

บทที่ ๒

มาตรฐานการสอบบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป

ทั้งนี้กล่าวมาแล้วว่า บุคคลผู้ไ้รายงานการสอบบัญชีมีกิจการมาถึงชื่อเสียงในทางวิชาชีพของบุคคลหรือสำนักงานประกอบวิชาชีพซึ่งเห็นชื่อไว้ในรายงานนั้น และมาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งชี้ให้เห็นระดั้มการปฏิบัติงาน เนื่องจากประเทศไทยประกอบด้วยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีหลายชาติ หลายภาษาด้วยกัน เช่น อังกฤษ อเมริกา เป็นต้น นอกเหนือไปจากคนไทยเอง มาตรการเกี่ยวกับการสอบบัญชีที่นำมาใช้จึงแตกต่างกันไป แต่เนื่องจากในปัจจุบันนี้ประเทศที่เจริญก้าวหน้าเกี่ยวกับวิชาชีพสอบบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปได้แก่ อเมริกาและอังกฤษ และมาตรการการสอบบัญชีที่นำมาใช้ในประเศไทยนั้นมุ่งไปทางอเมริกามากกว่า ฉะนั้นข้อความที่น่ากล่าวถึงจึงเป็นของอเมริกาส่วนมาก

๑. ความหมายของมาตรฐานการสอบบัญชี Generally Accepted Auditing Standards

ในการวางแผนงานที่จะเสนอข้อที่ประชุมประจำปีของสถาบันนักบัญชีอเมริกัน ณ มลรัฐนิวยอร์กใน ปี ค.ศ. ๑๙๕๓ คณะกรรมการบริหารได้คำริที่จะปรับปรุงและศึกษาปัญหาบางอย่างที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับวิชาชีพ จึงได้มีการเสนอคำถาม "มาตรฐานการสอบบัญชีหมายถึงอะไร" ขึ้นเพื่ออภิปรายกัน

ระหว่าง ๑๐ ปีที่ผ่านมา มีสถาบันนักบัญชีพิมพ์เอกสารและคู่มือต่าง ๆ ขึ้น ดังต่อไปนี้

๑. หนังสือคู่มือ " Generally Accepted Auditing Standards - Their Significance and Scope" พิมพ์แบบชั่วคราวในปี ๑๙๕๓ และได้ปรับปรุงแก้ไขใหม่ในปี ๑๙๕๔

๒. หนังสือคู่มือ " Audits by Certified Public Accountant - Their Nature and Significance " ปี ๑๙๕๐

แปลเป็นบางส่วนจาก " The Meaning of Auditing Standards, by Horace G Barden ใน The Journal of Accountancy, April 1958, reprinted ใน Independent Auditing Standards, edited by J.C. Ray. p 13 - 25 (New York: Holt, Rinehart and Winston Inc.)

๓. "The CPA's Opinion " เป็นการอภิปรายเรื่องมาตรฐานการ
รายงานในงบการเงิน ปี ๑๙๔๑

๔. หนังสือคู่มือ "40 Questions and Answers about Audit
Reports " เป็นคำตอบต่อคำถามต่าง ๆ ที่นายธนาคารถามเกี่ยวกับการสอบบัญชีและแนวการ
สอบบัญชีของ CPA ปี ๑๙๔๖

เอกสารเหล่านี้เป็นเอกสารเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีที่ต่างกัน
ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้รายงานและต่อผู้ที่พยายามหาคำตอบต่อคำถามที่ว่า "มาตรฐานการ
สอบบัญชีนั้นหมายถึงอะไร"

จากการริเริ่มของ The Securities and Exchange Commission
ในปี ๑๙๔๑ จึงได้เรื่องราวเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีเป็นครั้งแรก ซึ่งในปัจจุบันหมายถึง
ถึงขอบเขตงานของรายงาน หรือ รายงานมาตรฐานแบบสั้นของผู้สอบบัญชี The Securities
and Exchange Commission มีความเห็นว่ารายงานของผู้สอบบัญชีต้องเป็นการแสดงให้
เห็นโดยตรง (Direct Representation) มากกว่าที่จะเป็นรายงานเกี่ยวกับความเห็น
(Statement of Opinion) คณะกรรมการเกี่ยวกับวิธีการสอบบัญชีของสถาบันเห็นชอบ
ด้วยความเห็นของ The Commission จึงได้ให้การแสดงให้เห็นนี้ไว้ในรายงานแบบสั้น
จากนั้นคณะกรรมการได้ดำเนินงานชิ้นสำคัญเกี่ยวกับการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีขึ้น
ในการปรึกษากับ SEC คัดลอกกันมา SEC ซึ่งให้เห็นว่า เมื่อกล่าวถึงมาตรฐานการสอบบัญชีที่
รับรองกันทั่วไป นอกจากจะหมายถึงการใช้วิธีการสอบบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปแล้ว
ยังหมายถึงผู้ปฏิบัติงานเป็นผู้ที่ได้รับการฝึกอบรมมาอย่างถูกต้องด้วย

คณะกรรมการได้กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีแยกออกเป็น ๒ ประเภท
ประเภทแรก คือ " มาตรฐานส่วนบุคคลหรือมาตรฐานโดยทั่วไป"

(Personal or General Standards) ซึ่งรวมทั้งมาตรฐานการทำงานและการรายงานงาน
ที่ทำอันประกอบด้วย "วิธีการสอบบัญชีตามปกติที่รับรองกันโดยทั่วไป" และด้วย "ความ
สามารถของผู้ประกอบวิชาชีพโดยบุคคลที่ได้รับการฝึกอบรมมาอย่างถูกต้อง"

มาตรฐานทั่วไปเหล่านี้มี ๓ ข้อด้วยกัน คือ

๑. การตรวจสอบจะต้องกระทำโดยบุคคลคนหนึ่งหรือหลายคนซึ่ง
ได้รับการฝึกอบรมทางวิชาการอย่างเพียงพอ และมีความชำนาญในฐานะผู้สอบบัญชีคนหนึ่ง

๒. ในเรื่องทั้งปวงเกี่ยวกับงานที่ได้รับมอบหมาย ผู้สอบบัญชีจะต้องรักษาไว้ซึ่งความอิสระทางค่านิจใจ

๓. ในการปฏิบัติงานตรวจสอบและการทำงาน ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ความระมัดระวังของผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเหมาะสม

ประเภทที่ ๒ ซึ่งมีลักษณะเป็นวิธีการ ประกอบด้วยมาตรฐานสำหรับ (๑) การทำงาน และ (๒) การทำรายงานเกี่ยวกับงานที่ทำ มาตรฐานนี้สะท้อนให้เห็น "มาตรฐานการสอบบัญชีอันอาจถือได้ว่าเป็นหลักของการสอบบัญชี ซึ่งความรับผิดชอบและขอบเขตของหลักฐานที่ได้มาโดยวิธีการสอบบัญชีต่าง ๆ



