

ความเห็นของผู้สอบบัญชีในรายงานการสอบบัญชี

ความเห็นของผู้สอบบัญชีอาจแตกต่างกันสำหรับงานตรวจสอบแต่ละราย ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบว่าข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่ปรากฏในงบการเงินถูกต้องสมควรเชื่อถือได้ ผู้สอบบัญชีย่อมให้ความเห็นแต่เพียงว่า งบการเงินเหล่านั้นแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่ถูกต้องตามหลักการบัญชี ซึ่งยอมรับกันโดยทั่วไปก็เป็นการเพียงพอแล้ว ในกรณีอื่นที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบว่าข้อเท็จจริงที่ปรากฏในงบการเงินยังไม่ถูกต้องสมบูรณ์ เช่น มีการจัดประเภทบัญชีผิดพลาด หรือคำอธิบายรายการไม่ชัดเจน หรือวิธีการบัญชีที่ใช้ไม่ถูกต้อง เป็นต้น ในกรณีเช่นนี้ผู้สอบบัญชีควรแถลงให้ทราบว่า ไม่ถูกต้องอย่างไร โดยเขียนไว้ในรายงานการสอบบัญชีว่า มีข้อยกเว้นอะไรบ้าง ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่า ข้อบกพร่องในงบการเงินเป็นเรื่องเสียหายอย่างร้ายแรง ผู้สอบบัญชีย่อมไม่อาจให้ความเห็นรับรองงบการเงินนั้น ๆ ได้ และจำเป็นต้องงกแสดงความเห็นไว้ในรายงานของตน

ที่กล่าวมาข้างต้นนี้ ผู้สอบบัญชีอาจเขียนรายงานเกี่ยวกับงบการเงินโดยแสดงความเห็นต่าง ๆ ได้ดังนี้

1. รับรองงบการเงินโดยไม่มีข้อยกเว้น (Unqualified Opinion)
2. แสดงความเห็นว่างบการเงินสมควรเชื่อถือได้ โดยระบุข้อยกเว้นบางประการไว้ด้วย (Qualified Opinion)
3. ปฏิเสธไม่ออกความเห็นรับรองงบการเงินทั้งหมด (Disclaimer of Opinion)
4. ให้ความเห็นในทางที่ไม่ดี (Adverse Opinion)

ความเห็นที่ไม่มีเงื่อนไข (Unqualified Opinion) เมื่อผู้สอบบัญชีพอใจว่างบการเงินแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานอย่างเหมาะสม สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ซึ่งได้ถือหลักปฏิบัติโดยสม่ำเสมอ ผู้สอบบัญชีจะให้ความเห็นที่ไม่มีเงื่อนไข

(26) Norman J. Lenhart, C.P.A. and Philip L. DeFlise. C.P.A. Montgomery's Montgomery Auditing 8th New York. The Ponal Press Company P.75

ผู้สอบบัญชีไม่ควรออกความเห็นที่ไม่มีเงื่อนไขยกเว้น แม้ว่าเขาจะพอใจในเรื่องสำคัญ ๆ ทั้งหมดและมีเหตุผลเพียงพอสำหรับความเห็นของเขา พวกธนาคารและผู้ให้เครดิตมักเรียกความเห็นชนิดนี้ว่า Clean opinion ผู้สอบบัญชีจะให้ความเห็นชนิดนี้ หลังจากที่เขาได้ตรวจสอบอย่างถี่ถ้วนแล้วว่างบการเงินนั้น แสดงฐานะตามควรและไม่มีสิ่งอื่นใดที่แสดงว่า ต้องมีข้อความที่ให้ความเห็นเป็นอย่างอื่น

ความเห็นที่มีเงื่อนไข (Qualified Opinion)

เมื่อผู้สอบบัญชีรู้สึกว่าบางสิ่งบางอย่างที่หาในงบการเงินแสดงฐานะการเงินหรือฐานะการดำเนินงานอย่าง ไม่สมควร เขาอาจให้ความเห็นรับรองงบการเงินนั้นอย่างมีเงื่อนไข โดยทั่วไป การที่ผู้สอบบัญชีจะให้ความเห็นที่มีเงื่อนไขนั้น คือเมื่อเขาไม่ได้รับหรือไม่อาจทำการตรวจสอบตามมาตรฐานการตรวจสอบซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปได้ ผู้สอบบัญชีต้องเปิดเผยการที่เราไม่ได้ใช้วิธีการตรวจสอบโดยปกติสำหรับรายการที่จำเป็นคงตรวจสอบ การที่ผู้สอบบัญชีจะให้การรับรองโดยแสดงความเห็นที่มีเงื่อนไข รายการที่แสดงนั้น ต้อง เป็นรายการที่สำคัญและเป็นจำนวนเงินมาก (27) สิ่งเหล่านี้เกี่ยวกับขอบเขตของการตรวจสอบที่ไม่เป็นไปตามหลักการบัญชี ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ความไม่สม่ำเสมอและไม่ถูกต้องตามหลักการบัญชี การเปิดเผยไม่เพียงพอ หรือการที่มีการเปลี่ยนแปลงผิดปกติ

