

บทที่ ๓

แบบรายงานการสอบบัญชี

รายงานของผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินนั้น แบ่งออกได้เป็น ๓ ชนิดด้วยกัน คือ

๑. รายงานการสอบบัญชีแบบสั้น ( Short Form Audit Report )
๒. รายงานการสอบบัญชีแบบยาว ( Long Form Audit Report )
๓. รายงานการตรวจสอบพิเศษ ( Special Audit Report )

รายงานการสอบบัญชีแบบสั้น

รายงานการสอบบัญชีแบบสั้น เป็นคำรับรองของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับงบดุลย์ของธุรกิจว่า งบดุลย์นั้นสำคัญให้ เห็นฐานะที่เป็นอยู่ตามจริงและถูกต้องหรือไม่ โดยใช้ถ้อยคำที่แจ่มแจ้งและย่นย่อ แสดงถึงขอบเขตของที่สำคัญ ๆ ขอบยกเว้น หรือคำอธิบายต่าง ๆ ที่จำเป็นของกล่าวถึง เพื่อมิให้เกิดความเข้าใจผิดหรือแปลเจตนาผิดไป โดยปกติแล้วรายงานการสอบบัญชีแบบสั้นประกอบด้วยถ้อยแถลง ๒ ตอนด้วยกัน คือ ตอนแรกแสดงถึงขอบเขตของการตรวจสอบ ตอนสองจะเป็นการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ทั้งตัวอย่างรายงานแบบสั้นซึ่ง The AICPA ได้กำหนดขึ้นสำหรับสมาชิกของตน

" เราได้ตรวจสอบงบดุลย์ของบริษัท.....จำกัด ลงวันที่.... และงบการเงินและงบกำไรสะสมประจำปีสิ้นสุดในวันเดียวกันนั้น การตรวจสอบของเราได้ทำตามมาตรฐานการสอบบัญชีซึ่ง เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป รวมทั้งการทดสอบสมมุติบัญชีและวิธีการสอบบัญชีอื่น ๆ ตามที่เห็นว่าจำเป็นแก่กรณี

เราจึงเห็นว่า งบดุลย์ งบการเงิน และงบกำไรสะสมข้างต้นนี้ แสดงให้เห็นฐานะการเงินของบริษัท.....จำกัดในวันที่.....และผลของการดำเนินงานสำหรับปีสิ้นสุดในวันเดียวกันตามที่ควร ตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป และได้ถือหลักปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ เช่นเดียวกับปีก่อน "

๑. Samuel R. Hepworth, CPA Review Manual, Third Edition, edited by Herbert E. Miller. ( Englewood Cliff, N.J.: Prentice-Hall Inc. 1966 )  
p. 68

รายงานการสอบบัญชีแบบยาว

รายงานการสอบบัญชีแบบยาว เป็นรายงานที่ไต่ขยายข้อความและสนับสนุนข้อเท็จจริงในงบการเงิน สามารถนำมาใช้วิเคราะห์ฐานะการดำเนินงานและกิจการของธุรกิจได้เป็นอย่างดี รายงานการสอบบัญชีแบบยาวนี้จึงเป็นประโยชน์ต่อเจ้าของธุรกิจหรือฝ่ายจัดการในด้านการพิจารณาฐานะการเงิน พิจารณาผลของการดำเนินงาน เพื่อเป็นแนวทางในการบริหารงานของธุรกิจต่อไป

จุดประสงค์อย่างหนึ่งของรายงานการสอบบัญชีแบบยาวก็คือ เพื่อให้ข้อความแก่ธนาคารหรือองค์การใหญ่เมื่อธุรกิจจะขอสินเชื่อหรือขอต่อสัญญาแล้วแต่กรณี<sup>๒</sup> ในเมื่อธุรกิจผู้ขอกู้มีขนาดเล็กหรือมีอัตราการชำระหนี้ต่ำ เพราะการได้ข้อความดังกล่าวช่วยในการตัดสินใจจะให้หรือไม่โดยผลดียิ่งขึ้น

อย่างไรก็ตามรายงานการสอบบัญชีแบบยาวยังคงประกอบด้วยถ้อยแถลง ๒ ตอน เหมือนรายงานแบบสั้น คือ

- ๑. ขอบเขตของการตรวจสอบ
- ๒. ความเห็นของผู้สอบบัญชี

จะแตกต่างกันก็ในส่วนที่รายงานการสอบบัญชีแบบยาวมีข้อความรายละเอียดเพิ่มเติมมากกว่า กล่าวคือ มีคำวิจารณ์เกี่ยวกับเรื่องราวที่สำคัญซึ่งผู้อ่านรายงานสนใจ มีการเปรียบเทียบผลการดำเนินงานกับงวดก่อน ๆ การเปลี่ยนแปลงเงินทุนหมุนเวียน การใช้เงินทุนและข้อความอื่น ๆ ตามความเหมาะสม

มีนักบัญชีผู้หนึ่งให้ความเห็นสนับสนุนข้อความดังกล่าว คือ รายงานการสอบบัญชีแบบยาวควรประกอบด้วย ขอบเขตการตรวจสอบและความเห็นของผู้สอบบัญชี เหมือนกับรายงานแบบสั้นแล้ว ยังควรประกอบด้วยข้อความเพิ่มเติม ( Supplementary Information ) เกี่ยวกับการตรวจสอบและงบการเงินด้วย<sup>๓</sup>

---

<sup>๒</sup> Benjamin Newman, CPA, Auditing- A CPA Review Text, second edition ( New York: John Wiley and Sons, Inc.) p. 721