มาตรฐานการทำงานมี ๓ ข้อ คือ

๑. งานที่ทำได้จะต้องมีการวางแผนไว้อย่างเพียงพอ และมีการควบคุมผู้ช่วย (ถ้ามี) อย่างถูกต้อง

๒. จะต้องมีการศึกษาและประเมินผลการควบคุมภายในที่มีอยู่อย่างถูกต้อง เพื่อเป็นหลักที่จะเชื่อถือได้เพียงไร และสำหรับกำหนดขอบเขตของการทดสอบเพื่อจะไต่จាក់วิธีการสอบบัญชีต่าง ๆ

๓. จะต้องให้ไต่มาซึ่งสิ่งที่ใช้เป็นหลักฐานที่ดีและเพียงพอ โดยการตรวจตรา สังเกต สอบถามและยืนยัน เพื่อให้เป็นหลักเกณฑ์สำหรับออกความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินที่ตรวจสอบอยู่

มาตรฐานการรายงาน (ก่อนปรับปรุง) มี ๓ ข้อ คือ

๑. ในรายงานต้องระบุไว้ว่า งบการเงินได้ทำขึ้นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปหรือไม่

๒. ในรายงานต้องระบุไว้ว่า หลักการบัญชีดังกล่าวได้ใช้ปฏิบัติในงวดปัจจุบันโดยสม่ำเสมอ และเปรียบเทียบกับงวดก่อนได้หรือไม่

๓. สิ่งพิเศษในงบการเงินให้ถือว่าเป็นการเพียงพอตามสมควร เว้นแต่จะกล่าวไว้เป็นอย่างอื่นในรายงานนั้น

ผลงานของคณะกรรมการ เรื่องมาตรฐานการสอบบัญชี ได้ถูกนำเข้าสู่ที่ประชุมประจำปี ครั้งที่ ๕๘ เพื่อพิจารณาและได้รับการรับรองอย่างเป็นทางการในปีต่อมา และในปี ๑๙๔๘ สมาชิกของสถาบันได้รับรอง Auditing Statement Number 23, "Classification of Accountants' Reports When Opinion is Omitted" ซึ่งเท่ากับเป็นการเพิ่ม มาตรฐานการรายงานอีก ๑ ข้อ เข้ากับมาตรฐานซึ่งได้กำหนดไว้แล้วในปี ๑๙๔๗ มาตรฐาน ใหม่นี้ได้รวมไว้ใน "Generally Accepted Auditing Standards" ซึ่งได้พิมพ์แก้ไขใหม่ในปี ๑๙๕๔ ดังนี้

ในรายงานต้องมีการแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินโดยพิจารณารวมทั้งหมด หรือมีค่ากล่าวถึงการที่ไม่อาจแสดงความเห็นได้ เมื่อไม่อาจแสดงความเห็นในส่วนรวมได้ก็ควรแจ้ง เหตุผลไว้ด้วยในทุกกรณีของผู้สอบบัญชี เข้าไปเกี่ยวกับงบการเงิน รายงานนั้นควรชี้ให้เห็นอย่างแจ่มชัดถึงลักษณะการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี (ถ้ามี) และชั้นของความรับผิดชอบที่เขาจะยอมรับ

จากที่กล่าวมาแล้วจะเห็นได้ว่า มาตรฐานการสอบบัญชี คือ หลักสำคัญของการสอบบัญชีซึ่งควบคุมลักษณะและขอบเขตของหลักฐานที่ไต่ถามโดยวิธีการสอบบัญชีต่าง ๆ มาตรฐานมีขอบเขตกว้าง เกี่ยวพันคุณสมบัติส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีและคุณภาพของงานที่ทำ ส่วนวิธีการสอบบัญชีต่าง ๆ นั้นต้องผันแปรไปเพื่อให้เหมาะสมกับความจำเป็นของงานหนึ่ง ๆ ภาวะการที่มออยู่ในงานสอบบัญชีแต่ละงานทำให้มีการแตกต่างกันไม่มากนักในเรื่อง เกี่ยวกับวิธีการสอบบัญชีต่าง ๆ ที่ควรนำมาใช้ ลักษณะซึ่งวิธีการเหล่านั้นควรนำมาใช้ และขอบเขตที่ควรจะใช้วิธีการเหล่านั้น เนื่องจากมีความแตกต่างกันดังกล่าว จึงเป็นไปไม่ได้ที่จะวางแผนงานและวิธีการต่าง ๆ ให้เหมือนกัน แผนงานและวิธีการสำหรับงานหนึ่ง ๆ ควรไต่ถามโดยใช้ดุลยพินิจที่ชำนาญของผู้สอบบัญชี

๒. มาตรฐานทั่วไป

๑. การตรวจสอบจะต้องกระทำโดยบุคคลคนหนึ่งหรือหลายคนซึ่งได้รับการฝึกอบรมทางด้านวิชาการอย่างเพียงพอ และมีความชำนาญในฐานะผู้สอบบัญชีคนหนึ่ง

๒. ในเรื่องทั้งปวงเกี่ยวกับงานที่ได้รับมอบหมาย ผู้สอบบัญชีจะต้องรักษาไว้ซึ่งความอิสระทางค่านิจใจ

๓. ในการปฏิบัติงานตรวจสอบและการทำงาน ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ความระมัดระวังของผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเหมาะสม

มาตรฐานเหล่านี้เป็นมาตรฐานทั่วไปในความหมายที่ว่า เป็นสิ่งที่ต้องมีมาก่อนหรือ
 จำเป็น เพื่อให้สอดคล้องอย่างพอเพียงกับมาตรฐานการทำงานและมาตรฐานการรายงาน
 มาตรฐานนี้เป็นมาตรฐานส่วนบุคคล เพราะเป็นมาตรฐานซึ่งกำหนดคุณภาพต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชี
 ต้องมี ถ้าจะให้รายงานสอบบัญชีมีความหมาย ผู้สอบบัญชีต้องเป็นผู้ที่สามารถ ต้องเป็นอิสระ
 และต้องใช้ความระมัดระวังอย่างเหมาะสม

มาตรฐานทั่วไปข้อแรก "การตรวจสอบจะต้องกระทำโดยบุคคลคนหนึ่งหรือหลาย
 คน ซึ่งได้รับการฝึกอบรมทางด้านวิชาการอย่างเพียงพอ และมีความชำนาญในฐานะผู้สอบ
 บัญชีคนหนึ่ง"