ความเห็นในทางที่ไม่ดี (Adverse Opinion)

ผู้สอบบัญชีจะให้ความเห็นแบบนี้คือ เมื่องบการเงินที่ตนตรวจสอบนั้นไม่ได้แสดงหลักฐานทางการเงินหรือผลของการดำเนินงานอันสมควร ตามหลักการบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป

นักบัญชีอีกคนหนึ่งกล่าวว่า ผู้สอบบัญชีต้องให้เหตุผลในการที่งบการเงินไม่ได้แสดงฐานะและผลของการดำเนินงานตามที่ควรไว้วางใจ เหตุผลดังกล่าวอาจเป็นเพราะการเปิดเผยข้อความอย่างไม่เพียงพอ หรือเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีที่ใช่โดยไม่สมควร ถ้าหากเหตุต่าง ๆ เหล่านี้เป็นจำนวนเงินที่มากจนไม่อาจให้ความเห็นที่มีเงื่อนไขได้แล้ว (Qualified Opinion ผู้สอบบัญชีอาจให้ความเห็น

(27) James A. Cahin, C.P.A. and Garland C. Owens, C.P.A. Auditing

แบบ adverse opinion

ปฏิเสธไม่ออกความเห็นรับรองงบการเงินทั้งหมด (Disclaimer of opinion)

การจำกัดขอบเขตของการตรวจสอบหรือการปรับปรุง เปลี่ยนแปลงในอนาคตกที่ไม่แน่นอน และเป็นจำนวนเงินที่มาก จนผู้สอบบัญชีไม่อาจให้ความเห็นที่มีเงื่อนไขได้ (qualified opinion) และยังทำให้ผู้สอบบัญชีไม่อาจให้ความเห็นใด ๆ ได้แล้ว จำเป็นต้องปฏิเสธไม่ออกความเห็นและต้องให้เหตุผลในการปฏิเสธไม่ออกความเห็นนั้นด้วย การปฏิเสธไม่ออกความเห็นของผู้สอบบัญชี ควรแสดงไว้เป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งแจ้งไว้ในเอกสารแนบติดไปกับงบการเงิน หรือในรายงานแบบสั้น หรือแบบยาวก็ได้ อย่างไรก็ตาม เมื่องบการเงินทำขึ้นโดยไม่มีการสอบบัญชีถูกเสนอในใบรายงานของผู้สอบบัญชี หรือบนแบบพิมพ์ของเขาโดยไม่มีการวิจารณ์ของผู้สอบบัญชี เขาก็ ควรเขียนว่า "ได้ทำขึ้นจากสมุดบัญชีโดยไม่มีการสอบบัญชีให้ปรากฏอย่างชัด เจนแบบงบการเงินแต่ละหน้าด้วย"

นักบัญชีกลุ่มหนึ่งให้ความเห็นว่า เมื่อผู้สอบบัญชีไม่ได้รับหลักฐานที่สมบูรณ์พอที่จะนำมาประกอบ การพิจารณาเพื่อให้ความเห็นว่า งบการเงินทั้งหมดนั้นได้แสดงตามที่ควรแล้ว ผู้สอบบัญชีควรแสดงไว้ในรายงานว่า เขาไม่อาจออกความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินนั้นได้ นอกจากนี้ ยังมีความเห็นเหมือนนักบัญชีคนแรกว่า ความจำเป็นในการที่ต้องให้ความเห็นที่ปฏิเสธเช่นนั้น เนื่องมาจากการที่ผู้สอบบัญชีถูกจำกัดขอบเขตของการตรวจสอบประเภทหนึ่ง อีกประการหนึ่ง เนื่องมาจากการเกิดรายการที่ผิดปกติ หรือเนื่องมาจากการกระทบกระเทือนทางฐานะการเงิน หรือผลของการดำเนินงาน ซึ่งเป็นจำนวนเงินที่มาก สิ่งเหล่านี้เป็นสิ่งที่ทำให้ผู้สอบบัญชีไม่อาจให้ความเห็นรับรอง งบการเงินทั้งหมด