<sup>๓</sup> James A. Cashier and Garland C. Owens, CPA, Auditing, second edition. ( New York: The Ronald Press Company, 1963 )

รายงานการสอบบัญชีอย่างยาวจึงแบ่ง เป็นตอนได้ตามที่ขอต่อไปนี้

๑. สารบัญ
๒. คำนำและขอบ เขตของการตรวจสอบ
๓. คำวิจารณ์รายการต่าง ๆ
๔. ความเห็นของผู้สอบบัญชี
๕. งบการเงินและรายละเอียดประกอบ

ในทางปฏิบัติแล้ว ผู้สอบบัญชีมักจะแนบรายงานการสอบบัญชีอย่างสั้น ไปพร้อมกับรายงานการสอบบัญชีอย่างยาว ฉะนั้นรายงานการสอบบัญชีอย่างยาว จึงประกอบด้วย คำวิจารณ์รายการต่าง ๆ ซึ่งส่วนใหญ่ได้แก่คำวิจารณ์รายการสินทรัพย์ หนี้สิน และ ค่าใช้จ่าย พร้อมทั้งรายละเอียดประกอบรายงาน

#### รายงานการตรวจสอบพิเศษ

รายงานการสอบบัญชีประจำปีนั้นนอกจากจะมีประโยชน์ในการควบคุมแล้ว ยังมีประโยชน์ในด้านการวางแผนของธุรกิจในอนาคตอีกด้วย อย่างไรก็ตามข้อมูลที่ปรากฏ อยู่ในรายงานประจำปีตามปกตินั้นอาจไม่ตรงตามความต้องการของฝ่ายจัดการในการแก้ปัญหาของธุรกิจ กล่าวคือ ในการตัดสินใจกระทำบางอย่างฝ่ายจัดการไม่สามารถ จะใช้ตัวเลขที่ปรากฏในรายงานประจำปีได้เพราะเกรงจะเกิดการเสียหายขึ้น จำเป็น ต้องให้ผู้สอบบัญชีทำการตรวจสอบ เฉพาะรายการนั้น ๆ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ตรงความต้องการมาประกอบการพิจารณา ในการนี้ควรมีบันทึกการตกลงระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้จ้าง เพื่อเป็นหลักฐาน ว่าต้องการให้ทำเพียงใด เช่น รับรองเฉพาะยอดลูกหนี้ในกรณีที่บัญชีลูกหนี้ไม่เรียบร้อย ธุรกิจต้องการให้ผู้สอบบัญชีสละว่าใครเป็นหนี้เท่าใด หรือให้ตรวจสอบในกรณีที่สงสัย ว่ามีการทุจริตเกิดขึ้น เป็นต้น

ผู้เชี่ยวชาญทางบัญชีท่านหนึ่งมีความเห็นว่า ผู้สอบบัญชีอาจทำรายงานเกี่ยวกับ เรื่องใดเรื่องหนึ่งดังต่อไปนี้ได้ คือ

๑. การตรวจสอบภายใน (Internal Audit)
๒. การคำนวณราคาทุน (Costing)

๓. การวางระบบบัญชี (Accounting System and Installation)
๔. การปรับปรุงส่วนงาน (Reorganization)
๕. การควบคุมโดยงบประมาณ (Budgeting and Forecasting)
๖. ระบบการลงบัญชีของสินค้าคงคลัง (Perpetual Inventory System)
๗. การสำรวจบัญชีต้นทุน

นอกจากนี้ยังมีการตรวจสอบกรณีอื่น ๆ เช่น การตรวจสอบกรณีพิเศษ (Special Investigation) ในกรณีที่มีการทุจริต เป็นต้น

รายงานการตรวจสอบพิเศษนี้ ผู้สอบบัญชีจะทำเสนอต่อผู้ว่าจ้างโดยตรง เพราะข้อความต่าง ๆ ในรายงานนั้น เป็นความลับ ถ้าหากมีบุคคลอื่นล่วงรู้ อาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้ว่าจ้างได้

ถึงแม้แบบของรายงานการสอบบัญชีมีถึง ๓ แบบด้วยกันดังกล่าวมาแล้ว แต่เนื่องจากขนาดของธุรกิจในประเทศไทยขณะนี้ส่วนใหญ่ยังมีขนาดเล็ก รายงานการสอบบัญชีส่วนใหญ่จึงเป็นรายงานแบบสั้น ฉะนั้นจะขอกล่าวถึงเฉพาะรายละเอียดของรายงานการสอบบัญชีแบบสั้น เท่านั้น

#### ๑. ส่วนประกอบของรายงานการสอบบัญชี

ความเชื่อถือในรายงานแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการอย่างปราศจากข้อสงสัยขึ้นอยู่กับการรับรองฐานะการเงินที่เป็นจริงและถูกต้อง ตลอดจนความสามารถในการดำเนินงานของกิจการนั้น ๆ ให้ปรากฏแก่สายตาของผู้เกี่ยวข้อง เป็นจำนวนมาก ทั้ง ๆ ที่บุคคลเหล่านั้นไม่สามารถจะมาดูและตรวจรายละเอียดของบัญชีทางการเงินของกิจการด้วยตนเองได้ หากแต่มีความเชื่อถือในรายงานการเงินของกิจการที่ตีพิมพ์โฆษณา ซึ่งได้ผ่านการตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชี ดังนั้นรายงานการสอบบัญชีจึงควรเขียนอย่างรัดกุม เพื่อป้องกันมิให้ผู้อ่านเกิดความเข้าใจผิดในเรื่องบางอย่างได้