มาตรฐานนี้เกี่ยวกับความสามารถซึ่งจำเป็นสำหรับผู้สอบบัญชี เพื่อทำการสอบ
 บัญชีแต่ละอย่างให้สำเร็จไปควยดี การฝึกอบรมที่จำเป็นสำหรับความสามารถดังกล่าวต้อง
 อาศัยทั้งการศึกษาที่ได้รับมาตามลำดับและประสบการณ์ต่าง ๆ ในอดีต ในฐานะผู้สอบบัญชีคนหนึ่ง
 นอกจากนั้นยังต้องรวมการศึกษาที่ศึกษากันมาในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพอีกด้วย

มาตรฐานทั่วไปข้อสอง "ในเรื่องทั้งปวงเกี่ยวกับงานที่ได้รับมอบหมาย ผู้สอบ
 บัญชีจะต้องรักษาไว้ซึ่งความอิสระทางจิตใจ"

มาตรฐานนี้เน้นหนักในเรื่องความเป็นอิสระ "ทางจิตใจ" ของผู้สอบ
 บัญชี ซึ่งเป็นลักษณะสำคัญอย่างเกี่ยวพันกันที่จำเป็นสำหรับความเห็นในการสอบบัญชีอันเป็น
 ความเห็นอย่างหนึ่งที่เป็นอิสระ อย่างไรก็ตาม เพื่อให้รายงานการสอบบัญชีได้ผลดี รายงาน
 นั้นต้องเป็นที่เชื่อถือได้ของบุคคลที่สาม ดังนั้นในระยะไม่กี่ปีที่ผ่านมา ความเป็นอิสระทางการเงิน
 (Financial Independence หรือ Independence in appearance) ได้กลายเป็นสิ่ง
 สำคัญในแนวความคิดทั้งหมดเกี่ยวกับความเป็นอิสระ มีความรู้สึกกันว่าผู้สอบบัญชีต้องเป็นอิสระ
 จากส่วนได้เสียเกี่ยวกับการเงินของลูกค้่า เพื่อเป็นการประกันว่าความรู้สึกทางจิตใจจะไม่
 เสียไป เช่นเดียวกัน บุคคลที่ ๓ ผู้ซึ่งวางใจในรายงานสอบบัญชีต้องเชื่อมั่นว่า ผู้สอบบัญชี
 เป็นอิสระ ดังนั้น นอกจากผู้สอบบัญชีต้องเป็นอิสระแล้ว ยังต้องแสดงให้ปรากฏว่าตนเอง
 เป็นอิสระอีกด้วย

หรือคว
 เป็นอส
 ในสาย
 ของบค
 ภายใต

ก่อน ๑ มกราคม ๑๙๖๔ The AICPA Code of Professional Ethics

ยอมให้ผู้สอบบัญชีมีส่วนได้เสียทางการเงินอย่างมากในธุรกิจของลูกค้าได้หากการสอบบัญชีนั้นเป็นการสอบบัญชีสำหรับวัตถุประสงค์เพื่อขอเครดิต และผู้สอบบัญชีได้เปิดเผยส่วนได้เสียดังกล่าว นั้นในรายงาน เมื่อปรากฏว่าผู้สอบบัญชีต้องไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในส่วนได้เสียทางการเงินในการสอบบัญชีทุกประเภท The AICPA จึงได้แก้ไขกฎนี้

มาตรฐานทั่วไปข้อสาม "ในการปฏิบัติงานตรวจสอบและการทำงาน ผู้สอบบัญชี จะต้องใช้ความระมัดระวังของผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเหมาะสม"

ความระมัดระวังอย่างเหมาะสม เป็นมาตรฐานที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้สอบบัญชีทำว่าทำได้ ดีเพียงใด แนวทางของผู้สอบบัญชีในการหาระดับที่ถูกต้องของความระมัดระวังอย่างเหมาะสม ได้มาจากการศึกษาถึงความรับผิดชอบในทางกฎหมายและทางวิชาชีพ ความรับผิดชอบตามกฎหมายเป็นมาตรฐานอย่างต่ำสุดของความระมัดระวังอย่างเหมาะสม ตรงกันข้ามความรับผิดชอบทางวิชาชีพเป็นความพยายามอย่างหนึ่งที่จะยกมาตรฐานความระมัดระวังอย่างเหมาะสม ให้สูงกว่ากฎหมายบังคับไว้

004938

๓. มาตรฐานการทำงาน

มาตรฐานเหล่านี้อธิบายถึงขั้นต่าง ๆ ที่จำเป็นในการทำการสอบบัญชีจริง ๆ การทำงานที่มีคุณภาพสูงต้องรวมถึงการวางแผนและการควบคุม ต้องพิจารณาถึงประสิทธิภาพของการควบคุมภายในและการให้ข้อมูลที่หลักฐานที่จำเป็นเพื่อสนับสนุนความเห็นเกี่ยวกับการสอบบัญชี

มาตรฐานการทำงานข้อหนึ่ง "งานที่ทำจะต้องมีการวางแผนไว้อย่างเพียงพอ และมีการควบคุมช่วย (ถ้ามี) อย่างถูกต้อง "

มาตรฐานนี้เกี่ยวกับการเทคนิคการบริหารที่ใช้เพื่อประกันว่า งานที่ทำได้ทำสำเร็จในทุกแง่มุม มาตรฐานนี้เกี่ยวกับการวางแผนการสอบบัญชีโดยทั่ว ๆ ไปและการแนะนำสั่งงานผู้ช่วยก่อนเริ่มทำงานจริง ๆ และยังได้รวมถึงการวางแผนอย่างละเอียดการควบคุมผู้ช่วยอย่างใกล้ชิดระหว่างการทำงานสอบบัญชีอีกด้วย การตรวจพิจารณาอย่างระมัดระวังระหว่างการสอบบัญชีและเมื่อการสอบบัญชีเสร็จสิ้นแล้วเป็นเทคนิคที่จำเป็นอีกอย่างหนึ่งแม้ว่า มาตรฐานข้อนี้จะไม่กล่าวถึงก็ตาม

มาตรฐานการทำงานข้อสอง "จะต้องมีการศึกษาและประเมินผลการควบคุมภายในที่มีอยู่อย่างถูกต้อง เพื่อเป็นหลักที่เชื่อถือได้เพียงพอ และสำหรับกำหนดขอบเขตของการทดสอบเพื่อจะได้อำนาจวิธิการสอบบัญชีต่าง ๆ "

