

บทที่ ๔

รายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย

พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. ๒๕๐๕ ซึ่งประกาศใช้เป็นกฎหมายตั้งแต่วันที่ ๕ พฤศจิกายน ๒๕๐๕ เป็นการพัฒนาอาชีพการบัญชีให้ก้าวหน้า เพราะกฎหมายฉบับนี้กำหนดหน้าที่เกี่ยวกับการควบคุมและส่งเสริมการสอบบัญชีทั่วราชอาณาจักร กรมทะเบียนการค้าจึงได้กำหนดโครงการขึ้นเรียกว่า "โครงการควบคุมการสอบบัญชี" โดยกำหนดวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายของการดำเนินงาน เพื่อให้การบริหารมีประสิทธิภาพและได้ผลดี การดำเนินงานที่จะให้สำเร็จตามโครงการนี้นอกจากจะขึ้นอยู่กับสมรรถภาพของเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานที่เจ้าหน้าที่รับผิดชอบแล้วยังต้องอาศัยความร่วมมือจากหน่วยราชการและผู้ที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีโดยปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมาย ไม่เป็นเครื่องมือของผู้ทุจริต

บันทึกโครงการการควบคุมการสอบบัญชีของกรมทะเบียนการค้า กระทรวง
เศรษฐกิจ

วัตถุประสงค์

เพื่อให้การสอบบัญชีในประเทศไทยมีมาตรฐานสูงเป็นที่ยอมรับนับถือทั้งในด้านการธุรกิจและการภาษีอากร ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการพัฒนาเศรษฐกิจและอุตสาหกรรมของประเทศ

เนื่องจากการบัญชีมีความสำคัญทั้งในด้านการธุรกิจและภาษีอากร การควบคุมการสอบบัญชีและการทำบัญชีใหม่บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวข้างตน ย่อมจะเป็นประโยชน์อย่างมากแก่การพัฒนาเศรษฐกิจและอุตสาหกรรมของประเทศ รวมทั้งจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษีเงินได้และภาษีการค้ามากขึ้นด้วย ในปัจจุบันการค้าเงินธุรกิจและอุตสาหกรรมต้องใช้จ่ายเงินทุนและอาศัยสินเชื่อเป็นจำนวนมาก ความต้องการเงินทุนและสินเชื่อจากแหล่งเงินทุนทั้งภายในประเทศและต่างประเทศมีมากขึ้น แต่การแสวงหาเงินทุนไม่ว่าด้วยวิธีการขายหุ้นหรือการขอสินเชื่อจากสถาบันการเงินในประเทศหรือต่างประเทศก็ตาม ผู้ลงทุนและผู้ใหญ่ย่อมต้องการทราบความสามารถในการหารายได้และความมั่นคงของกิจการตลอดจนประสิทธิภาพในการบริหารงาน สิ่งเหล่านี้ผู้ลงทุนหรือผู้ใหญ่มิจะทราบได้

อยู่ทางหนึ่งก็โดยอาศัยรายงานการเงินของกิจการซึ่งประกอบด้วยบัญชีทำการ และกำไรขาดทุน อันแสดงถึงผลการดำเนินงานในระหว่างงวดการเงินและงบดุลอื่นแสดงให้เห็นถึงฐานะการเงินของกิจการ ณ วันสิ้นงวดการเงินว่าเป็นอย่างไร รายงานการเงินดังกล่าวจะเป็นประโยชน์แก่การตัดสินใจของผู้ลงทุนและผู้กู้ยืมเพียงใด ย่อมขึ้นอยู่กับความเชื่อมั่นในงานของผู้สอบบัญชีด้วยการปฏิบัติในเรื่องนี้ในต่างประเทศ ผู้สอบบัญชีมีบทบาทสำคัญในการตรวจสอบบัญชีและรายงานการเงินของกิจการ เพื่อเสนอต่อผู้ถือหุ้นของบริษัท ทั้งนี้เพราะเป็นไปได้ที่ผู้ถือหุ้นจะสามารถตรวจสอบและตรวจรายละเอียดของบัญชีการเงินของกิจการด้วยตนเองได้ จำเป็นต้องเชื่อถือรายงานการเงินที่บริษัทเสนอและผ่านการตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีอิสระ ไม่ต้องสงสัยเลยว่า ถ้าประชาชนในประเทศเกิดความเชื่อมั่นในการบริหารงานของบริษัทและในการตรวจสอบบัญชีแล้ว การซื้อขายหุ้นในประเทศจะไม่ได้ได้รับความนิยมน่าขึ้นกว่าที่เป็นอยู่เวลานี้ ฉะนั้น จึงเป็นเป้าหมายสำคัญประการหนึ่งในการควบคุมการสอบบัญชีเพื่อให้เป็นปัจจัยสำคัญในการพัฒนาตลาดเงินทุนในประเทศ ซึ่งช่วยให้สามารถรวบรวมระดมทุนที่กระจัดกระจายอยู่ในแหล่งต่าง ๆ ให้มารวมกันเป็นกลุ่มเป็นก้อน อันจะเป็นโอกาสให้บรรคานักธุรกิจและอุตสาหกรรมนำไปใช้ให้เป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ นอกจากนี้การควบคุมและส่งเสริมอาชีพการสอบบัญชีให้มีมาตรฐาน จะอำนวยความสะดวกอย่างมากในการให้สินเชื่อและการชักนำการลงทุนจากต่างประเทศด้วย