ในรายงานการสอบบัญชี

๔. Refus Wixom, Ph.D., Accountants' Handbook, forth edition

(New York: The Ronald Press Company, 1965) p. 28

ในรายงานการสอบบัญชีผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องระบุถึงฐานะการเงินของกิจการ  
 ว่าเป็นอย่างไร แสดงฐานะความจริงและความที่ควรหรือไม่ และสิ่งที่จะขาดเสียมิได้ใน  
 รายงานการสอบบัญชีก็คือ ถ้อยแถลงถึงวิधिปฏิบัติกิจการของผู้สอบบัญชี นอกถึงขอบ  
 การตรวจสอบว่าปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปหรือไม่ และความ  
 เห็นของคนเกี่ยวกับงบการเงินนั้น ๆ ว่าฐานะการเงินและผลของการดำเนินงานเป็นอย่าง  
 ไร มาตรฐานรายงานแบบสั้นที่ The American Institute of Certified Public  
 Accountants แนะนำให้ใช้มีลักษณะดังนี้



วันที่.....

ถึง.....

เราได้ตรวจสอบงบดุลของบริษัท.....จำกัด ลงวันที่.....  
 และงบการเงินและงบกำไรสะสมประจำปีสิ้นสุดในวันเดียวกันนั้น การตรวจสอบของเรา  
 ไร่ทำตามมาตรฐานการสอบบัญชีซึ่ง เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป รวมทั้งการทดสอบสมุค  
 บัญชีและวิธิการสอบบัญชีอื่น ๆ ความที่เห็นว่าจำเป็นแก่กรณี

เราเห็นว่า งบดุล งบการเงิน และงบกำไรสะสมข้างต้นนี้ แสดงให้  
 เห็นฐานะการเงินของบริษัท.....จำกัด ในวันที่.....และผล  
 ของการดำเนินงานประจำปีสิ้นสุดในวันเดียวกันความที่ควร ตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกัน  
 โดยทั่วไปและได้ถือหลักปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ เช่น เดียวกับปีก่อน

.....

ผู้สอบบัญชี

จากมาตรฐานรายงานแบบสั้นข้างคน สามารถแบ่งออกเป็นส่วน ๆ

ไต่คั้งนี้

วันที่ เป็นสิ่งจำเป็นอย่างหนึ่งที่ต้องบ่งไว้ในรายงานการสอบบัญชี เพราะ  
 เกี่ยวเนื่องกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี วันที่ที่ไข่มักเป็นวันสุดท้ายที่ผู้สอบบัญชีทำงาน  
 เสร็จเรียบร้อย มิใช่เป็นวันที่ที่ออกจากสำนักงานของลูกค้า เพราะระหว่างเวลาเหล่านั้น

ผู้สอบบัญชีอาจพบ เหตุการณ์ หรือ ข้อความอัน เป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบเพิ่มเติม  
ก็ได The Committee on Auditing Procedure of The AICPA ได้นำ

ให้ไว้วันสุดท้ายที่ทำงานเสร็จ เป็นวันที่ในรายงานการสอบบัญชี เช่นกัน<sup>๕</sup>

วันที่ในรายงานการสอบบัญชีโดยปกติจะเป็นวันหลังวันที่ในงบดุลย์และ  
บัญชีกำไรขาดทุน เพราะผู้สอบบัญชีจะต้องทำการตรวจสอบภายหลังที่กิจการปิดบัญชี  
เรียบร้อยแล้ว แต่ผู้สอบบัญชีจะต้องรับผิดชอบต่อเหตุการณ์ต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในระหว่าง  
เวลานั้น (ระยะเวลาจากวันปิดบัญชีจนถึงวันที่เขียนรายงาน) หากเหตุการณ์นั้น ๆ มี  
ผลกระทบต่อเงินในทางไม่ดีของงบการเงินอย่างมากซึ่งผู้สอบบัญชีไม่มีทางจะทราบได้  
นอกจากทำการตรวจสอบ ฉะนั้นเมื่อผู้สอบบัญชีได้รับข้อมติที่จำเป็นในการให้ความเห็น  
ครบถ้วนแล้ว ต้องรับส่งรายงานการสอบบัญชีให้ผู้ว่าจ้างทันที เพื่อป้องกันมิให้ตนต้อง  
รับผิดชอบต่อเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นก่อนแต่มีผลต่อ เนื่องถึงภายหลังวันปิดบัญชี เช่น การรับรอง  
ยอดคงเหลือของลูกค้า เป็นคน หรือ เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังที่ตนตรวจสอบเรียบร้อยแล้ว  
แล้ว เช่น ราคาของสินค้าคงคลังตกอย่างมาก เป็นต้น นักสอบบัญชีท่านหนึ่งได้ให้  
ความเห็นเป็นกลางสำหรับการลงวันที่ในรายงานการสอบบัญชีว่า ไม่จำเป็นต้องใช้วันที่  
ที่ทำงานเสร็จ หากแต่เป็นที่เข้าใจว่าวันนั้น เป็นวันที่ผู้สอบบัญชีทราบข้อความทั้งหมดที่ใช้  
ในรายงาน เพื่อแสดงความเห็น<sup>๖</sup>

Statement on Auditing Procedure No.33 ได้นำการ  
ใช้วันที่ในรายงานการสอบบัญชีดังนี้