การควบคุมภายในที่ดี เป็นสิ่งที่ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถวางใจได้เกี่ยวกับบันทึกต่าง ๆ ที่นำมาใช้ในงบการเงินของลูกค้า ถ้าผู้สอบบัญชีต้องการจำกัดขอบเขตของวิธิการสอบบัญชีแล้วก็จะต้องมีการศึกษาถึงระบบการควบคุมภายในอย่างระมัดระวัง และประเมินผลความเหมาะสมของการควบคุมภายใน ความเข้มแข็งและความบกพร่องของการควบคุมภายใน นอกจากจะเป็นสิ่งที่กำหนดจำนวนหลักฐานเกี่ยวกับการสอบบัญชีที่จำเป็นแล้ว ยังชี้ให้เห็นว่าควรตรวจหลักฐานนั้น ๆ ลึกซึ้งถึงขั้นใด และชี้ให้เห็นถึงจังหวะเวลาและการเน้นหนักของวิธิการสอบบัญชีด้วย

มาตรฐานการทำงานข้อสาม "จะต้องให้ไต่มาซึ่งสิ่งที่ใช่เป็นหลักฐานที่คู่และเพียงพอ โดยการตรวจตราสังเกต สอบถามและยืนยัน เพื่อใช้เป็นหลักเกณฑ์สำหรับออกความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินที่ตรวจสอบอยู่"

หลักฐานในการสอบบัญชีคือ "เพียงพอ" และ "ใช่การไต่" คำว่า "เพียงพอ" หมายถึงจำนวนและชนิดต่าง ๆ ของหลักฐาน ส่วน "ใช่การไต่" หมายถึงคุณภาพหรือความไว้วางใจไต่ ในการรวบรวมหลักฐาน ผู้สอบบัญชีใช้เทคนิคต่าง ๆ กัน โดยการตรวจสอบเอกสาร โดยการสังเกตจำนวนสิ่งของและกิจการต่าง ๆ โดยการสอบถามฝ่ายบริหาร และโดยการขอการยืนยันจากบุคคลภายนอก

๘. มาตรฐานการรายงาน

มาตรฐานเหล่านี้บังคับให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาความสม่ำเสมอ การเปิดเผยให้ทราบและหลักการบัญชีที่รับรองกันโดยทั่วไป เพื่อเป็นหลักในการหาความเที่ยงธรรมของงบการเงินที่ตนตรวจสอบ มาตรฐานนี้ยังบังคับให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็น หรือไม่ออกความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินนั้น

มาตรฐานการรายงานข้อหนึ่ง "ในรายงานต้องระบุไว้วางงบการเงินไต่ทำขึ้นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปหรือไม่"

มาตรฐานนี้เป็นปัญหาที่โต้เถียงกันได้ว่า คำว่า "หลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป" นั้นหมายถึงอะไรหรือควรหมายถึงอะไร อย่างไรก็ตาม วรรณกรรมที่สำคัญของผู้สอบบัญชีอย่างมาก ทั้งนี้เพราะผู้สอบบัญชีต้องรวมวรรณกรรมไว้ในความเห็นการสอบบัญชีของตนขึ้นอยู่กับความเชื่อมั่นของผู้สอบบัญชีแต่ละคนว่าจะไร—ถูกและอะไรคือสิ่งซึ่งวิชาชีพโดยทั่วไปเห็นพ้องต้องกันว่า ^{เป็นหลักกลางที่ชอบ} อย่างไรก็ตามความแตกต่างกันในความเชื่อมั่นระหว่างผู้สอบบัญชีทำให้ปัญหานี้เป็นปัญหาสำคัญปัญหาหนึ่งในวงการบัญชีอยู่จนทุกวันนี้

มาตรฐานการรายงานข้อสอง "ในรายงานทงระบุไว้ว่า หลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปได้ใช้ปฏิบัติในงวดปัจจุบันโดยสม่ำเสมอ และเปรียบเทียบถึงงวดก่อนได้หรือไม่"

ความสม่ำเสมอซึ่งเป็นหลักการบัญชีอย่างหนึ่งถูกกำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานโดยเฉพาะ เพราะว่าความสม่ำเสมอช่วยให้งบการเงินของบริษัทหนึ่ง ๆ เปรียบเทียบกันได้ตามเวลา ถ้าความสม่ำเสมอต้องเสียไปก็จะต้องเปิดเผยให้ทราบถึงข้อเท็จจริงอันนี้และผลของงบการเงินในปัจจุบันไว้ในรายงานการสอบบัญชี

ในปี ๑๙๖๑ ใน Statement on Auditing Procedure No. 31 The AICPA ได้แสดงให้เห็นข้อแตกต่างระหว่างความไม่สม่ำเสมอกับสิ่งที่เป็นแต่เพียงการเปลี่ยนแปลงในภาวะการณ์ (A change in conditions) และโดยอธิบายให้เป็นการเปิดเผยที่ทองกระทำสำหรับแต่ละกรณีไว้ดังนี้:-

โดยทั่วไป การเปรียบเทียบกันไคของงบการเงินระหว่างปีต่าง ๆ จะถูกกระทบกระเทือนด้วยการเปลี่ยนแปลง ซึ่งเกิดจาก

- ๑) การเปลี่ยนแปลงในหลักการบัญชีที่ใช้
- ๒) ภาวะการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปซึ่งทำให้มีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี แต่เป็นการเปลี่ยนแปลงซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับ การเปลี่ยนแปลงในหลักการบัญชีที่ใช้
- ๓) ภาวะการณ์เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับ การบัญชี

เฉพาะประเภทแรกของทั้ง ๓ ประเภทดังกล่าวเท่านั้นที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานความสม่ำเสมอ ดังนั้น การเปลี่ยนแปลงเฉพาะประเภท

ที่ ๒ และ ๓ ที่มีผลสำคัญต่อการเงิน โดยปกติในรายงานผู้สอบบัญชีจะไม่กล่าวถึง อย่างไรก็ตาม การแสดงฐานะการเงินและผลดำเนินการอย่างเที่ยงธรรม อาจต้องมีการเปิดเผยการเปลี่ยนแปลงไว้ในหมายเหตุเกี่ยวกับการเงิน

มาตรฐานการรายงานข้อสาม "สิ่งที่เปิดเผยในงบการเงินให้ถือว่าเป็นการเพียงพอตามสมควร เว้นแต่จะได้อธิบายไว้เป็นอย่างอื่นในรายงานนั้น"

การเปิดเผยให้ทราบเป็นหลักการบัญชีอีกอย่างหนึ่งซึ่งได้กำหนดไว้ทางหากในมาตรฐานการรายงาน อย่างไรก็ตาม การเปิดเผยให้ทราบถูกกล่าวไว้ในรายงานการสอบบัญชีเฉพาะแต่เมื่อการเปิดเผยในงบการเงินไม่เป็นการเพียงพอ มาตรฐานนี้ได้รับตำหนิสนับสนุนอย่างกว้างขวางจาก The SEC ใน Regulation S - X ซึ่งมีชื่อว่า "Form and Content of Financial Statement"