เนื่องจากขอบเขตของการตรวจสอบมีความสำคัญ ผู้สอบบัญชีควรระบุถึงวิธีการที่นำมาใช้ หรือวิธีการใดบ้างที่บกพร่อง หรือมีฉันทัน ผู้สอบบัญชีควรกล่าวอย่างชัดแจ้งว่า ขอบเขตของการตรวจสอบไม่เพียงพอที่จะทำให้เขาออกความเห็นรับรองงบการเงินได้ทั้งหมด เมื่อผู้สอบบัญชีได้ปฏิเสธไม่ออกความเห็นเช่นนั้น เขาควรให้เหตุผลในการกระทำเช่นนั้นด้วย

ไม่มีข้อกำหนดว่า การปฏิเสธไม่ออกความเห็นควรจะเป็นไปในแบบฟอร์มมาตรฐานเดียวกัน คำกล่าวใด ๆ ซึ่งแสดงให้เห็นอย่างชัดแจ้งว่า ไม่มีการออกความเห็นให้ และให้เหตุผลว่าทำไมถึง

ไม่ออกให้ ก็ถือว่าเป็นการเหมาะสมสำหรับการนี้ อย่างไรก็ตาม ย่อมไม่เป็นการเพียงพอที่จะแจ้ง แต่เพียงว่า วิธีการสอบบัญชีบางอย่างไม่ได้ทำ หรือแจ้งแต่เพียงว่าไม่มีการปฏิบัติตามหลักการบัญชี ที่ยอมรับกันโดยทั่วไปในบางอย่าง โดยไม่อธิบายให้ทราบถึงผลอันจะมีต่อความเห็นของผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับงบ เมื่อพิจารณาารวมทั้งหมด เป็นหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ไม่ใช่หน้าที่ของผู้อ่านรายงานที่จะ ประเมินผล เรื่อง เหล่านี้ ทั้งนี้ เพราะสิ่งเหล่านี้กระทบกระเทือนความสำคัญของการตรวจสอบของเขา

ข้อยกเว้นต่าง ๆ ในรายงานการสอบบัญชี

มาตรฐานการรายงานข้อ 4 กล่าวว่า ในรายงานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะต้องแสดงความเห็นรับรองงบการเงินโดยทั่วไป หรือแจ้งว่า ไม่สามารถรับรองงบการเงินได้ โดยให้เหตุผลไว้ด้วย และไม่ว่าในกรณีใด ๆ ก็ตาม ที่ปรากฏชื่อผู้สอบบัญชีเกี่ยวข้องกับงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งให้ชัดเจนเกี่ยวกับลักษณะของการตรวจสอบและขอบเขตของความรับผิดชอบ

มาตรฐานข้อนี้ กำหนดไว้เพื่อให้ผู้สอบบัญชีระบุลงไปในข้อเท็จจริง โดยปราศจากข้อสงสัยว่า ผู้สอบบัญชีรับรอง หรือไม่สามารถรับรองงบการเงิน โดยให้ความเห็นต่าง ๆ ตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น เพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบว่าผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบเพียงใด เกี่ยวกับงบการเงินนั้น ข้อยกเว้นต่าง ๆ ในรายงานการสอบบัญชีมีดังนี้

1. ข้อยกเว้น เกี่ยวกับขอบเขตของการตรวจสอบ
2. ข้อยกเว้น เกี่ยวกับวิธีการบัญชี
3. ข้อยกเว้น เกี่ยวกับการใช้วิธีการบัญชีไม่สม่ำเสมอ เหมือนกันทุกปี

ข้อยกเว้นเกี่ยวกับขอบเขตของการตรวจสอบ

ในสมัยปัจจุบันถือกันว่า ผู้สอบบัญชีควร เข้าสังเกตหรือทดสอบการนับปริมาณสินค้าคงเหลือด้วยตนเองในเมื่อสินค้าคงเหลือ เป็นเงินจำนวนมาก นอกจากนั้นแล้ว ถ้ากิจการมีลูกหนี้เป็นเงินจำนวนมาก ผู้สอบบัญชีควรขอคำรับรองยืนยันยอดหนี้สินค้างชำระจากลูกหนี้ด้วย ถ้าผู้สอบบัญชีมิได้ใช้