๑. โดยทั่ว ๆ ไปใช้วันที่ที่ทำงานเสร็จในรายงานการสอบบัญชี

- 
๕. Robert L. Grinaker and Ben. B. Barr, Auditing. The Examination of Financial Statements (Illinois: Richard D Irasin Inc.) p.480
๖. Robert H Montgomery, Norman J. Lenhart and Alvin R. Jennings, Montgomery's Auditing, seventh edition (New York: The Ronald Press Company) p.61

อาจปฏิบัติดังนี้

๒. หากใช้วันที่หลังจากการสอบบัญชีแล้วเสร็จ ผู้สอบบัญชี

๒.๑ บ่งไว้ในรายงานว่าการตรวจสอบแล้วเสร็จก่อนวันที่  
ในรายงาน

๒.๒ ผู้สอบบัญชีจะต้องสอบถามหรือตรวจจอบรายการเพิ่มเติม  
จนถึงวันที่ปรากฏในรายงานและหลีกเลี่ยงการวิจารณ์  
รายการเฉพาะต่าง ๆ ที่ไม่กระทบกระเทือนต่องบการเงินนั้น

๓. หากผู้สอบบัญชีเขียนรายงานแบบยาวภายหลังวันที่ในรายงาน

แบบสั้น ผู้สอบบัญชีอาจ

๓.๑ ใช้วันที่ในรายงานแบบสั้น

๓.๒ ใช้วันที่ในวันที่ออกรายงานแบบยาว แต่ให้ข้อสังเกตว่า  
เป็นรายงานที่ได้ออกภายหลังรายงานแบบสั้นซึ่ง เป็นวันก่อน<sup>๑</sup>

### ข้อผู้รับรายงาน

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ม.๑๒๐๘ บัญญัติว่า

"ผู้สอบบัญชีนั้นให้ประชุมสามัญ เลือกตั้งทุกปี ผู้สอบบัญชีคนซึ่ง  
ออกไปนั้นจะ เลือกกลับ เขารับตำแหน่งอีกก็ได้"

ม.๑๒๑๑ บัญญัติว่า

"ถ้ามีตำแหน่งว่างลงในจำนวนผู้สอบบัญชี ให้กรรมการนัดเรียก  
ประชุมวิสามัญ เพื่อให้เลือกตั้งขึ้นใหม่ให้ครบจำนวน"

และ ม.๑๒๑๒ บัญญัติว่า

"ถ้ามีใคร เลือกตั้งผู้สอบบัญชีโดยวิธีดังกล่าวมา เมื่อผู้ถือหุ้นไม่น้อย  
กว่าหาคคนรองขอ ก็ให้ศาลตั้งผู้สอบบัญชีประจำปีนั้น และกำหนด  
สินจ้างให้ด้วย"

จะเห็นได้ว่าบุคคลซึ่งมีอำนาจในการว่าจ้างผู้สอบบัญชีของบริษัทจำกัด  
ได้แก่ผู้ถือหุ้น ฉะนั้นรายงานการสอบบัญชีจึงควรส่งให้แก่ผู้ถือหุ้นในกรณีเป็นบริษัทจำกัด  
หรือผู้สอบบัญชีตรวจสอบรับรองบัญชีให้เท่านั้น ถ้าหากผู้สอบบัญชีจำเป็นจะต้องส่ง

<sup>๑</sup> Benjamin Newman, Auditing- A CPA Review Text, second edition  
(New York: John Wiley and Sons Inc.) p. 275

รายงานการสอบบัญชีไปให้บุคคลอื่นแล้ว จะต้องได้รับความยินยอมจากกิจการหรือผู้นั้นเสียก่อน นอกจากจะเป็นการให้โดยคำทอศาลหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมาย

การใช้สรรพนามแทนชื่อผู้สอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชีแบบสั้นซึ่งเสนอโดย The AICPA ใช้สรรพนามแทนชื่อผู้สอบบัญชีว่า "เรา" ซึ่งทำให้ผู้อ่านรายงานเกิดความงอแงใจขึ้นได้ เช่น บางคนสงสัยว่าในกรณีที่สำนักงานสอบบัญชีมีผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบเพียงคนเดียว ควรใช้คำว่า "เรา" ในรายงานหรือไม่ และบางคนสงสัยว่าในกรณีที่มีหุ้นส่วนหลายคนในสำนักงานผู้สอบบัญชี แต่มีเพียงคนเดียวที่เซ็นชื่อไว้ในรายงานการสอบบัญชีในนามของสำนักงาน การใช้ "เรา" ในรายงานจะเหมาะสมเพียงใด

ผู้สอบบัญชีบางคนมีความเห็นว่า ใน ๒ กรณีข้างต้นควรใช้สรรพนามแทนชื่อผู้สอบบัญชีว่า "ข้าพเจ้า" แต่ผู้สอบบัญชีบางคนเห็นว่า "เรา" เป็นการถูกต้องและเป็นที่ยอมรับกว่า