อนึ่ง การควบคุมการสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรฐาน ถูกต้องตามหลักวิชาการ และเป็นไปโดยซื่อสัตย์สุจริตโดยทั่วกัน ทั้งนี้รวมถึงการควบคุมมารยาทของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปโดยเข้มงวดกวดขันแล้ว เป็นที่หวังได้ว่า รัฐจะมีรายได้เพิ่มขึ้นจากการเก็บภาษีเงินได้และภาษีการค้าอย่างไม่มีปัญหา อันจะทำให้สามารถนำไปใช้ในการพัฒนาประเทศและความจำเป็นด้านอื่นๆ อีกมาก รวมทั้งจะเป็นเรื่องสนับสนุนก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษีด้วย

แนวทางการดำเนินงาน

การดำเนินการให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่กล่าวมาข้างต้น รัฐบาลจะต้องดำเนินการทั้งในด้านการควบคุมและส่งเสริมอาชีพการบัญชีโดยหน่วยงานของรัฐ และร่วมมือกับสมาคมหรือสถาบันที่เกี่ยวข้องในเมื่อการกระทำของสมาคมหรือสถาบันเหล่านั้นมีวัตถุประสงค์

ประสงค์เพื่อความเจริญก้าวหน้าของวิชาชีพและเพื่อประโยชน์ของส่วนรวมด้วย การควบคุมการ
 สอบบัญชีและการทำบัญชีในความรับผิดชอบของกระทรวงเศรษฐกิจโดยกรมทะเบียนการค้ามี
 หน้าที่ดำเนินการต่าง ๆ ตามพระราชบัญญัติสอบบัญชี พ.ศ. ๒๕๐๕ และพระราชบัญญัติการบัญชี
 พ.ศ. ๒๕๔๒ กฎหมายทั้งสองฉบับนี้ได้กำหนดหน้าที่การควบคุมการสอบบัญชีและการทำบัญชีไว้
 หลายประการด้วยกัน ซึ่งจะกล่าวไว้ในที่นี้เป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมการสอบบัญชีอันยังมีข้อ
 บกพร่องแก้ไขเพิ่มเติมให้รัดกุมและเหมาะสมกับความเจริญก้าวหน้าทางงานเศรษฐกิจการค้า
 และวิชาการบัญชียุคปัจจุบันนี้ โดยเฉพาะพระราชบัญญัติการบัญชี ๒๕๔๒ แก้ไขเพิ่มเติม ๒๕๔๖
 นั้น นับแต่วันแก้ไขเพิ่มเติมเป็นเวลาถึง ๑๖ ปีเศษแล้ว

แนวทางการดำเนินงานเกี่ยวกับการควบคุมการสอบบัญชีให้เป็น
 ไปตามพระราชบัญญัติสอบบัญชี พ.ศ. ๒๕๐๕ มีดังนี้

๑. การพิจารณาออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การ
 พิจารณาออกใบอนุญาตมีความสำคัญ เป็นลำดับแรก เพราะเป็นการพิจารณาคุณลักษณะและความรู้
 ของผู้ซึ่งจะเป็นผู้สอบบัญชี จะต้องเข้มงวดให้เป็นไปตามกฎหมาย และมีหลักเกณฑ์การปฏิบัติ
 ที่เหมาะสมโดยเฉพาะปัญหาเรื่องความชำนาญงานที่เคยปฏิบัติมาแล้วเกี่ยวกับการสอบบัญชีว่า
 เพียงพอที่จะทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีได้ ในกรณีนี้จะต้องมีการกลั่นกรองโดยการทดสอบความ
 รู้ต่าง ๆ ที่จำเป็นต่อใช้ในการสอบบัญชีด้วย หากดำเนินการรับขึ้นทะเบียนโดยมิได้มีการ
 เข้มงวดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีแล้ว ความหวังที่จะให้อาชีพการสอบบัญชีมีมาตรฐานสูงและ
 เป็นที่ยอมรับนับถือในสากลย่อมเป็นไปได้ และอาชีพการสอบบัญชีในประเทศก็คงจะไม่
 เจริญก้าวหน้าไปได้ดังที่เป็นอยู่ในต่างประเทศที่เจริญแล้ว

๒. การพิจารณากำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี การพิจารณา
 กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีในเรื่องการปฏิบัติงานและการทำรายงานการเงินมีความสำคัญ
 ไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าการกำหนดคุณสมบัติและพันความรู้ของผู้สอบบัญชี เพราะถ้าการปฏิบัติงาน
 ของผู้สอบบัญชีและการทำรายงานการเงินเสนอต่อผู้ถือหุ้นของบริษัท หรือแก่บุคคลที่เกี่ยวข้อง
 เป็นไปอย่างไม่มีหลักเกณฑ์ที่ชัดแล้ว ความหวังที่จะให้ผู้สอบบัญชีมีมาตรฐานสูงเป็นที่เชื่อถือใน
 วงการธุรกิจย่อมจะเป็นไปได้โดยยาก และความหวังที่จะให้วิชาชีพการสอบบัญชีมีบทบาท

ในการส่งเสริมการซื้อขายหุ้นหรือการพัฒนาตลาดเงินทุนในประเทศก็จะไม่ประสบความสำเร็จ
เช่นกัน