มาตรฐานการรายงานข้อสี่ ในรายงานต้องมีการแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินโดยพิจารณาทั้งหมด หรือมีคำกล่าวถึงการที่ไม่อาจแสดงความเห็นได้ เมื่อไม่อาจแสดงความเห็นในส่วนรวมใดก็ตามแจ้งเหตุผลไว้ด้วยในทุกกรณีข้อของผู้สอบบัญชีเข้าไปเกี่ยวข้องกับงบการเงิน รายงานนั้นควรชี้ให้เห็นอย่างแจ่มชัดถึงลักษณะการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี (ถ้ามี) และชั้นของความรับผิดชอบที่เขายอมรับ"

มาตรฐานการรายงานข้อสุดท้าย ระบุให้ผู้สอบบัญชีเปิดเผยความเห็นของตนอย่างเพียงพอเกี่ยวกับงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องแถลงว่าเขามีความเห็น (ดีหรือไม่ดี) หรือแถลงว่าไม่มีความเห็น และต้องชี้ให้เห็นสาเหตุของการสรุปเช่นนั้น ๆ ด้วยเพื่อขยายความให้ชัดเจนขึ้น The AICPA ได้ออก Statement on Auditing Procedures ในปี ๑๙๖๒ ภายใต้ชื่อว่า Qualifications and Disclaimers โดยแบ่งประเภทความเห็นของผู้สอบบัญชีไว้อย่างชัดเจนออกเป็น ๔ ประเภทดังนี้คือ

๑. ความเห็นที่ไม่มีเงื่อนไข
๒. ความเห็นที่มีเงื่อนไข
๓. ความเห็นในทางไม่ดี
๔. ปฏิเสธไม่ออกความเห็นให้

รายละเอียดเกี่ยวกับความเห็นของผู้สอบบัญชีนี้จะกล่าวถึงในภายหลัง

๔. บทบาทของนักบัญชีในประเทศไทยเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี

สมาคมบัญชีแห่งประเทศไทยได้จัดให้มีการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศขึ้นเป็นครั้งแรกระหว่างวันที่ ๒๑ ถึง ๒๓ มกราคม ๒๕๐๘ ด้วยจุดมุ่งหมายเพื่อส่งเสริมมาตรฐานวิชาการบัญชีและคำขวัญซึ่งเกยรติคักัดในวิชาชีพของตน เป็นที่นำปลายป้อมในข้อที่ว่า ทางราชการได้เห็นถึงความสำคัญของอาชีพการบัญชี และได้ออกกฎหมายความคุ้มครองประกอบวิชาการบัญชี โดยกำหนดคุณสมบัติและคุณสมบัติของผู้สอบบัญชี เป็นการรับรองวิชาชีพนี้เมื่อปี พ.ศ. ๒๕๐๘ เมื่อเป็นดังนี้ทางสมาคมฯ จึงได้ดำเนินงานขั้นต่อไป คือ ส่งเสริมวิชาชีพบัญชีให้มีความมาตรฐานสูงและเป็นที่ยอมรับนับถือในสากล เพื่อกระทำประโยชน์ให้แก่สังคมและสนองความจำเป็นและความต้องการตามภาวะเศรษฐกิจของประเทศที่กำลังขยายตัว

การประชุมครั้งนี้ได้แบ่งออกเป็นกลุ่มเพื่อสวดกในการอภิปรายสำหรับการประชุมกลุ่ม "มาตรฐานการสอบบัญชี" มีหัวข้ออภิปรายดังต่อไปนี้

๑. วิชาชีพสอบบัญชีควรกำหนดมาตรฐานขั้นหรือไม่

มีบุคคลหลายกลุ่มที่ไ้รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นประโยชน์ บุคคลเหล่านี้ถือว่ารายงานของผู้สอบบัญชีเป็นแหล่งที่มาของข้อความต่าง ๆ ที่เชื่อถือได้ ในการตัดสินใจที่จะให้ความไว้วางใจต่อรายงานของผู้สอบบัญชี บุคคลผู้ไ้รายงานพิจารณาถึงชื่อเสียงของวิชาชีพและชื่อเสียงในทางวิชาชีพของบุคคลหรือสำนักงานประกอบวิชาชีพซึ่งลงลายมือชื่อไว้ในรายงานนั้น มาตรฐานการสอบบัญชีชี้ให้เห็นระคัมการปฏิบัติงานซึ่งจะต้องทำให้ได้เพื่อให้เป็นไปตามความต้องการของวิชาชีพและเพื่อให้งานสอบบัญชีหนึ่ง ๆ สำเร็จไปด้วยดี มาตรฐานการสอบบัญชีจึงเป็นหลักซึ่งผู้สอบบัญชียึดถือในการปฏิบัติงานและใช้วินิจฉัยความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ประเด็นที่เสนอให้พิจารณามีดังนี้

- ๑. แดเคิมและในปัจจุบัน การสอบบัญชีมีมาตรฐานหรือไม่
- ๒. มาตรฐานจะทำให้บุคคลภายนอกเชื่อถือผลงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้นได้อย่างไร

๒ รวบรวมจากเอกสารซึ่งแจกในการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ ๑ ณ ศาลาสันติธรรมระหว่างวันที่ ๒๑ ถึง ๒๓ มกราคม ๒๕๐๘ โดยสมาคมบัญชีแห่งประเทศไทย

- ๓. ผู้สอบบัญชีจะใช้เวลามาตรฐานเป็นเครื่องวัดการปฏิบัติงานใด
อย่างไร
- ๔. เมื่อกำหนดมาตรฐานแล้ว ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี
จะมากขึ้นหรือลดลง

๒. ควรกำหนดความรู้ความสามารถและคุณสมบัติของผู้สอบบัญชี เพียงใ้
ความเจริญก้าวหน้าของวิชาชีพ เกิดจากการที่ผู้ให้บริการมีความเชื่อ

ถือในผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพ บุคคลผู้ประกอบวิชาชีพจึงควร เป็นผู้มีความสามารถเพียงพอ
ในการปฏิบัติงานที่ไ้รับมอบหมาย "คุณสมบัติ" ของผู้ประกอบวิชาชีพจึง เป็นสิ่งสำคัญอันดับ
แรกหากสิ่งอื่น ๆ เท่ากัน ผลงานที่ดีกว่าย่อมมาจากผู้ที่มีคุณสมบัติสูงกว่า ผู้ที่ไ้รับอนุญาต
ให้ประกอบวิชาชีพใด ย่อมแสดงว่าเขามีความรู้ความสามารถที่จะปฏิบัติงานใด แต่ก็มีวิชา
ชีพหลายประเภทที่ต้องปรับปรุงคุณสมบัติอยู่เสมอ เพื่อให้สอดคล้องเหมาะสมกับความ เจริญก้าว
หน้าทางวิชาการธุรกิจ วิชาชีพสอบบัญชีก็เช่นเดียวกัน