ขอบเขตการตรวจสอบและความเห็นของผู้สอบบัญชี

ภาวะการแตกต่าง ๆ ที่มีอยู่ในงานสอบบัญชีแต่ละงานทำให้มีการแตกต่างกันไม่มากนักในเรื่องเกี่ยวกับวิธีการสอบบัญชีต่าง ๆ ที่ควรนำมาใช้ ลักษณะซึ่งวิธีการเหล่านั้นควรจะนำมาใช้และขอบเขตซึ่งควรจะใช้วิธีการเหล่านั้น เนื่องจากมีความแตกต่างกันดังกล่าว จึงเป็นไปได้ที่จะวางแผนงานและวิธีการต่าง ๆ ให้เหมือนกันโดยให้เป็นที่พอใจโดยทั่ว ๆ ไปได้ แผนงานวิธีการต่าง ๆ สำหรับงานหนึ่ง ๆ โดยเฉพาะควรจะได้มาด้วยความชำนาญของผู้สอบบัญชี ฉะนั้นในรายงานการสอบบัญชีนอกจากจะระบุว่า เป็นงบดุลยลงวันที่เท่าใดและงบการเงินประจำงวดใดแล้ว ยังต้องบอกถึงวิธีการตรวจสอบว่าทำละเอียดแค่ไหน เพียงใดด้วย จะเห็นได้จากรายงานการสอบบัญชีมาตรฐานของ The AICPA ที่ว่า "การตรวจสอบของเรา.....ได้รวมการทดสอบสมมุติบัญชี และวิธีการสอบบัญชีอื่น ๆ เท่าที่เห็นว่าจำเป็นแก่กรณี"

การงดเว้นไม่ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป เป็นสิ่งจำเป็นที่ควรระบุไว้ในรายงานการสอบบัญชีด้วย เช่น ผู้สอบบัญชีไม่ได้ไปรวมในการตรวจนับ



สินค้าคงเหลือ แต่ได้ทำการทดสอบการคำนวณราคาสินค้าคงเหลือ และตรวจดูจำนวน  
 สินค้าที่นับแล้วกับสมุดบัญชี ก็คงระบุไว้ให้แจ้งชัดในรายงานการสอบบัญชีว่า  
 "การตรวจสอบของเรา.....ได้รวมการทดสอบรายการในสมุดบัญชี และวิธีการ  
 สอบบัญชีอื่น ๆ เท่าที่เห็นว่าจำเป็นแก่กรณี นอกจากการตรวจสอบเกี่ยวกับสินค้า  
 คงคลังซึ่งกระทำโดยการทดสอบปริมาณสินค้าคงคลังกับสมุดบัญชีและคำนวณราคาเท่านั้น  
 โดยที่ไม่ได้ไปรวมถึงเหตุการณ์ตรวจนับสินค้าตัวจริงแต่อย่างใด"

#### ความหมายของคำว่า "ความเห็น"

ความหมายของคำว่า "ความเห็น" หมายถึงความเชื่อมั่นซึ่งมั่นคงมากกว่า  
 ความประหมัดใจ แต่ไม่มั่นคงเท่าความรู้ที่ได้อีกขึ้นมา ฉะนั้นความเห็นเกี่ยวกับวิชาชีพ  
 จึงหมายถึง การตัดสินใจปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นโดยอาศัยความชำนาญ การแยกแยะหา  
 เหตุผล เพื่อใช้เป็นหลักในการแสดงความเห็น ในคำให้การสอบบัญชี "ความเห็น" จึง  
 หมายถึงความเชื่อมั่นของผู้สอบบัญชีที่มีต่องบการเงินว่างบการเงินนั้น ๆ แสดงผลของ  
 การดำเนินงานอย่างเที่ยงธรรม (present fairly) หรือไม่ และเนื่องจากความ  
 เห็นของผู้สอบบัญชีเป็นความเห็นเกี่ยวกับวิชาชีพ การแสดงเหตุผลประกอบความเห็น  
 จึงเป็นสิ่งสำคัญ ในอีกคำหนึ่ง ผู้สอบบัญชีมิใช่เป็นผู้รับประกันหรือผู้รับประกัน และ  
 หักมิใช่เป็นผู้ไม่อาจผิดพลาดได้ (Infallible) ความเห็นของผู้สอบบัญชีจึงบอกถึง  
 ขอบเขตของความรับผิดชอบที่มีต่อรายงานนั้น ๆ

ความเห็นของผู้สอบบัญชีย่อมแตกต่างกันไปตามความเชื่อมั่นของแต่ละ  
 บุคคล อันอาจทำให้ผู้อ่านงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีรับรองไม่แน่ใจว่างบการเงินนั้น ๆ  
 แสดงผลของการดำเนินงานอย่างเที่ยงธรรมหรือไม่ เพื่อป้องกันเกี่ยวกับเรื่องนี้  
 การสอบบัญชีจึงต้องกระทำตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปและผู้สอบ  
 บัญชีจะคงระบุขอบเขตไว้ในรายงานของตนด้วย

๔. Codification of Statements on Auditing Procedure, American Institute  
 of Certified Public Accountants, 1951, p. 11 and 13

ความสำคัญ คำว่า "ตามที่ควร" ในรายงาน

ในการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขของผู้สอบบัญชีอิสระ เกี่ยวกับการดำเนินงานของธุรกิจ เพื่อจำกัดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีมีคำเรียกว่า "ตามที่ควร" ในรายงานการสอบบัญชีของตน ทั้งนี้ เนื่องจากมูลค่าของรายการหลายรายการในงบการเงินไม่อาจวัดได้แน่นอน รายการบางรายการมีบางส่วนที่ต้องอาศัยการกะประมาณ เช่น สินค้าคงคลัง และสำรองต่าง ๆ สำหรับต้นทุนปัจจุบันซึ่งค่าควรต้องจ่ายในอนาคต ด้วยเหตุนี้ผู้สอบบัญชีจึงไม่อยู่ในฐานะที่จะแสดงว่า งบการเงินของธุรกิจแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน "อย่างถูกต้อง" คำว่า "ตามที่ควร" หมายถึง ผู้สอบบัญชีเชื่อว่างบการเงินถูกต้องในส่วนใหญ่ (จากการตรวจพบ) และแสดงออกมาในรูปของความเห็นดังกล่าว โดยให้หลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปเป็นหลัก แม้จะต้องอาศัยการเทียบเคียงและกรกระประมาณก็ตาม