การพิจารณากำหนดมาตรฐานการปฏิบัติงานและมาตรฐานการทำ
รายงานการเงิน รวมทั้งการกำหนดแบบและข้อความของงบดุลย์ และบัญชีที่ผู้สอบบัญชีรับ
อนุญาตรับรองตามความในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และกฎหมายอื่น จึงมีความจำเป็น
ต้องกระทำ หากผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานโดยไม่มีมาตรฐาน ทำรายงานการเงินโดยเปิดเผยหรือ
แสดงรายการไม่ครบถ้วนเพียงพอ ให้ผู้ถือหุ้น บัญชีหุ้น หรือเจ้าหน้าที่ของกิจการวินิจฉัยสถาน
การณ์ของกิจการที่เป็นอยู่ได้โดยถูกต้องแล้ว ก็อาจทำให้บุคคลเหล่านั้นเข้าใจผิดหรือหลงผิด
ในฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ อันก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เกี่ยวข้อง
และเมื่อไม่มีมาตรฐานการปฏิบัติงานแล้ว ผู้สอบบัญชีก็อาจใช้วิธีการและหลักการตรวจสอบ
ที่แตกต่างกัน ในกรณีเช่นนี้จะทำให้ผู้ศึกษาและวิเคราะห์งบการเงินขาดความมั่นใจว่ารายงาน
การเงินเหล่านั้นเป็นเหตุเชื่อใจได้หรือไม่ และจะนำไปใช้ประโยชน์ในการเปรียบเทียบ
กันได้เพียงใด เมื่อเป็นเช่นนี้ก็จะเกิดความลังเลใจวินิจฉัยปัญหาการลงทุน การให้เครดิต
และอื่น ๆ นอกจากนี้ในการทำรายงานการเงินนั้น ผู้สอบบัญชีคนหนึ่งอาจเห็นว่าการเปิดเผย
หรือแสดงรายการในงบดุลย์และบัญชีอย่างหนึ่ง แต่ผู้สอบบัญชีอื่นอาจจะเห็นว่าไม่จำเป็น
การปฏิบัติเหล่านี้เป็นพฤติการณ์อย่างหนึ่งของการทำงบดุลย์ และบัญชีกำไรขาดทุนที่ผู้
ถือหุ้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งเป็นเหตุทำให้บุคคลทั่วไปขาดความเชื่อถือราย
งานการเงิน และรายงานการเงินเหล่านั้นขณะนี้มีประโยชน์น้อยมาก

ในประเทศไทยขณะนี้เราจะพบว่า งบดุลย์และบัญชีที่ผู้สอบบัญชี
รับรองส่วนมากยังไม่อยู่ในมาตรฐานเดียวกัน ตลอดจนถ้อยคำในการรับรองงบดุลย์ก็แตกต่าง
กัน ซึ่งยากแก่การที่จะเข้าใจและนำไปใช้ประโยชน์ในการเปรียบเทียบวินิจฉัยสถานการณ์ที่
เป็นอยู่ได้ ด้วยเหตุผลดังกล่าวจึงมีความจำเป็นที่จะมีการกำหนดมาตรฐานการรายงานของผู้
สอบบัญชี และการทำรายงานการเงินขึ้น เพื่อให้การสอบบัญชีมีมาตรฐานและเป็นที่เชื่อถือแก่
ผู้ใช้งบการเงิน และเพื่อประโยชน์และความสะดวกในการติดต่อธุรกิจและการลงทุนทั้งใน
ประเทศและต่างประเทศ การดำเนินการในเรื่องนี้ นอกจากทางราชการจะดำเนินการเอง

โดยลำพังแล้ว ก็อาจจะร่วมมือกับสมาคมหรือสถาบันที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งอาจขอความช่วยเหลือ
ทางค่านวิชาการจากต่างประเทศด้วย

๓. การควบคุมมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การควบคุม
มารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตก็มีความสำคัญอีกประการหนึ่ง เพราะเป็นมาตรการอย่างหนึ่ง
ที่จะก่อให้เกิดความเชื่อถือในคุณธรรมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในเรื่องการควบคุมมารยาทของ
ผู้สอบบัญชีนั้น บางประเทศก็ปล่อยให้เป็นเรื่องของสมาคมที่เกี่ยวข้อง บางประเทศก็อาจจะมี
การควบคุมทั้งในค่านสมาคมและทางราชการ สำหรับประเทศไทย เป็นความมุ่งหมายประการ
หนึ่งของทางราชการที่จะควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ปฏิบัติงานการสอบบัญชีให้เป็นไปโดยซื่อสัตย์
สุจริต ควบคู่ความระมัดระวัง และเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีรวมทั้งกระทำหรือละเว้น
กระทำการบางอย่างที่ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในต่างประเทศยึดถือเป็นหลักปฏิบัติ หรือละเว้นไม่ปฏิบัติ
มารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงเป็นงานอีกอย่างหนึ่งที่จะทำให้บรรดาคณะผู้ประสงค์

