัทไม่ปฏิบัติตามคำสั่งตามวรรคหนึ่งให้ถือว่าบริษัทมิได้ส่งรายงานประจำปีตามมาตรา 35 "

สำหรับพระราชบัญญัติประกันชีวิต พ.ศ. 2510 ได้มีข้อความอย่างเดียวกันกับที่กล่าวมาข้างต้นบัญญัติไว้ในมาตรา 33 และมาตรา 34 ตามลำดับ

1. บัญชีกิจการประกันภัยประเภท..... (นอกจากการประกันชีวิต)
ในประเทศไทยประจำปี ถึงสุดวันที่
2. บัญชีกิจการประกันชีวิตในประเทศไทยประจำปีสิ้นสุดวันที่ เดือน พ.ศ.
3. บัญชีกำไรขาดทุนประจำปีสิ้นสุดถึงวันที่ เดือน พ.ศ.

4. งบดุล ณ. วันที่ เดือน พ.ศ.

สำหรับงบดุลนั้นนอกจากนายทะเบียนจะได้กำหนดแบบฟอร์มและรายการไว้แล้ว ยังได้กำหนดแบบรายงานของผู้สอบบัญชีไว้ด้วยดังนี้

รายงานของผู้สอบบัญชีเสนอต่อผู้ถือหุ้น

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบบัญชีกิจการประกันภัยแต่ละประเภทที่ได้รับอนุญาตให้ประกอบกิจการ และบัญชีกำไรขาดทุนสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ เดือน พ.ศ. และงบดุล ณ. วันที่ เดือน พ.ศ. ของบริษัท แล้ว ขอรับรองว่าบัญชีและงบดุลดังกล่าวข้างต้นได้ทำโดยถูกต้องครบถ้วน ครบถ้วนว่า สำแดงให้เห็นกิจการของบริษัทที่เป็นอยู่ตามจริง และถูกต้อง

(ลงนาม).....ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

(.....) เลขที่

จะเห็นได้ว่าแบบรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับบริษัทประกันภัยแบบฟอร์มที่กฎหมายกำหนดให้ นั้น คล้อยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1214 ถึงกำหนดให้ผู้สอบบัญชี รายงานต่อที่ประชุมสามัญ คือ ผู้ถือหุ้น และรับรองว่าบัญชีและงบดุลได้ทำโดยถูกต้อง ครบถ้วนว่า สำแดงให้เห็นกิจการของบริษัทที่เป็นอยู่ตามจริงและถูกต้อง และยังกำหนดให้ใส่ เลขที่ทะเบียนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพิ่มขึ้นอีกอย่างหนึ่งด้วย.