เกี่ยวกับงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบพิเศษต่อวิชาชีพ
ของตนอยู่อย่างหนึ่ง สิ่งนั้นคือการดำรงไว้อย่างเคร่งครัดถึงความ เป็นอิสระในทางจิตใจและ
คุณพินิจในการวางแผนและการทำการตรวจสอบ และการออกความเห็นเกี่ยวกับงบการเงิน
ความเป็นอิสระเป็นสิ่งจำเป็นที่รับรู้กันก่อนความรู้ความสามารถเสียอีก นอกจากนั้นแล้วผู้สอบ
บัญชีต้องเอาใจใส่ในงานและใช้ความระมัดระวังอย่างเหมาะสมในการปฏิบัติงานของตน

ประเด็นที่เสนอให้พิจารณามีดังต่อไปนี้

- ๑. การกำหนดขั้นความรู้ และการฝึกอบรมจำเป็นหรือไม่
- ๒. ผู้สอบบัญชีควรรักษาประโยชน์ของลูกคาเพียงฝ่ายเดียว
หรือรักษาประโยชน์ส่วนรวม
- ๓. ความเป็นอิสระสำคัญอย่างไรสำหรับวิชาชีพสอบบัญชี
- ๔. วิชาชีพทนายความขัดแย้งกับวิชาชีพสอบบัญชีหรือไม่
วิชาชีพอะไรบางที่ขัดแย้ง
- ๕. การปฏิบัติหน้าที่ด้วยความระมัดระวังและอย่างรอบคอบ
ของผู้สอบบัญชีกับความกว้างแคไหน

๓. การควบคุมภายในเกิดขึ้นของกับงานของผู้สอบบัญชีอย่างไร

ในสมัยก่อนผู้สอบบัญชีมักไม่คุ้นกับคำว่า การควบคุมภายใน

ทั้งนี้เพราะธุรกิจสมัยนั้นมีขนาดเล็ก และลักษณะงานก็ไม่ซับซ้อนยุ่งยาก ผู้บริหารงานสามารถ

ควบคุมคนทั้งสิ้นได้ด้วยตนเอง การสอบบัญชีในระยะแรกจึงเป็นการตรวจสอบรายการบัญชีและหลักฐานต่าง ๆ โดยละเอียด และผู้สอบบัญชีมักเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารงานในการค้นหาการทุจริตและข้อผิดพลาดต่าง ๆ ในบัญชี

เมื่อธุรกิจขยายตัวมีขนาดใหญ่ขึ้น ผู้บริหารงานจำเป็นต้องอาศัยระบบงานที่ดี และการกำหนดความรับผิดชอบที่แน่นอนเป็นเครื่องมือในการบริหารงาน การควบคุมภายในที่ดีเป็นผลให้งบการเงินของธุรกิจมีความถูกต้องเชื่อถือได้มาก ในปัจจุบันผู้สอบบัญชีจึงสำรวจการควบคุมภายในของธุรกิจ ก่อนที่จะกำหนดแผนงานและปริมาณงานที่ต้องปฏิบัติ การควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพย่อมช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถลดปริมาณงานลงได้มาก (โดยเฉพาะการตรวจ ไม่ใช่สิ่งที่ต้องใช้ความรู้ เช่น การตรวจใบกำกับภาษี)

ประเด็นที่เสนอให้พิจารณามีดังต่อไปนี้

๑. ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในของบริษัทหรือไม่
๒. การทดสอบจำเป็นต้องพิจารณาการควบคุมภายในเพียงใด
๓. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลการควบคุมภายในทุกด้านหรือไม่
๔. การวางแผนปฏิบัติงานอย่างพอเพียง และการตรวจพิจารณา (Review) ผลการตรวจพิจารณา หรือกระคายทำการ ควรจะทำมากน้อยแค่ไหน

๕. หลักฐานอย่างใดจึงถือว่าเหมาะสมเพียงพอ

ก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินใด จำเป็นต้องตรวจสอบให้ได้หลักฐานต่าง ๆ จนเป็นที่พอใจว่า ตัวเลขในงบการเงินนั้นเชื่อถือได้เพียงใดหรือไม่ หลักฐานที่กล่าวถึงนี้ นอกจากเอกสารต่าง ๆ แล้ว ยังรวมถึงสิ่งของที่มองเห็นและจับต้องได้และถ้อยคำของบุคคลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องด้วย เนื่องจากหลักฐานแต่ละข้ออาจเป็นที่เชื่อถือได้ไม่เท่าเทียมกัน ผู้สอบบัญชีจึงต้องมีความรู้ความสามารถที่จะวินิจฉัยได้ว่า หลักฐานชนิดใดจึงเหมาะสมกับเรื่องที่กำลังตรวจสอบอยู่ นอกนั้นการรวบรวมหลักฐานต่าง ๆ บ่มขึ้นกับเวลาที่ที่มีอยู่ และค่าใช้จ่ายที่เสียไป ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องวินิจฉัยว่า หลักฐานมากน้อยเพียงใดจึงถือว่าเพียงพอ สรุป คือ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาคุณภาพและปริมาณของหลักฐานให้ตรงตามลักษณะของเรื่องที่ตรวจสอบ การปฏิบัติงานที่บกพร่องอาจทำให้เกิดเสียหายแก่ผู้สอบบัญชีและลูกค้าได้

ประเด็นที่เสนอให้พิจารณามีดังต่อไปนี้

- ๑. ผู้สอบบัญชีแต่ละคนจำเป็นต้องตรวจสอบเป็นปริมาณเท่ากันหรือไม่
- ๒. จะใช้อะไร เป็นเครื่องวัดความเหมาะสมเพียงพอ
- ๓. การตรวจนับสินค้าและการยืนยันของลูกหนี้ควรจัดอยู่ในวิธิตตรวจสอบตามปกติหรือไม่



๕. รายงานการสอบบัญชีควรมีข้อความอะไรบ้าง ?