ในการควบคุมนั้น จำเป็นต้องมีเจ้าหน้าที่สอดส่องและดำเนินการ
การศึกษาดูผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งได้แก่บุคคลและบัญชีที่ผู้สอบบัญชีรับรอง
หากมิได้มีการดำเนินการดังกล่าวแล้วก็ไม่มีความควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้
เป็นไปตามมาตรฐาน และสอดคล้องกับมารยาทของผู้สอบบัญชีที่กฎหมายกำหนดไว้ ซอกำหนด
เรื่องมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีอยู่หลายประการด้วยกัน เช่น ผู้สอบบัญชีต้องไม่ปกปิด
ข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบดุลและบัญชีที่ตนลงลายมือชื่อรับรอง
ซึ่งอาจทำให้เกิดการหลงผิดและอาจเสียหายแก่กิจการที่สอบบัญชีนั้นหรือแก่บุคคลที่เกี่ยวข้อง
ผู้สอบบัญชีต้องไม่ลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีในเมื่อยังมีใครตรวจสอบหลักฐานที่จำเป็นตาม
มาตรฐานการสอบบัญชี เป็นต้น

๔. การให้คำปรึกษาแนะนำแก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและสถาน
การศึกษา การที่จะให้การสอบบัญชีในประเทศมีมาตรฐานเป็นที่เชื่อถือแก่บุคคลที่เกี่ยวข้อง
นอกจากจะดำเนินการตามที่กล่าวมาแล้ว จำเป็นต้องมีหน่วยงานและเจ้าหน้าที่ศึกษาคนควา
หลักการสอบบัญชี และหลักการบัญชีที่ยึดถือปฏิบัติกันทั้งในประเทศและต่างประเทศ โดย
เฉพาะหลักการและแนวความคิดใหม่ ๆ เพื่อให้คำปรึกษาแนะนำแก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

รวมทั้งสถาบันการศึกษาในเมื่อมีผู้ต้องการบริการ รวมทั้งเพื่อเผยแพร่ให้บรรดาผู้สอบบัญชี
รับอนุญาตทั้งหลายได้ยึดถือปฏิบัติเป็นแนวเดียวกัน รวมทั้งเพื่อให้มีการปฏิบัติทั้งในด้านการ
ตรวจสอบและการทำงานการเงินเป็นไปตามมาตรฐานสากลเท่าที่ไม่ขัดกฎหมายและ
ระเบียบแบบแผนภายในประเทศ และเพื่อให้สอดคล้องกับมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
รวมทั้งเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดขึ้น การดำเนินการตามแนวทางที่กล่าวมานี้
จำเป็นต้องมีเจ้าหน้าที่ทางวิชาการทางด้านการบัญชีที่มีความรู้และประสบการณ์มากพอสมควร
จำนวนหนึ่ง มิฉะนั้นก็ไม่อาจจะดำเนินการได้

แบบรายงานการสอบบัญชีโดยคณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี

สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย

เพื่อให้สอดคล้องกับโครงการควบคุมการสอบบัญชีของกรมทะเบียน
การค้า ในการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ ๑ เมื่อวันที่ ๒๓-๒๕ มกราคม ๒๕๐๘
นอกจากที่ประชุมจะได้พิจารณาและกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับชั่วคราวขึ้นเพื่อทดลอง
ใช้ปฏิบัติ และจะได้มีการแก้ไขปรับปรุงให้เหมาะสมกับวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทยแล้ว
ที่ประชุมยังได้กำหนดแบบรายงานการสอบบัญชีขึ้นอีกด้วย โดยให้สอดคล้องกับมาตรฐานการ
สอบบัญชี คณะกรรมการสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทยจึงได้มีมติแต่งตั้งอนุกรรมการขึ้น
คณะหนึ่ง ประกอบด้วยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์มาก เพื่อพิจารณารายงานการสอบ
บัญชี ซึ่งสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทยจะได้พิจารณาเสนอแนะให้สมาชิกใช้เป็นแบบเดียวกัน
กันต่อไป ดังตัวอย่างปรากฏต่อไปนี้

รายงานของผู้สอบบัญชี

เสนอ ผู้ถือหุ้นบริษัท กชค จำกัด

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุล ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๐๘ และ
งบกำไรขาดทุนสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน ของบริษัท กชค จำกัด ตาม
มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งรวมทั้งการทดสอบรายการบัญชีและ
วิธีการตรวจสอบอื่น ๆ ที่เห็นว่าจำเป็น

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบดุล และงบกำไรขาดทุนนี้ แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๐๘ และผลการดำเนินงานสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท กชค จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควร และได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน

.....

กรุงเทพฯ

(นาย ก)

๑๘ มีนาคม ๒๕๐๘

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

คำว่างงบกำไรขาดทุนในแบบรายงานนี้หมายความว่ารวมทั้งบัญชีการค้า บัญชีกำไรขาดทุน บัญชีจัดสรร งบกำไรสะสม และบัญชีผลิกกรรมหรืองบต้นทุนผลิต ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจเปลี่ยนข้อความในรายงานให้ตรงกับชื่อของแบบงบการเงินที่ใช้ได้

ตัวอย่างแบบรายงานการสอบบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน

ดังได้กล่าวแล้วว่า รายงานการสอบบัญชีในประเทศไทยนั้นขึ้นอยู่กับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีแต่ละคน ผู้สอบบัญชีคนหนึ่งอาจเขียนถึงขอบเขตการทำงาน อีกคนหนึ่งอาจเขียนถึงวิธีการตรวจสอบอันหนึ่งอันใดที่เห็นว่าสำคัญ แต่ไม่มีใครระบุขอบเขต วิธีการตรวจสอบอื่น ๆ ที่ตนไม่ได้กระทำ จึงทำให้ผู้นำนักความเชื่อถือที่มีต่อรายงานการสอบบัญชีแตกต่างกันไป จากการศึกษาแบบรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีต่าง ๆ ในปี ๒๕๑๐ ซึ่งบริษัทต่าง ๆ เป็นผู้ยื่นเสนอต่อกระทรวงเศรษฐกิจจำนวน ๓๐๐ ราย นั้นปรากฏว่าคำรับรองในรายงานการสอบบัญชีนั้น แตกต่างกันไปสุดแต่ว่าผู้ใดเป็นผู้สอบบัญชี สำหรับสำนักงานสอบบัญชีที่มีชื่อเสียงยังมีแบบรายงานการสอบบัญชีที่แตกต่างกันเพื่อความเหมาะสมแก่ลูกค้าด้วย ตัวอย่างเช่น บริษัท ABC จำกัด เป็นสาขาของบริษัทใหญ่ในประเทศไทย คำรับรองในรายงานการสอบบัญชีก็จะให้โดยคำตามมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศไทย หรือบริษัท XYZ จำกัด เป็นสาขาของบริษัทใหญ่ในประเทศอเมริกา คำรับรองในรายงานการสอบบัญชีก็จะให้โดยคำตามมาตรฐานการสอบบัญชีของ The AICPA เป็นต้น

ตัวอย่างแบบรายงานการสอบบัญชีอย่างสั้นที่นำมาแสดงนี้รวบรวมจากรายงานการสอบบัญชีของสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่มีชื่อเสียง ซึ่งมีมูลค่าเกินกว่า ๓๕ ล้านบาทขึ้นไป

๑. สำนักงาน ก.

คำรับรองที่ใส่อยู่ในสำนักงาน ก. เฉพาะรายงานผู้สอบบัญชีแบบสั้น มีอยู่ ๓ แบบด้วยกัน คือ

แบบที่ ๑

รายงานผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุลยลงวันที่.....ของบริษัท.....
.....จำกัด กับสมุดบัญชี และได้รับข้อความคำชี้แจงตามที่จำเป็น
แก่การตรวจสอบแล้ว จึงเห็นว่า งบดุลยฉบับดังกล่าวได้ทำขึ้นโดยถูกต้องครบถ้วนว่าสำแดง
ให้เห็นการงานของบริษัท.....จำกัด ในวันที่.....
.....ตามจริงและตามที่ควร

พระนคร, วันที่.....

ผู้สอบบัญชี

แบบที่ ๒

รายงานผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุลยลงวันที่.....ของบริษัท.....
.....จำกัด และงบทำการ และงบกำไรที่เกี่ยวกับงบดุลยดังกล่าว
ประจำปีสิ้นสุดในวันเดียวกัน การตรวจสอบได้ทำตามมาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ซึ่งรวมทั้งการทดสอบสมุดบัญชีและวิธีการสอบบัญชีอื่นตามที่เห็นจำเป็นแก่
กรณี

จึงเห็นว่า งบดุลข้างต้นนี้ แสดงให้เห็นฐานะการเงินของบริษัท.....
จำกัด ที่ เป็นอยู่ตามควรใน วันที่.....
 และงบทำการและงบกำไรประจำปีตามที่ควร ตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป ซึ่ง
 บริษัทได้ใช้หลักการนั้นเช่นเดียวกับปีก่อน

พระนคร, วันที่..... ผู้สอบบัญชี

แบบที่ ๓

ได้ตรวจสอบแล้วเห็นว่าถูกต้อง

พระนคร, วันที่..... ผู้สอบบัญชี

๒. นาย ข.

รายงานของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุล ณ วันที่..... ของบริษัท.....
จำกัด ซึ่งแนบมานี้ และบัญชีกำไรขาดทุนและกำไรสะสมประจำปี การ
 ตรวจสอบของข้าพเจ้าได้กระทำตามมาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งเป็นที่รับรองกันโดยทั่วไป
 รวมทั้งการทดสอบสมมติบัญชีและเอกสารประกอบ และได้ใช้วิธีการทั้งหลายซึ่งข้าพเจ้าเห็น
 ว่าจำเป็นแล้วสำหรับกรณีนี้

ตามความเห็นของข้าพเจ้า งบดุล บัญชีกำไรขาดทุน และกำไรสะสม
 ที่แนบมานี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท..... ณ วันที่.....
 และผลของการดำเนินงานประจำปีอย่างเที่ยงตรงพอสมควร ตามหลักวิชาการบัญชีอัน
 เป็นที่รับรองกันอยู่โดยทั่วไป

กรุงเทพฯ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
 วันที่.....

๓. นาย ก.

รายงานผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าได้สอบบัญชี ณ วันที่.....และบัญชีกำไร
ขาดทุนประจำงวดสิ้นสุด ณ วันที่.....ซึ่งเกี่ยวข้องกับข้างต้นของธนาคาร.....
กับสมุดบัญชีและหลักฐานเอกสารประกอบกับข้อความคำชี้แจงอันควรแก่การสอบบัญชีซึ่งได้
รับจากเจ้าหน้าที่แล้ว ในการตรวจสอบนี้ ข้าพเจ้าได้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี
ซึ่งเป็นที่รับรองโดยทั่วไปอันรวมทั้งการทดสอบด้วย

ข้าพเจ้าเห็นว่างบดุล และงบกำไรขาดทุนนี้ได้ทำขึ้นโดยถูกต้อง
ควรพึงถือว่าสำแดงให้เห็นสภาพการเงินและผลการดำเนินงานของธนาคารที่เป็นอยู่ตาม
จริงตามที่ควร โดยทำขึ้นตามหลักการบัญชีซึ่งเป็นที่รับรองโดยทั่วไป และได้ถือปฏิบัติตาม
หลักเกณฑ์ไม่เปลี่ยนแปลง เช่นเดียวกับงวดก่อน ๆ ทั้งนี้ตามคำชี้แจงที่ข้าพเจ้าได้รับและ
ดังที่ปรากฏในสมุดบัญชีของธนาคาร

กรุงเทพฯ, วันที่.....