วิธีการเหล่านี้แล้ว ต้องแสดงไว้เป็นช้อยกเว้นเกี่ยวกับขอบเขตของการตรวจสอบ

ถ้าบริษัทที่ผู้สอบบัญชีทำการตรวจสอบไม่ยอมให้ผู้สอบบัญชีอ่านรายงานการประชุมกรรมการ หรือรายงานการประชุมผู้ถือหุ้นแล้ว ผู้สอบบัญชีย่อมไม่อาจปฏิบัติงานตรวจสอบให้สมบูรณ์ได้ เพราะไม่ทราบมติที่ประชุมซึ่งมีความสำคัญต่อการลงรายการไว้ในบัญชีมาก เหนือเกี่ยวกับการทำสัญญาซื้อทรัพย์สินถาวร การจ่ายเงินโบนัส และการประกาศจ่ายเงินปันผล เป็นต้น ในกรณีเช่นนี้ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งไว้ในรายงานการสอบบัญชีด้วย

ในทำนองเดียวกัน ถ้ากิจการค่าเก็บหลักทรัพย์หรือเอกสารสัญญาต่าง ๆ ไว้ในตู้มิดชิด และไม่ยอมให้ผู้สอบบัญชีใดตรวจนับหรือตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องเขียนช้อยกเว้นเกี่ยวกับขอบเขตการตรวจสอบไว้ในรายงานด้วย

โดยลักษณะการของงานตรวจสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรมีสระอย่างเต็มที่ในการตรวจสอบสมุดบัญชีและหลักฐานเอกสารต่าง ๆ เท่าที่จำเป็น ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องแสดงไว้ให้ทราบถึงสิ่งที่จำกัดความเป็นอิสระในการทำงานของตน ทั้งนี้ มิได้หมายความว่า ผู้สอบบัญชีควรพึงช้อยกเว้นสำหรับใบสำคัญที่ขาดหายไปบางฉบับ ถ้าหลักฐานที่ขาดหายไปไม่มีความสำคัญแล้ว ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องแจ้งไว้ให้ทราบเลย บางครั้งการจำกัดขอบเขตการทำงานของผู้สอบบัญชี ก็เป็นสิ่งที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ เช่น ลูกค้าไม่ชอบให้มีการส่งใบแจ้งหนี้เป็นประจำเดือน ผู้บริหารงานอาจขอร้องมิให้ผู้สอบบัญชีส่งคำรับรองยืนยันหนี้ไปยังลูกค้าก็ได้ เมื่อเป็นเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีย่อมต้องกล่าวไว้ในรายงานด้วย

เมื่อผู้สอบบัญชีมิได้ใช้วิธีการตรวจสอบเท่าที่จำเป็นหรือถูกจำกัดขอบเขตการทำงาน ผู้สอบบัญชีต้องเขียนข้อความไว้ในรายงานต่อท้ายส่วนที่กล่าวถึงขอบเขตของการตรวจสอบว่า ได้ละเว้นมิได้ใช้วิธีการตรวจสอบอะไรบางอย่าง ตัวอย่าง เช่น ถ้าผู้สอบบัญชีมิได้เข้าส่ง เอกซหรือทดสอบการตรวจนับสินค้าคงเหลือ และมีใบขอคำรับรองยืนยันยอดหนี้สินค้าคงชำระจากลูกหนี้ ผู้สอบบัญชีควรเขียนรายงานช้อยกเว้นไว้ดังนี้

" การตรวจสอบของเราได้กระทำตามมาตรฐานในการตรวจสอบซึ่ง เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป และรวมการทดสอบบัญชีต่าง ๆ และได้ใช้วิธีการตรวจสอบเท่าที่จำเป็นสำหรับกรณี เว้นแต่เรามีได้ส่ง เอกซการตรวจนับสินค้าคงเหลือและมีใบขอคำรับรองยืนยันยอดหนี้สินค้าคงชำระจากลูกหนี้...

เมื่อได้พึงช้อยกเว้นไว้ในรายงานส่วนที่เกี่ยวกับขอบเขตการทำงานแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจกล่าวซ้ำอีกครั้งหนึ่งในส่วนที่เกี่ยวกับความเห็นก็ได้ ดังตัวอย่างต่อไปนี้

"ตามความเห็นของเรา เมื่อได้พิจารณาถึงข้อยกเว้นที่กล่าวข้างต้นนี้แล้ว งบดุล งบกำไร และขาดทุน และงบกำไรสะสมที่แนบมานี้ สมควร เชื่อถือได้ว่า แสดงฐานะการเงินของบริษัท..... ณ วันที่ 31 ธันวาคม และผลของการดำเนินงานสำหรับมีสิ้นสุดในวันเดียวกันนั้น ตามหลักการบัญชีซึ่ง เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปและได้ปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ เช่นเดียวกับปีก่อน "

ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการตรวจสอบอย่างอื่นแทนวิธีการตรวจสอบตามปกติก็ได้ ตัวอย่าง เช่น ถ้าผู้สอบบัญชีอาจไม่สามารถขอคำรับรองยืนยันยอดหนี้สินค้างชำระจากลูกหนี้ได้ ผู้สอบบัญชีอาจตรวจสอบใบส่งของของละเอียดและตรวจสอบการ เก็บเงินจากลูกหนี้ภายหลังจากวันปิดบัญชี จนทำให้ผู้สอบบัญชี เชื่อ ได้ว่ายอดลูกหนี้ที่ปรากฏในงบดุลถูกต้องตรงกับความจริง ในกรณีเช่นนี้ ย่อมแสดงความเห็นรับรองความถูกต้องของงบการเงินได้เต็มที่ แต่ควรตั้งข้อยกเว้นเกี่ยวกับขอบเขตของการตรวจสอบ พร้อมทั้งชี้แจงด้วยว่า ได้ใช้วิธีการตรวจสอบอย่างไรก็ตามจนเป็นที่พอใจแล้ว ทั้งตัวอย่างต่อไปนี้

".... การตรวจสอบของเราได้กระทำตามมาตรฐานการตรวจสอบ ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป และรวมการทดสอบบัญชีต่าง ๆ และได้ใช้วิธีการตรวจสอบเท่าที่จำเป็นสำหรับกรณี (นอกจากว่าเราได้ขอคำรับรองยืนยันยอดหนี้สินค้างชำระจากลูกหนี้ ซึ่ง เราได้ใช้วิธีการตรวจสอบอย่างอื่นจนเป็นที่พอใจ)

บางครั้ง เมื่อผู้สอบบัญชีมิได้ใช้วิธีการตรวจสอบที่จำเป็นแล้ว ก็ไม่อาจใช้วิธีการตรวจสอบอย่างอื่นทดแทนจนเป็นที่พอใจได้ ในกรณีเช่นนี้ผู้สอบบัญชีควรชี้แจง โดยละเอียดว่า ได้ใช้วิธีการอย่างไรบ้าง เพื่อแก้ไขสถานการณ์ฯ คำชี้แจงเช่นนี้ อาจเป็นข้อความที่ยาวและการแสดงไว้ภายในย่อหน้าต่างหาก พร้อมทั้งก็เปลี่ยนแปลงข้อความส่วนอื่นของรายงานบ้างเล็กน้อยตามตัวอย่างต่อไปนี้

".... นอกจากข้อยกเว้นที่กล่าวข้างล่างนี้ การตรวจสอบของเราได้กระทำตามมาตรฐานการตรวจสอบ ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป และรวมการทดสอบบัญชีต่าง ๆ และได้ใช้วิธีการตรวจสอบเท่าที่จำเป็นสำหรับกรณี

เนื่องจากว่าสินค้าของบริษัทกำลังอยู่ในความตกลง การของตลาดมาก บริษัทจึงมิได้ทำการผลิตเพื่อทำการตรวจนับสินค้าคง เหลือ ดังนั้น จึงไม่มีการตรวจนับสินค้าคง เหลือสำหรับปัจจุบัน เราได้ทดสอบปริมาณสินค้าคง เหลือตามบัญชี โดยตรวจสอบกับบันทึกการผลิตของโรงงาน ในคำกับสินค้าและใบรับสินค้าที่เข้ามา เราได้ทดสอบราคาสินค้าคง เหลือโดย เปรียบเทียบกับราคาตลาด และ

ทดสอบการคำนวณราคาสินค้าคง เหลือจากวิธีการตรวจสอบเหล่านี้ เรามีได้พบสิ่งใดที่จะสื่อให้เห็นถึง ความไม่ถูกต้องของยอดสินค้าคง เหลือ เลย

ตามความเห็นของเรา เมื่อได้พิจารณาถึง ข้อบก เว้นที่กล่าวข้างบนนี้ด้วยแล้ว งบดุล งบกำไร และขาดทุน และงบกำไรสะสมที่แนบมานี้สมควร เชื่อถือได้ว่า แสดงฐานะการเงินของบริษัท ณ วันที่ 31 - ธันวาคม และผลการดำเนินงานสำหรับปีสิ้นสุดในวันเดียวกันนั้น ตามหลักฐานการบัญชีซึ่ง เป็นที่ยอมรับ กันโดยทั่วไป และได้ปฏิบัติตามอย่างสม่ำเสมอ เช่นเดียวกันปีก่อน