การประเมินผลการควบคุมภายใน

ปัจจุบันธุรกิจส่วนใหญ่ก็มีระบบการควบคุมภายในเพื่อช่วยให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ จึงเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับผู้สอบบัญชีที่จะต้องรู้วิธีการของการควบคุมภายใน และทำการทดสอบว่าการดำเนินงานนั้นเป็นไปตามระเบียบที่วางไว้หรือไม่ และโดยปกติเพียงใด การประเมินผลของการควบคุมภายในซึ่งผู้สอบบัญชีในด้านการตัดสินใจจะต้องทำการสอบบัญชีมาน้อยเพียงใด ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการตรวจสอบอย่างพอเพียงจนสามารถเชื่อได้ว่างบการเงินนั้น ๆ ไม่มีข้อผิดพลาดปะปนอยู่ หรือถ้าพบข้อผิดพลาดก็จะต้องรายงานไว้ในรายงานการสอบบัญชี

The Committee on Auditing Procedure of The American Institute ระบุไว้ในรายงานข้อ ๒๔ ว่า "ในการปรับปรุงแผนการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะต้องรับผิดชอบการประเมินผลการควบคุมภายในของสินทรัพย์และถ้าหากการควบคุมภายในอ่อนแอ หรือไม่ปรากฏอยู่ในแผนการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะต้องนำสถานการณ์เหล่านั้นมาพิจารณาด้วย"

การรวบรวมและสรุปการแสดงความเห็น

ความเชื่อถือของบุคคลภายนอกที่มีต่อการเงินนั้นขึ้นอยู่กับความเห็นของผู้สอบบัญชีในรายงานการสอบบัญชีว่างบการเงินนั้นปราศจากข้อผิดพลาดไม่ว่าความผิดนั้นจะเกิดขึ้นโดยตั้งใจหรือไม่โดยละเว้น หรือสิ่งอื่นใดซึ่งผิดแต่ไปจากงบการเงินเดิมในการตรวจสอบตามปกติ การวินิจฉัยของผู้สอบบัญชีขึ้นอยู่กับปริมาณการทดสอบการลงบัญชีโดยวิธีการต่าง ๆ ที่เชื่อถือได้ หลังจากที่ผู้สอบบัญชีทำการสำรวจและประเมินผลการควบคุมภายในแล้ว รวบรวมผลจากการทดสอบหากไม่พอใจผู้สอบบัญชีก็อาจรายงานให้ความเห็นอย่างมีเงื่อนไขก็ได้ ซึ่งในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีต้องขยายขอบเขตการทดสอบให้มากขึ้นกว่าเดิมควย ในรายงานการสอบบัญชีผู้สอบบัญชีจะต้องให้ความเห็นเกี่ยวกับผลการดำเนินงานว่าแสดงตามที่ควรหรือไม่ ขอบเขตการสอบบัญชี และความสม่ำเสมอของหลักการบัญชีที่ไว้ว่าเป็นไปเช่นเดียวกับปีก่อน ๆ และปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปหรือไม่



การลงชื่อรับรองในบัญชี

พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. ๒๕๐๕ มาตรา ๒๖ ผู้บัญชีว่า

"เอกสารใดซึ่งกฎหมายบัญญัติให้ผู้สอบบัญชีรับรอง ต้องมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตลงลายมือชื่อรับรองในเอกสารนั้น มิฉะนั้นเป็นอันไม่มีผลตามกฎหมายบัญญัติของกฎหมายนั้น

ความในวรรคหนึ่งไม่ใช่บังคับแก่เอกสารซึ่งกระทำในทางราชการ" จะเห็นได้ว่ากฎหมายระบุให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เป็นผู้ลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินของธุรกิจ ซึ่งเท่ากับทำในนามของตนเอง แต่สำหรับในต่างประเทศนั้นมีความเห็นแตกต่างกัน อย่างเช่น นักบัญชีผู้หนึ่งมีความเห็นว่า รายงานผู้สอบนั้นต้องมีลายมือชื่อของผู้สอบบัญชีรับรอง<sup>๔</sup> ซึ่งเหมือนกับกฎหมายไทยกล่าวคือ เป็นการกระทำ

๔. Howard E. Stettler, CPA, Auditing Principles, Objectives, Procedures, Working Paper, second edition (Englewood Cliffs, N.J. : Prentice-Hall Inc.) p. 596

ในนามของตนเอง แคนกับบัญชีของท่านหนึ่ง เห็นว่า ลายมือชื่อที่ปรากฏในรายงานจะเป็น  
ชื่อของหุ้นส่วนผู้ทำการตรวจสอบธุรกิจนั้น แต่ทั้งนี้ให้ทำในนามของสำนักงานไม่ใช่ของ  
แต่ละบุคคล<sup>๑๐</sup>

๒. แบบการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชี

ทั้งนี้กล่าวมาแล้วว่า มาตรฐานรายงานข้อสุดท้ายระบุให้ผู้สอบ  
บัญชี เปิดเผยความเห็นของตนอย่าง เพียงพอ เกี่ยวกับความเที่ยงธรรมของงบการเงิน  
ผู้สอบบัญชีต้องแสดงว่าเขามีความเห็น (ดีหรือไม่ดี) หรือแสดงว่าเขาไม่มีความเห็น  
และต้องชี้ให้เห็นสาเหตุของการสรุปผลดังกล่าวนี้