.....
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

๔. นาย ง.

รายงานผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุล บัญชีทำการค้า บัญชีกำไรขาดทุนของ
บริษัท.....จำกัด เพียงวันที่.....การตรวจสอบได้ทำโดย
ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ซึ่งหมายรวมถึงการทดสอบกับบัญชี เอกสาร
และหลักฐานต่าง ๆ เท่าที่ได้รับ ประกอบคำชี้แจงของเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง ข้าพเจ้ามี
ความเห็นว่างบดุลนี้ได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป สอดคล้องกับหลักการ
บัญชีที่ปฏิบัติเมื่อปีก่อน และแสดงถึงผลการดำเนินงานและฐานะของบริษัทที่เป็นจริง

วันที่.....

.....
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

๕. นาย จ.

รายงานผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าได้ทำการตรวจสอบบัญชีกิจการประกันภัยแต่ละประเภทที่ได้
รับอนุญาตให้ประกอบกิจการ และบัญชีกำไรขาดทุนสำหรับปีสิ้นสุดวันที่.....
และงบดุล ณ วันที่.....ของบริษัท.....จำกัด
แล้ว ขอรับรองว่าบัญชีและงบดุลดังกล่าวข้างต้นได้ทำโดยถูกต้องครบถ้วนให้ เห็นกิจการ
ของบริษัทที่เป็นอยู่ตามจริง และถูกต้อง

กรุงเทพฯ, วันที่.....

.....
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

จากการศึกษารายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ปรากฏว่า
ผู้สอบบัญชีแต่ละคนต่างก็พยายามที่จะเขียนรายงานของตนให้เท่าเทียมกับมาตรฐานการ
รายงานของต่างประเทศ โดยเฉพาะอังกฤษและอเมริกา และในขณะที่เดียวกันก็พยายาม
มิให้ขัดกับพหุมติของกฎหมาย แต่เนื่องจากมิได้มีการกำหนดมาตรฐานการรายงานและ
แบบการรายงานไว้ ถ้อยคำที่ใช้ในรายงานจึงแตกต่างกันไปตามตัวบุคคล ส่วนหลักการ
ใหญ่ ๆ เกี่ยวกับความเห็นและขอบเขตการสอบบัญชียังคงคล้ายคลึงกัน

รายงานการสอบบัญชีที่ทางสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทยเสนอให้สมาชิกใช้
นั้น ปรากฏว่าในปี ๒๕๑๐ ยังมีผู้ใช้กันน้อยมาก เนื่องจากมีจอมพร่องหลายประการ ซึ่ง
จะขอกล่าวในภายหลัง

ขอคิดเห็นเกี่ยวกับรายงานการสอบบัญชี

ในการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ ๑ เมื่อวันที่ ๒๓-๒๕ มกราคม
๒๕๐๘ ที่ประชุมได้กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี และแบบรายงานการสอบบัญชีเพื่อทดลอง
ใช้ปฏิบัติไว้ดังต่อไปนี้

มาตรฐานการสอบบัญชี

มาตรฐานทั่วไป

- ๑. ผู้สอบบัญชีต้องเป็นผู้ที่มีคุณวุฒิความรู้ความสามารถและความชำนาญในการสอบบัญชีอย่างนอบตามที่กฎหมายบัญญัติไว้
- ๒. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่อย่างเป็นอิสระ และด้วยความเที่ยงธรรม
- ๓. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบ และเสนอรายงานด้วยความระมัดระวังและอย่างรอบคอบ เพื่อความไว้วางใจเกี่ยวกับคุณค่า และความเชื่อถือได้ของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระทั้งหลาย

มาตรฐานการปฏิบัติงาน

- ๑. ผู้สอบบัญชีควรมีโครงการและแผนงานในการสอบบัญชีในกรณีที่ผู้ช่วยต้องควบคุมงานของผู้ช่วยให้เป็นไปโดยถูกต้อง
- ๒. ผู้สอบบัญชีควรประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ เพื่อกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงาน
- ๓. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานให้ได้อย่างมีประสิทธิภาพจนเป็นที่เพียงพอ โดยใช้วิธีการอันเหมาะสมแก่กรณี

มาตรฐานการรายงาน

- ๑. รายงานการสอบบัญชีต้องให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย และควรระบุว่า วิธีการทดสอบใดปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป หรือวิธีอื่นใดที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็นและเพียงพอ