สำหรับกิจการที่มีสาขาหรือบริษัทย่อยในต่างประเทศ เมื่อผู้สอบบัญชีหนึ่งผู้ใดเข้ารับงาน ตรวจสอบแล้ว อาจจากผู้สอบบัญชีอื่นในต่าง ประเทศทำการตรวจสอบบัญชีของสาขาหรือบริษัทย่อยก็ได้ ในกรณีเช่นนี้ผู้สอบบัญชีที่เป็นผู้รับ งานย่อมต้องรับผิดชอบในผลงานของตัวแทนในต่างประเทศด้วย และ ไม่ควรกล่าวไว้ในรายงานของทนาย ว่า ใต้ชั้นผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอื่นเป็นหลักฐานในการรับรอง งบการเงิน ถ้าถูกทนายเป็นผู้จ้างผู้สอบบัญชีอื่น เมื่อตรวจสอบงบการเงินของสาขาหรือบริษัทย่อยในต่าง ประเทศ หรือในประเทศก็ตาม ผู้สอบบัญชีที่เป็นผู้ตรวจสอบรับรองงบการเงินรวมควรกล่าวไว้ในรายงานว่า หน้าที่ของผู้สอบบัญชีอื่นประกอบในการแสดงฐานะการเงินรวมให้แก่บริษัทและผู้สอบบัญชีอื่น ทนายผู้ สอบบัญชีที่รับรองงบการเงินรวม ไม่ควรรับผิดชอบในผลงานของผู้สอบบัญชีอื่นด้วย

กล่าวโดยสรุปแล้ว ผู้สอบบัญชีเจ้าทนายแถลง ข้อจำกัดวิธีการตรวจสอบที่สำคัญไว้เป็นข้อบก เว้น ในรายงานการสอบบัญชีในกรณีดังต่อไปนี้

1. การละเว้นวิธีการตรวจสอบที่สำคัญ และผู้สอบบัญชีมิได้ใช้วิธีการตรวจสอบอย่างอื่นทดแทน ข้อบก เว้นประการนี้ย่อมมีผลกระทบกระ เทือนความเห็นของผู้สอบบัญชีด้วย
2. การละเว้นวิธีการตรวจสอบที่สำคัญ แต่ผู้สอบบัญชีได้ใช้วิธีการตรวจสอบอย่างอื่นทดแทน เพื่อรวบรวมหลักฐานจนเป็นที่พอใจ ผู้สอบบัญชีเพียงแต่แถลงให้ทราบไว้ในรายงานเท่านั้น และสามารถ แสดงความเห็นได้โดยไม่มีเงื่อนไขใด ๆ
3. การละเว้นวิธีการตรวจสอบที่สำคัญ และผู้สอบบัญชีได้ใช้วิธีการตรวจสอบอย่างอื่นเพิ่มเติม แทนหลักฐานที่ได้ยังไม่สมบูรณ์เพียงพอ ผู้สอบบัญชีควรแถลงให้ทราบถึงวิธีการตรวจสอบที่ทำเพิ่มเติมไว้

ในรายงานพร้อมด้วยความเห็นของผู้สอบบัญชีในกรณีนี้ รายงานจึงมีเงื่อนไข

4. เมื่อผู้สอบบัญชีไต่สวนงานของผู้สอบบัญชีอื่นประกอบในการแสดงความเห็นของตน

ข้อยกเว้นเกี่ยวกับวิธีการบัญชี

รายงานการสอบบัญชีส่วนที่ผู้สอบบัญชีแสดงความคิดเห็นนั้น มีข้อความตอนหนึ่ง ว่างบการเงินได้กระทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ซึ่งหมายถึงวิธีการบัญชีที่ปฏิบัติโดยทั่วไปในกิจการค้าหรือกิจการอุตสาหกรรมประเภทที่ลูกค้าประกอบอยู่ ดังนั้น ถ้าลูกค้าใช้วิธีการบัญชีซึ่งแตกต่างไปจากวิธีการบัญชี โดยทั่วไป แต่เป็นวิธีการบัญชีที่ปฏิบัติกันโดยเฉพาะในกิจการประเภทนั้น ผู้สอบบัญชีย่อมไม่จำเป็นต้องเขียนข้อยกเว้นไว้ ตัวอย่าง เช่น กิจการอุตสาหกรรมทำเพื่อกระเบื้องในคลองประเทศนิยมใช้วิธีการราคาสินค้าคง เหลือในราคาตลาด วิธีนี้ยอมรับใช้ในกิจการแบบนี้ เพราะตามหลักการบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปนั้น การที่ราคาสินค้าคง เหลือให้ใช้ราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างไรจะต่ำกว่า