ความเห็นของผู้สอบบัญชีอาจแตกต่างกันสำหรับงานตรวจสอบแต่ละ  
ราย ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่ปรากฏในงบการเงินสมควรเชื่อถือ  
ได้ ผู้สอบบัญชียอมให้ความเห็นแต่เพียงว่า งบการเงินเหล่านั้นแสดงฐานะการเงิน  
และผลการดำเนินงานตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปก็เป็นการเพียงพอ สำหรับ  
ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบว่าข้อเท็จจริงที่ปรากฏในงบการเงินไม่ถูกต้องสมบูรณ์ เช่น  
วิธีการบัญชีไม่ถูกต้อง ----- คำอธิบายรายการไม่ชัดเจน หลักฐาน  
ประกอบงบการเงินบกพร่องไม่สมบูรณ์ ฯ เหล่านี้ผู้สอบบัญชีต้องแสดงไว้ในรายงานการ  
สอบบัญชีว่าไม่ถูกต้องอย่างไร หรือมีข้อยกเว้นอะไร และถ้าข้อบกพร่องในงบการเงิน  
เป็นเรื่องเสียหายอย่างร้ายแรง ผู้สอบบัญชีอาจปฏิเสธที่จะไม่ออกความเห็นรับรองง  
การเงินนั้น ๆ ก็ได้

The AICPA ได้ออก Statement on Auditing Procedures  
No. 32 ในปี ๑๙๖๒ ภายใต้ชื่อว่า Qualification and Disclaimers  
รายงานนี้ชี้ให้เห็นว่า ความเห็นในการสอบบัญชีต้องแสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าเป็น

๑. ความเห็นที่ไม่มีเงื่อนไข (Unqualified Opinion)
๒. ความเห็นที่มีเงื่อนไข (Qualified Opinion)
๓. ความเห็นในทางไม่ดี (Adverse Opinion)
๔. ปฏิเสธไม่ออกความเห็น (Disclaimer of Opinion)

๑๐. Robert H. Montgomery, Norman J. Lenhart and Alvin R. Jennings,  
Montgomery's Auditing, seventh edition, (New York: The Ronald Press C  
n. 61

๑. ความเห็นที่ไม่มีเงื่อนไข

ถ้าผู้สอบบัญชี เห็นว่างบการเงินแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานตามที่ควร รวม และสอดคล้องกับหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปซึ่งได้ถือปฏิบัติโดยสม่ำเสมอ ผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นที่ไม่มีเงื่อนไขให้

ผู้สอบบัญชีไม่ควรออกความเห็นที่ไม่มีเงื่อนไข ยกเว้นแต่ถ้าผู้สอบบัญชีจะพอใจในเรื่องสำคัญ ๆ ทั้งหมด และมีเหตุผลเพียงพอ ในบางครั้งส่วนของรายงานของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวกับขอบเขตของการตรวจสอบ เช่น ไม่ได้ขอใบรับรองยอดจากลูกหนี้ หรือไม่ได้ไปสังเกตการตรวจนับของคลัง (ถ้าลูกหนี้หรือของคลังเป็นรายการสำคัญในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรปฏิเสธการให้ความเห็น) ซึ่งผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบรายการเหล่านั้นจนเป็นที่พอใจด้วยวิธีการอื่น ๆ ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีควรออกเรื่องดังกล่าวไว้ในรายงานและออกความเห็นที่ไม่มีเงื่อนไขให้ หรืออีกนัยหนึ่งการมีเงื่อนไข เกี่ยวกับขอบเขตของการตรวจสอบไม่ได้หมายความว่าความเห็นจะต้องมีเงื่อนไขเสมอไป

๒. ความเห็นที่มีเงื่อนไข

ถ้าผู้สอบบัญชี เห็นว่างบการเงินแสดงให้เห็นฐานะการเงินและผลของการดำเนินงานตามที่ควร รวม โดยทั่วไป แต่ผู้สอบบัญชีไม่พอใจผลงานในบางเรื่อง หรือผู้สอบบัญชีรู้สึกว่า บางส่วนของฐานะการเงินหรือผลของการดำเนินงานไม่ได้แสดงให้เห็นตามที่ควร รวม ผู้สอบบัญชีอาจออกความเห็นที่มีเงื่อนไข ซึ่งให้เห็นถึงลักษณะของข้อจำกัดหรือข้อแม้ นั้น ๆ

โดยทั่วไป ความจำเป็นที่ต้องแสดงความเห็นที่มีเงื่อนไข จะเกิดขึ้น เมื่อผู้สอบบัญชีไม่ได้รับอนุญาตหรือไม่สามารถทำการตรวจสอบได้อย่างสมบูรณ์พอที่จะออกความเห็นที่ไม่มีเงื่อนไขได้ หรือเมื่อผู้สอบบัญชีพบว่าการไม่ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่ได้รับรองกันโดยทั่วไปซึ่งบริษัทไม่เต็มใจแก้ไขถูกต้อง เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงหลักปฏิบัติเกี่ยวกับหลักการบัญชี ผู้สอบบัญชีก็จะให้เงื่อนไขความเห็นเกี่ยวกับการถือปฏิบัติโดยสม่ำเสมอตามหลักการบัญชีที่ได้รับรองกันโดยทั่วไป ถ้าผู้สอบบัญชีเห็นด้วยกับการเปลี่ยนแปลงนั้น ผู้สอบบัญชีก็ต้องแจ้งไว้ในรายงานการสอบบัญชีด้วย