- ๒. รายงานการสอบบัญชีควรระบุว่า งบการเงินใดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป และหลักการบัญชีนั้นได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อนหรือไม่
- ๓. รายการและข้อมูลต่าง ๆ ที่แสดงไว้ในงบการเงิน ให้ถือว่าเป็นการเพียงพอ เว้นแต่จะกล่าวไว้เป็นอย่างอื่นในรายงานการสอบบัญชี
- ๔. รายงานการสอบบัญชีต้องมีความเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับฐานะการเงิน ณ วันใด และผลการดำเนินงานของกิจการสำหรับระยะเวลาใด ในกรณีที่ไม่สามารถให้ความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชีก็ให้แสดงเหตุผลไว้ด้วย
- ๕. รายงานการสอบบัญชีต้องทำเสนอผู้แต่งตั้งผู้สอบบัญชี
- ๖. รายงานการสอบบัญชีต้องระบุชื่อของกิจการ และต้องแจ้งด้วยว่าเป็นงบการเงิน ณ วันใด สำหรับระยะเวลาใด
- ๗. รายงานการสอบบัญชี ต้องมีลายมือชื่อผู้สอบบัญชีและต้องระบุว่า เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต รวมทั้งต้องระบุวันที่เสนอรายงานและที่ตั้งสำนักงานด้วย
- ๘. รายงานการสอบบัญชี ถ้าได้กระทำแยกต่างหากจากงบการเงิน ให้แจ้งฉบับงบการเงินฉบับนั้นด้วย

มาตรฐานการสอบบัญชี โดยเฉพาะมาตรฐานการรายงานที่กำหนดขึ้นนี้ มีข้อบกพร่องหลายประการด้วยกัน คือ

- ๑. การกำหนดมาตรฐานบางข้อ เป็นการซ้ำกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อันเป็นสิ่งที่ผู้สอบบัญชีจะต้องกระทำอยู่แล้ว ใต้แก่มาตรฐานข้อ ๕ "รายงานการสอบบัญชีต้องทำเสนอผู้แต่งตั้งผู้สอบบัญชี" ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้

บัญญัติไว้ใน ม.๑๑๘๓, ๑๒๐๘, ๑๒๐๙, ๑๒๑๑ และ ๑๒๑๒ ดังได้กล่าวมาแล้ว และ
 มาตรา ๗ "รายงานการสอบบัญชีต้องมีลายมือชื่อผู้สอบบัญชี และต้องระบุว่า
 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต" ซึ่งมีบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี ๒๕๐๕ ม.๑๑ และ ๑๔
 เช่นเดียวกัน

การกำหนดมาตรฐาน หมายถึง การกำหนดแนวทางปฏิบัติอัน
 ขึ้นอยู่กับความคิดเห็นของแต่ละบุคคลซึ่งอาจไม่เหมือนกัน ให้อยู่ในระดับเดียวกัน และไร้
 เป็นหลักยึดถือในการปฏิบัติงาน ข้อกำหนดซึ่งกฎหมายบัญญัติไว้นั้นเป็นแนวทางที่กำหนดให้
 ปฏิบัติอยู่แล้ว จึงไม่จำเป็นที่จะต้องนำมากล่าวซ้ำอีก

๒. การกำหนดมาตรฐานบางข้อหนักไปในทางวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับแบบ
 รายงานการสอบบัญชีใดแก่ มาตรฐานการรายงานข้อ ๒ "รายงานการสอบบัญชีของระบุ
 ชื่อของกิจการ และต้องแจ้งควยว่าเป็นงบการเงิน ณ วันใดสำหรับระยะเวลาใด" และ
 มาตรฐานการรายงานข้อ ๑ ".....รวมทั้งต้องระบุวันที่เสนอรายงานและที่
 ตั้งสำนักงานควย"

มาตรฐาน ๒ ข้อนี้ ปรากฏอยู่แล้วในแบบรายงานการสอบบัญชี
 ที่เสนอโดยสมาคมบัญชีแห่งประเทศไทยเช่นกัน

๓. มาตรฐานการรายงานข้อ ๔ "รายงานการสอบบัญชี ถ้าได้
 กระทำแยกต่างหากจากงบการเงิน ให้แจ้งลงบนงบการเงินฉบับนั้นควย"

มาตรฐานข้อนี้มีข้อยกเว้นในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้ทำงบดุลย์และ
 บัญชีกำไรขาดทุนยื่นเสนอต่อผู้ถือหุ้นโดยตรง เนื่องจากบริษัทดังกล่าวเป็นสาขาของบริษัท
 ใหญ่ในต่างประเทศ รายงานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีทำเสนอต่อบริษัทดังกล่าวนี้จึงขึ้นอยู่กับ
 กับข้อกำหนดและวิธีการตรวจสอบที่ผู้แต่งตั้งวางไว้ ซึ่งข้อกำหนดเหล่านี้ก็เป็นไปตาม
 มาตรฐานการสอบบัญชีและไม่ให้ขัดกับกฎหมายไทย

ในทางปฏิบัติ งบการเงินที่ทำเสนอต่อผู้ถือหุ้นจะเป็นงบย่อและ
 มีรายงานของผู้สอบบัญชีปรากฏอยู่ในงบการเงินนั้น ทั้งนี้เพราะงบการเงินที่น่าเสนอต่อ
 ผู้ถือหุ้นนั้น-บุคคลภายนอกติดตามดูได้ง่าย การปฏิบัติดังกล่าวเพื่อป้องกันมิให้บุคคลภายนอก
 ซึ่งอาจเป็นคู่แข่งขึ้นทราบถึงผลการดำเนินงานอย่างละเอียดของบริษัที่ซึ่งอาจเป็นผลเสีย
 ภายภายหลังได้