โดยปกติแล้วมักจะไม่มีกรณีที่ผู้สอบบัญชีต้องเขียนข้อยกเว้นไว้ เพราะลูกค้าได้ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่ดี แต่เมื่อกรณีเช่นนี้เกิดขึ้นแล้ว ผู้สอบบัญชีควรอธิบายไว้อย่างละเอียดพอสมควร เพื่อให้ผู้ดูงานเข้าใจปัญหาได้อย่างชัดเจน ผู้สอบบัญชีอาจเขียนข้อยกเว้นไว้เป็นย่อหน้าหนึ่งต่างหากก็ได้ และให้อ้างถึงข้อยกเว้นนี้ในส่วนที่แสดงความเห็นด้วย เพราะงบการเงินของกิจการมิได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่ดีโดยสมบูรณ์

ในการเขียนข้อยกเว้นเกี่ยวกับวิธีการบัญชีนี้ ผู้สอบบัญชีควรชี้แจงไว้ด้วยว่า รายการที่มีได้ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่ดีควรเป็นจำนวนเงินเท่าใด หากว่าได้ใช้วิธีการบัญชีที่ถูกต้องกล่าวคือ ผู้สอบบัญชีควรแถลงไว้ให้ผู้ดูงานทราบว่า การใช้วิธีการบัญชีที่ขัดกับหลักการบัญชีที่ดีนั้น มีผลกระทบกระเทือนต่อกำไรสุทธิประจำปี หรือฐานะการเงินของลูกค้าอย่างไรบ้าง เช่นบริษัทถือว่าการซื้อทรัพย์สินถาวรเป็นรายจ่ายเมื่อซื้อมาทันที ตามวิธีการบัญชีเช่นนี้จะไม่มีรายการทรัพย์สินถาวรในงบดุล และในงบกำไรขาดทุนก็ไม่มีรายการค่าเสื่อมราคา แต่จะมีรายการจ่ายสำหรับซื้อทรัพย์สินเพิ่ม เติมระหว่างปี ในกรณีเช่นนี้ ในรายงานการสอบบัญชี หลังจากได้กล่าวถึงขอบเขตของการตรวจสอบแล้ว ผู้สอบบัญชีควรเขียนข้อยกเว้นไว้เกี่ยวกับวิธีการบัญชีที่ไม่ถูกต้องในส่วนที่แสดงความเห็นควรอ้างถึง ข้อยกเว้นนี้ไว้ด้วย ตัวอย่าง เช่น

"

บริษัท ได้ลงรายการซื้อทรัพย์สินถาวรไว้เป็นรายจ่ายเมื่อซื้อมาทันที ระหว่างปีที่ทำ การตรวจสอบมีรายการซื้อทรัพย์สินถาวรเพิ่มเติมเป็นเงินทั้งสิ้น 9,750.- บาท ซึ่งได้ถือ เป็นราย จ่ายในปีนี้ นับแต่เริ่มตั้งบริษัทเป็นต้นมา รายการซื้อทรัพย์สินถาวรที่ถือ เป็นรายจ่ายทันที เป็นเงินรวม 388,320.- บาท หากว่าบริษัทได้ใช้วิธีการบัญชีสำหรับทรัพย์สินถาวรซึ่ง เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป จากทรัพย์สินถาวรทั้งสิ้นนี้ ควรค้ำค่าเสื่อมราคาลงถึงสิ้นปีนี้เป็นเงิน 134,580.- บาท ซึ่งรวมค่า เสื่อมราคาของปีนี้เป็นเงิน 33,500.- บาท

ตามความเห็นของเรา งบดุล งบกำไรและขาดทุน และงบกำไรสะสมที่แนบมานี้ สมควร เชื่อถือได้ว่าแสดงฐานะการเงินของบริษัท.... ลงวันที่ 31 ธันวาคม และผลการดำเนินงาน สำหรับปีสิ้นสุดในวันเดียวกันนั้น ตามหลักการบัญชีซึ่ง เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปนอกจากข้อยกเว้น ที่กล่าวข้างบน และได้ถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ เช่นเดียวกับปีก่อน

ข้อยกเว้นเกี่ยวกับการใช้วิธีการไม่สม่ำเสมอ เหมือนกันทุกปี

บางครั้งผู้สอบบัญชีจำต้องทั้งข้อยกเว้นไว้ในรายงาน เมื่อลูกค้าได้เปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชี ที่ใช้ใหม่ที่ทำ การตรวจสอบ ทั้งนี้ใช่เพราะว่าวิธีการบัญชีใหม่ที่ลูกค้าใช้ไว้ก็เท่ากับหลักการบัญชีที่ดี แต่ เนื่องจากเหตุที่ว่า การ เปลี่ยนใช้วิธีการบัญชีใหม่ในปีปัจจุบัน ย่อมทำให้ไม่อาจ เปรียบเทียบงบการเงิน ของปีปัจจุบัน กับงบการเงินของปีก่อนอย่างได้ผล โดยทั่วไปการ เปรียบเทียบงบการเงินระหว่างปี ต่าง ๆ จะถูกระทบกระเทือนด้วยการ เปลี่ยนแปลงซึ่ง เกิดจาก