การเสนอรายงานการสอบบัญชีเป็นงานขั้นสุดท้ายของการสอบบัญชี ในรายงานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีแสดงข้อความเกี่ยวกับงานที่ใดปฏิบัติและความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินของธุรกิจ แม้ว่าผู้สอบบัญชีเสนอรายงานต่อลูกค้าซึ่งเป็นผู้แต่งตั้งผู้สอบบัญชีก็ตาม บุคคลภายนอกมักอ้างอิงและให้ความเชื่อถือในรายงานของผู้สอบบัญชีด้วย เพราะเห็นว่าผู้สอบบัญชีเสนอรายงานในฐานะที่เป็นอิสระไม่ลำเอียง เขาข้างฝ่ายหนึ่งฝ่ายใด การที่ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นประโยชน์แก่บุคคลภายนอกโดยเฉพาะผู้ลงทุนด้วยเช่นนี้ ทำให้ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบเพิ่มขึ้น และต้องเพิ่มความระมัดระวังในการทำรายงานเพิ่มขึ้นด้วย มิฉะนั้นผู้สอบบัญชีอาจต้องรับผิดชอบในกรณีรายงานเท็จบิดเบือนความจริงหรือปกปิดความจริง อันเป็นเหตุให้บุคคลภายนอกเข้าใจผิดและได้รับความเสียหาย

ปกติแล้ว รายงานการสอบบัญชีอย่างน้อยจะต้องมีต่อบุคคลตามที่กำหนดไว้ในกฎหมาย ฉะนั้นปัญหาที่ผู้สอบบัญชีอาจต้องประสพก็คือ การวิวัฒนาการของวิชาชีพสอบบัญชีในปัจจุบันทำให้กฎหมายที่กำหนดไว้เป็นเวลานานไม่สมบูรณ์พอ เพราะบางครั้งผู้สอบบัญชีอาจต้องเขียนข้อความในรายงานให้สอดคล้องกับมาตรฐานของต่างประเทศ เพื่อมิให้ผู้ลงทุนในต่างประเทศเข้าใจผิดเกี่ยวกับการสอบบัญชีในประเทศไทย และเป็นการจูงใจให้ผู้ลงทุนต่างประเทศใช้บริการของผู้สอบบัญชีไทยมากขึ้น

แม้ว่านักบัญชีในประเทศไทยยังมีใ้คกำหนดหลักการบัญชีไว้เป็นแบบฉบับที่แน่นอนก็ตาม แต่ก็เชื่อได้ว่า ในการวินิจฉัยเกี่ยวกับวิธีการบัญชี นักบัญชีเกือบทั้งสิ้นย่อมมีความเห็นสอดคล้องกันเกี่ยวกับหลักการบัญชีที่พึงยึดถือเป็นแนวปฏิบัติ เช่น หลักการบันทึกราคาทุนของทรัพย์สิน เป็นต้น และในการพิจารณาเกี่ยวกับภาษีอากร ศาลมักให้ออกาสนักบัญชีแสดงถึงหลักการบัญชีอันเกี่ยวกับเรื่องที่เป็นปัญหาโต้แย้งกันอยู่ ณ ที่นั้น ทางค่านักบัญชีมักมีการอ้างอิงถึงหลักการบัญชี เพื่อตัดสินปัญหาเกี่ยวกับงบการเงินอยู่เสมอ

อย่างไรก็ตามธุรกิจอาจเปลี่ยนแปลงวิถีการบัญชีในปีหนึ่งปีใดอันเป็นผลทำ
ให้งบการเงินของปีนั้นไม่อาจใช้เปรียบเทียบกับปีอื่น ๆ ได้ หรือธุรกิจอาจต้องการปกปิดเรื่อง
เกี่ยวกับการเงินบางอย่างไม่ให้ล่วงรู้ไปถึงคู่แข่งชั้นเฉพาะที่เป็นกรณี ก.ม. หรือปกปิดความ
บกพร่องของการบริหารงาน กรณีดังกล่าวนี้อาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลภายนอกได้
ผู้สอบบัญชีจึงมีความรับผิดชอบพิจารณาว่าควรแถลงเรื่องดังกล่าวให้บุคคลภายนอกได้ทราบเพียง
ใดหรือไม่ โดยคำนึงถึงความเที่ยงธรรมแก่บุคคลทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง และไม่ให้อูกำไ้รับ
ความเสียหายด้วย

ประเด็นที่เสนอให้พิจารณามีดังนี้

- ๑. ควรกำหนดข้อความในรายงานให้เหมือนกันทุกคนหรือไม่
- ๒. ควรจำกัดข้อความตามที่บัญญัติในกฎหมายหรือไม่
- ๓. ความถูกต้องของงบการเงินควรใช้อะไรเป็นหลัก
- ๔. Inconsistency กรณีใดจึงควร Qualify ในรายงานการ
สอบบัญชี
- ๕. ถ้าข้อความในงบการเงินไม่ชัดเจนควรปฏิบัติอย่างไร
- ๖. ผู้สอบบัญชีหมายความว่าอย่างไร เมื่อแถลงว่างบการเงินนั้น
แสดงฐานะการเงินและผลการปฏิบัติงานอย่างเที่ยงธรรม

(Fairly Present)

หลังจากที่ประชุมกลุ่มได้อภิปรายตามหัวข้อต่าง ๆ เป็นลำดับตั้งแต่ต้น และทราบ
ถึงปัญหาต่าง ๆ เกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีแล้ว ที่ประชุมได้มีมติและขอเสนอแนะดังต่อไปนี้

หัวข้ออภิปรายที่ ๑ "วิชาชีพสอบบัญชีควรกำหนดมาตรฐานขึ้นหรือไม่"

- ๑. แท้เดิมและในปัจจุบัน การสอบบัญชีในประเทศไทยมีมาตรฐานการ
สอบบัญชีอยู่แล้ว แต่มาตรฐานดังกล่าวอาจขึ้นอยู่กับความเห็นแต่ละบุคคลซึ่งอาจไม่เหมือนกัน
ทำให้ผลงานสอบบัญชีไม่เป็นที่รับนับถือของบุคคลภายนอกอย่างเต็มที่
- ๒. มาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งได้กำหนดขึ้น จะทำให้บุคคลภายนอกเข้า
ใจลักษณะงานของผู้สอบบัญชีและเชื่อถือผลงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้น

๓. เมื่อกำหนดมาตรฐานแล้ว ประโยชน์จะเกิดแก่บุคคลทุกฝ่าย และผู้สอบบัญชีทราบถึงความรับผิดชอบของตนเองโดยแท้จริง ทำให้ปฏิบัติงานได้โดยสะดวก

หัวข้ออภิปรายที่ ๒ "ควรกำหนดความรู้ความสามารถและคุณสมบัติอื่นของผู้สอบบัญชีเพียงใด"

การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงประโยชน์ส่วนรวมมากกว่าประโยชน์ของลูกค้าเพียงฝ่ายเดียว และความเป็นอิสระเป็นคุณสมบัติที่สำคัญอย่างหนึ่งของผู้สอบบัญชี ส่วนการประกอบอาชีพทนายความควบกับอาชีพสอบบัญชีนั้นในขณะนี้เห็นว่าไม่น่าจะมีข้อขัดแย้งแต่อย่างใด

หัวข้ออภิปรายที่ ๓ "การควบคุมภายในเกี่ยวข้องกับงานของผู้สอบบัญชีอย่างไร" ผู้สอบบัญชีไม่มีความรับผิดชอบในความบกพร่องเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการ แต่จะประเมินผลการควบคุมภายในเพื่อวางแผนงานและกำหนดปริมาณงาน โดยเฉพาะเมื่อผู้สอบบัญชีตรวจสอบโดยวิธีทดสอบ

หัวข้ออภิปรายที่ ๔ "หลักฐานอย่างไรจึงถือว่าเหมาะสมเพียงพอ" ผู้สอบบัญชีแต่ละคนไม่จำเป็นต้องตรวจสอบงานแต่ละรายเป็นปริมาณเท่ากัน ทั้งนี้แล้วแต่ความรู้ความสามารถ และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีแต่ละคน ความเหมาะสมเพียงพอของหลักฐานขึ้นอยู่กับลักษณะของหลักฐานและคุณสมบัติของผู้สอบบัญชี

การตรวจนับสินค้าและการยืนยันยอดลูกหนี้เป็นวิธีตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีบางคนได้ถือปฏิบัติอยู่แล้ว แต่บางครั้งผู้สอบบัญชีอาจมีอุปสรรคบางอย่างในด้านการร่วมมือจากเจ้าหน้าที่ของกิจการและบุคคลภายนอก

หัวข้ออภิปรายที่ ๕ "รายงานการสอบบัญชีมีข้อความอย่างไรบ้าง" ข้อความในรายงานการสอบบัญชีควรกำหนดให้เหมือนกันทุกคน เพื่อให้มีให้บุคคลภายนอกเข้าใจผิดในรายงานที่มีข้อความต่างกัน ทั้งนี้ให้พิจารณาประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยถือว่าเป็นการกำหนดมาตรฐานการขั้นต่ำ นอกจากนี้ควรกำหนดแบบรายงานเป็นภาษาอังกฤษไว้ด้วย รายงานการสอบบัญชีแบบยาวย่อมมีข้อความแตกต่างกันได้บ้าง

ที่ประชุมได้อภิปรายเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีและไคลงมคิยอมรับ เป็นมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับชั่วคราว เพื่อทดลองใช้ปฏิบัติอันจะเป็นแนวทางให้มีมาตรฐานการสอบบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป ดังนี้:-

มาตรฐานทั่วไป

- ๑. ผู้สอบบัญชีต้องเป็นผู้ที่มีคุณวุฒิความรู้ความสามารถและความชำนาญในการสอบบัญชีอย่างนอบตามที่กฎหมายบัญญัติไว้
- ๒. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่อย่างเป็นอิสระ และด้วยความเที่ยงธรรม
- ๓. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบและเสนอรายงานด้วยความระมัดระวังและอย่างรอบคอบเพื่อคำรังไว้ซึ่งเกียรติคุณ และความเชื่อถือเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอิสระทั้งหลาย

มาตรฐานการทำงาน

- ๑. ผู้สอบบัญชีควรมีโครงการและแผนงานในการสอบบัญชี ในกรณีที่มีผู้ช่วยของควบคุมงานของผู้ช่วยให้เป็นไปโดยถูกต้อง
- ๒. ผู้สอบบัญชีควรประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ เพื่อกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงาน
- ๓. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานให้ไคมาซึ่งหลักฐานจนเป็นที่เพียงพอ โดยใช้วิธีการอันเหมาะสมแก่กรณี

มาตรฐานการรายงาน

- ๑. รายงานการสอบบัญชีต้องให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย และควรระบุด้วยว่าวิธีการสอบบัญชีได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป หรือวิธีอื่นใดที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็นและเพียงพอ
- ๒. รายงานการสอบบัญชีควรระบุว่าการเงินได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป และหลักการบัญชีนั้นได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อนหรือไม่
- ๓. รายการและข้อมูลต่าง ๆ ที่แสดงไว้ในงบการเงิน ให้ถือว่าเป็นการเพียงพอ เว้นแต่จะได้อธิบายไว้เป็นอย่างอื่นในรายงานการสอบบัญชี

๔. รายงานการสอบบัญชีต้องมีความเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับฐานะการเงิน ๓ วันใด และผลการดำเนินงานของกิจการสำหรับระยะเวลาใดในกรณีที่ไม่สามารถให้ความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชีก็ให้แสดงผลไว้ด้วย
๕. รายงานการสอบบัญชีต้องทำเสนอผู้แต่งตั้งผู้สอบบัญชี
๖. รายงานการสอบบัญชีต้องระบุชื่อของกิจการ และต้องแจ้งควยว่าเป็นงบการเงิน ๓ วันใด สำหรับระยะเวลาใด
๗. รายงานการสอบบัญชีต้องมีรายชื่อผู้สอบบัญชี และต้องระบุควยว่าเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต รวมทั้งต้องระบุวันที่เสนอรายงาน และที่ตั้งสำนักงานควย
๘. รายงานการสอบบัญชี ถ้าได้กระทำแยกต่างหากจากงบการเงิน ให้แจ้งลงบนงบการเงินฉบับนั้นควย

มาตรฐานการสอบบัญชีที่เสนอข้างต้นนี้ ที่ประชุมใหญ่ได้มีมติให้รับไว้เพื่อทดลองใช้เป็นหลักปฏิบัติงาน และจะได้พิจารณาปรับปรุงให้เป็นมาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งเป็นที่รับรองทั่วไปในภายหน้า

จะเห็นได้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีของนักบัญชีแห่งประเทศไทยที่ได้นำมาปรับปรุงไว้เพื่อทดลองใช้เป็นหลักปฏิบัติงานข้างต้นนี้คล้ายคลึงกับมาตรฐานการสอบบัญชีของ The AICPA ที่ได้นำมาใช้ในตอนต้น ยกเว้นมาตรฐานรายงานเท่านั้นที่ที่ประชุมได้เพิ่มมาตรการข้อ ๕-๘ ขึ้น ซึ่งตามความเห็นของข้าพเจ้ามาตรการข้อ ๕-๘ นี้ควรจัดอยู่ในแบบรายงานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีจะต้องจัดทำเสนอผู้แต่งตั้งผู้สอบบัญชีซึ่งจะกล่าวถึงรายละเอียดในบทต่อไป