การที่ผู้สอบบัญชีจะให้คำรับรองโดยแสดงความเห็นที่มีเงื่อนไขนั้น  
รายการที่แสดงนั้นต้อง เป็นรายการสำคัญและเป็นจำนวนเงินมาก<sup>๑๑</sup> และในรายงานควรชี้  
ให้เห็นอย่างชัดแจ้งถึงการไม่เห็นด้วย พร้อมกับแสดงการณและเหตุผลด้วย

ผู้สอบบัญชีไม่ควรออกความเห็นในส่วนรวมเกี่ยวกับงบการเงิน เมื่อ  
ขอยกเว้นหรือขอลงท้ายในลักษณะที่จะทำให้ประโยชน์ของความเห็นเกี่ยวกับงบการเงิน  
เมื่อนำมาพิจารณาทั้งหมดเสียไป เรื่องนี้จะเกิดขึ้นเมื่อมีข้อจำกัดเกี่ยวกับขอบเขต  
ของการตรวจสอบ หรือมีการไม่ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปในงบการเงิน  
ในกรณีดังกล่าวผู้สอบบัญชีไม่อยู่ในฐานะที่จะออกความเห็นว่างบการเงินนั้นแสดงให้เห็นฐานะ  
การเงินและผลของการดำเนินงานอย่างเที่ยงธรรม

### ๓. ความเห็นในทางไม่ดี

ในการตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงินนั้น หากผู้สอบบัญชีรู้สึกว่ามี  
บางสิ่งบางอย่างผิดปกติอันอาจทำให้งบการเงินแสดงฐานะการเงินหรือฐานะการดำเนินงาน  
อย่างไม่สมควร ผู้สอบบัญชีอาจให้ความเห็นรับรองงบการเงินนั้น ๆ อย่างมีเงื่อนไข  
ซึ่งที่ใดก็ตามมาแล้วใด แต่หาเหตุต่าง ๆ ที่ใดก็ตามมาแล้วมีผลกระทบกระเทือนต่อกิจการ  
ในอนาคตมากหรือเป็นเงินจำนวนมากจนผู้สอบบัญชีไม่อาจให้ความเห็นที่มีเงื่อนไขได้แล้ว  
ผู้สอบบัญชีอาจให้ความเห็นในทางไม่ดี ( Adverse Opinion ) ในรายงานของตน  
พร้อมทั้งเหตุผลประกอบคำรายงานนั้น ๆ ได้

### ๔. ปฏิเสธไม่ออกความเห็น

ผู้สอบบัญชีไม่ควรออกความเห็นว่างบการเงินแสดงฐานะทางการเงินและผลของการดำเนินงานอย่าง  
เที่ยงธรรมสอดคล้องกับหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป  
ในเมื่อสถานการณ์<sup>เช่นนี้</sup>ในลักษณะที่ทำให้ตนไม่อาจออกความเห็นได้ หรือเมื่อการตรวจสอบได้  
ทำไม่น้อยกว่าขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็นในการแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบเมื่อพิจารณา  
ทั้งหมด ในกรณีดังกล่าวทุกครั้งที่ยุ้สอบบัญชียอมให้ชื่อของตนเข้าไปเกี่ยวข้องกับงบการเงิน  
ผู้สอบบัญชีควรแสดงว่าเขาไม่อยู่ในฐานะที่จะแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงิน และควรชี้ให้  
เห็นเหตุผลของเขาอย่างชัดแจ้งในเรื่องนี้ด้วย

<sup>๑๑</sup>. James A. Ahin and Garland C. Owens, CPA Auditing, second edition  
(New York: The Ronald Press Company) p. 43

การปฏิเสธไม่ออกความเห็นของผู้สอบบัญชีควรแสดงไว้เป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งอาจแสดงไว้ในเอกสารแนบติดไปกับงบการเงิน หรือในรายงานแบบสั้นหรือแบบยาวก็ได้ อย่างไรก็ตาม เมื่องบการเงินทำขึ้นโดยไม่มีการสอบบัญชีถูกเสนอในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือบนแบบพิมพ์ของผู้สอบบัญชีโดยไม่มีคำวิจารณ์แล้ว การเขียนคำเตือนเช่นนี้ไว้ทำขึ้นจากสมมุติฐานโดยไม่มี การสอบบัญชี ใ้พบปรากฏเด่นชัดไว้นงงบการเงิน ก็ถือได้ว่าเป็นการเพียงพอ

คำรายงานเกี่ยวกับการปฏิเสธไม่ออกความเห็นนี้ไม่จำเป็นจะต้องเป็นแบบฟอร์มเดียวกัน คำกล่าวใด ๆ ซึ่งแสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าไม่มีการออกความเห็นและให้เหตุผลว่าทำไมจึงไม่ออกความเห็นให้ถือว่าเป็นการเหมาะสมเพียงพอ อย่างไรก็ตามยอมไม่เป็นการเพียงพอถ้าหากผู้สอบบัญชีจะแจ้งแต่เพียงว่า วิธีการสอบบัญชีบางอย่างไม่ได้ทำ หรือแจ้งแต่เพียงว่าไม่มีการปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ในบางอย่างโดยไม่อธิบายให้ทราบถึงผลอันจะมีต่องบการเงิน เมื่อพิจารณาทั้งหมดทั้งนี้เพราะเป็นหน้าที่ของผู้สอบบัญชีมี ิหน้าที่ของผู้ออกรายงานที่จะประเมินผลเหล่านั้น เพราะสิ่งเหล่านี้กระทบกระเทือนความสำคัญต่อการตรวจสอบและความเที่ยงธรรมในงบการเงิน