1. การเปลี่ยนแปลง ในหลักการบัญชีที่ใช้
2. การเปลี่ยนแปลง ซึ่งบริษัทจำเป็นต้อง เปลี่ยนวิธีการบัญชี แต่ไม่เปลี่ยนแปลง

ของหลักการบัญชีที่ใช้บัญชีเดิม

3. การเปลี่ยนแปลงไปแต่ไม่ทำให้ถูกระทบกระเทือนต่อการบัญชีที่ใช้บัญชี

เฉพาะการ เปลี่ยนแปลง ในหลักการบัญชีเท่านั้นที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานความสม่ำเสมอ ดังนั้น เฉพาะ การ เปลี่ยนแปลงประเภทนี้เท่านั้นที่มีผลสำคัญต่องบการเงิน ซึ่งต้องมีการรายงานไว้ในส่วนความเห็น ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความสม่ำเสมอ การเปลี่ยนแปลงประเภทที่ 2 และ 3 ที่มีผลสำคัญต่องบการเงิน

เงิน โดยปกติจะไม่ถูกกล่าวถึงไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตามการแสดงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานอย่างสมควร อาจต้องการให้มีการ เปิดเผยมการ เปลี่ยนแปลงไว้ในหมายเหตุ ติคกับงบการเงิน ²⁸

ตัวอย่างซึ่ง เห็นได้ชัดเจนนเกี่ยวกับการ เปลี่ยนวิธีการบัญชีได้แก่การ เปลี่ยนวิธีการที่ราคา สิ้นค้าคง เหลือจาก First In, First Out Method เป็น Last In First Out Method การ เปลี่ยนแปลง เช่นนี้มีผลมีผลกระทบต่อกำไรสุทธิประจำปี และฐานะการเงินของบริษัท ณ วันสิ้น วนบัญชีด้วย

ช้อยกเว้นเช่นนี้มักเขียนไว้เป็นย่อหน้าหนึ่งต่างหาก เช่นเดียวกับช้อยกเว้นเกี่ยวกับวิธี การบัญชี และในย่อหน้าความเห็นควรกล่าวถึงช้อยกเว้นนี้ไว้ด้วย ในกรณีที่การ เปลี่ยนแปลง วิธี การทางบัญชี ไม่ก่อให้เกิดผลกระทบกระเทือนอย่างมากมายแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจกล่าวถึงการ เปลี่ยน แปลง เช่นนี้ไว้โดยย่อจากความเห็นก็ เป็นการ เพียงพอ อนึ่ง ผู้สอบบัญชีควรกล่าวไว้ด้วยว่า ตนเห็น ชอบกับวิธีการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงใหม่หรือไม่ ตัวอย่าง

"

ในปีปัจจุบันบริษัท ได้ใช้วิธีการที่ราคาสิ้นค้าคง เหลือตาม Last In First out Method แทน First In First Out Method ซึ่งได้ใช้ในปีก่อน ๆ การเปลี่ยนแปลง วิธีการบัญชีเช่นนี้มีผลทำให้กำไรสุทธิประจำปีปัจจุบันต่ำกว่าจำนวนที่ควรปรากฏ หากมิได้มีการ เปลี่ยน แปลงวิธีการบัญชีเป็นเงิน 308,900.- บาท สิ้นค้าคง เหลือ ณ วันสิ้นปีปัจจุบัน ถ้าที่ราคาตาม First In First Out Method แล้วจะมีราคา 1,095,00.- บาท

ตามความเห็นของเรา และได้ถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอเช่นเดียวกับปีก่อน นอก จากว่าได้มีการ เปลี่ยนแปลง วิธีการที่ราคาสิ้นค้าคง เหลือที่กล่าวแล้วข้างบน ซึ่ง เราเห็นชอบด้วย "

บางครั้งผู้สอบบัญชีอาจกล่าวถึงการ เปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีไว้ในรายงานส่วนที่แสดง ความ เห็น และมีคำอธิบายอย่างละเอียด เป็นหมายเหตุค่อท้ายงบดุลก็ได้

นอกจากการ เปลี่ยนวิธีการบัญชีเกี่ยวกับวิธีการที่ราคาสิ้นค้าคง เหลือ การเปลี่ยนแปลงวิธี การบัญชีเกี่ยวกับรายจ่าย เงินเข้าเห็นพ้องกันก็ถือ เป็นส่วนหนึ่งของความไม่สม่ำเสมอได้