จากขอบทรวงทั้งกล่าวมาแล้ว มาตราฐานการรายงานจึงควรกำหนดขึ้นใหม่

ดังนี้

มาตราฐานการรายงาน

- ๑. รายงานการสอบบัญชีต้องให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย
- ๒. ในรายงานของระบุดวยวางบการเงินใดทำขึ้นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปหรือไม่
- ๓. ในรายงานการสอบบัญชีควรระบุว่า บการเงินใดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป และได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อนโดยสม่ำเสมอ สามารถเปรียบเทียบถึงงวดก่อนได้หรือไม่
- ๔. รายการต่าง ๆ ที่แสดงไว้ในงบการเงินให้ถือว่าเป็นการเพียงพอ เว้นแต่จะได้อธิบายไว้เป็นอย่างอื่นในรายงานการสอบบัญชี
- ๕. รายงานการสอบบัญชีต้องมีการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับงบการเงินโดยพิจารณาทั้งหมด ในกรณีที่ไม่สามารถให้ความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชีก็ให้แสดงเหตุผลไว้ด้วย

แบบรายงานการสอบบัญชีโดยสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทยเสนอแนะให้สมาชิกใช้เป็นแบบเดียวกัน เป็นดังนี้

รายงานของผู้สอบบัญชี

เสนอ ผู้ถือหุ้นบริษัท กชค จำกัด
 ข้าพเจ้าได้ตรวจงบดุล ณ วันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๐๔ และงบกำไรขาดทุนประจำปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท กชค จำกัด ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งรวมทั้งการทดสอบรายการบัญชี และวิธีการตรวจสอบอื่น ๆ ที่เห็นว่าจำเป็น

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบดุล และงบกำไรขาดทุนนี้ แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๐๔ และผลการดำเนินงานสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท กชค จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควร และได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติ เช่นเดียวกับปีก่อน

.....

กรุงเทพฯ

(นาย ก)

๑๔ มีนาคม ๒๕๐๔

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

จากแบบรายงานการสอบบัญชีข้างต้นเมื่อเปรียบเทียบกับรายงานการสอบบัญชีส่วนใหญ่ไข้อยู่ดังตัวอย่างที่นำมาแสดงปรากฏขอบทรวงดังนี้

๑. ถ้อยคำที่อธิบายในข้อความเห็นของผู้สอบบัญชีที่ว่า "โดยถูกต้องตามที่ควร" นั้นไม่จำกัดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีไม่อยู่ในฐานะที่จะแสดงว่า งบการเงินของธุรกิจแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานอย่างถูกต้อง ทั้งนี้เนื่องจากมูลค่างของรายการหลายรายการในงบการเงินไม่อาจวัดใดแน่นอน รายการบางรายการต้องอาศัยการกะประมาณ เช่น สินค้าคงคลัง และสำรองต่าง ๆ สำหรับต้นทุนปัจจุบันซึ่งคาดว่าจะจ่ายในอนาคต เป็นต้น จึงควรคัดค้านว่า "โดยถูกต้อง" เสีย
 ๒. การแจ้งสถานที่ตั้งสำนักงานนั้นเข้าใจว่าเป็นการแสดงว่า สถานที่ตั้งสำนักงานสอบบัญชีอยู่ในจังหวัดใด ในแบบรายงานข้างต้นใช้คำว่า "กรุงเทพฯ" จึงไม่ถูกต้องนัก ควรเปลี่ยนเป็น พระนคร จะถูกต้องกว่า เพราะเราเรียกจังหวัดพระนครไม่ใช้จังหวัดกรุงเทพฯ
 ๓. การลงลายมือชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ถ้าหากประจำอยู่สำนักงานสอบบัญชีใด ควรประทับตราของสำนักงานนั้นเหนือลายมือชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
- ฉะนั้นแบบรายงานการสอบบัญชีจึงควรเป็นดังนี้

รายงานของผู้สอบบัญชี

เสนอ ผู้ถือหุ้น บริษัท.....จำกัด

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุลยลงวันที่.....และงบกำไรขาดทุน
ประจำปีสิ้นสุดในวันเดียวกันของบริษัท.....จำกัด การตรวจสอบได้ทำตาม
มาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป รวมทั้งการทดสอบสมมุติบัญชีและวิธีการ
สอบบัญชีอื่นตามที่เห็นว่าจำเป็นแก่กรณี

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบดุลย และงบกำไรขาดทุนข้างต้นนี้ แสดงฐานะการเงิน
ในวันที่.....และผลการดำเนินงานประจำปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท..
.....จำกัด ตามที่ควร ตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไปซึ่งได้ถือปฏิบัติ
เช่นเดียวกับปีก่อน

สำนักงาน กชค

.....

(นาย ก)

พระนคร, วันที่.....

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

สรุป

จากการศึกษาแนวความคิดเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีและแบบ
รายงานการสอบบัญชีของประเทศที่เจริญก้าวหน้าในวิชาชีพสอบบัญชีแล้ว กับการริเริ่มของ
นักบัญชีไทยเกี่ยวกับแนวความคิดและแบบรายงานดังกล่าว และแนวทางที่ปฏิบัติกันอยู่ใน
ปัจจุบัน ปรากฏว่ายังมีข้อบกพร่องอยู่บ้าง จึงได้ให้ข้อคิดเห็นเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงาน
และแบบรายงานการสอบบัญชีดังกล่าวมาแล้ว ซึ่งหวังว่าคงจะเป็นแนวทางในการเขียน
รายงานของผู้สอบบัญชีได้บ้าง