



## มาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2400 (ปรับปรุง)

งานการสอบทานงบการเงินในอดีต  
(โดยผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งไม่ใช่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของกิจการ)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISRE™ 2400 (ปรับปรุง) - งานการสอบทานงบการเงินในอดีต (โดยผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งไม่ใช่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของกิจการ) ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนกันยายน พ.ศ. 2557 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนสิงหาคม พ.ศ. 2558 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานงานสอบทานระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย- นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานงานสอบทานระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISRE™ 2400 (ปรับปรุง) - งานการสอบทานงบการเงินในอดีต (โดยผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งไม่ใช่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของกิจการ) © 2014 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2400 (ปรับปรุง) - งานการสอบทานงบการเงินในอดีต (โดยผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งไม่ใช่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของกิจการ) © 2015 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : *ISRE™ 2400 (Revised), Engagements to Review Historical Financial Statements*  
ISBN: 978-1-60815-185-1

ติดต่อ [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) เพื่อขออนุญาตทำซ้ำ ครอบครองหรือเป็นสื่อ หรือใช้เอกสารฉบับนี้  
ในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน

# มาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2400 (ปรับปรุง)

## งานการสอบทานงบการเงินในอดีต

(โดยผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งไม่ใช่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของกิจการ)

(ถือปฏิบัติกับการสอบทานงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2559)

### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้	1-4
งานการสอบทานงบการเงินในอดีต	5-8
การบังคับใช้มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้	9-12
วันถือปฏิบัติ	13
วัตถุประสงค์	14-15
คำจำกัดความ	16-17
ข้อกำหนด	
การปฏิบัติงานสอบทานตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้	18-20
ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ	21
การสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพ และการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพ	22-23
การควบคุมคุณภาพงานสอบทาน	24-28
การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า และงานสอบทาน	29-41
การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล	42
การปฏิบัติงานสอบทาน	43-57
เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน	58-60
หนังสือรับรอง	61-65
การประเมินหลักฐานที่ได้รับจากวิธีการสอบทานที่ใช้	66-68
การให้ข้อสรุปต่องบการเงินของผู้ประกอบวิชาชีพ	69-85
รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ	86-92

เอกสารหลักฐาน	93-96
<b>การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้	ก1-ก5
งานการสอบทานงบการเงินในอดีต	ก6-ก7
วัตถุประสงค์	ก8-ก10
คำจำกัดความ	ก11-ก13
การปฏิบัติงานสอบทานตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้	ก14
ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ	ก15-ก16
การสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพ และการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพ	ก17-ก25
การควบคุมคุณภาพงานสอบทาน	ก26-ก33
การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า และงานสอบทาน	ก34-ก62
การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล	ก63-ก69
การปฏิบัติงานสอบทาน	ก70-ก105
หนังสือรับรอง	ก106-ก108
การประเมินหลักฐานที่ได้รับจากวิธีการสอบทานที่ใช้	ก109-ก111
การให้ข้อสรุปต่องบการเงินของผู้ประกอบวิชาชีพ	ก112-ก123
รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ	ก124-ก150
เอกสารหลักฐาน	ก151
ภาคผนวก 1 ตัวอย่างหนังสือตอบรับงานการสอบทานงบการเงินในอดีต	
ภาคผนวก 2 ตัวอย่างรายงานการสอบทานงบการเงินของผู้ประกอบวิชาชีพ	

มาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2400 (ปรับปรุง) “งานการสอบทานงบการเงินในอดีต (โดยผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งไม่ใช่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของกิจการ)” ควรอ่านเนื้อหาควบคู่ไปกับคำนำของ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ การสอบบัญชี งานสอบทาน งานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่น และงานบริการเกี่ยวเนื่อง ซึ่งได้กำหนดแนวปฏิบัติและการบังคับใช้ของมาตรฐานงานสอบทาน

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้

1. มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ เกี่ยวข้องกับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1)
  - (ก) ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพเมื่อได้รับการว่าจ้างให้สอบทานงบการเงินในอดีต เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพนั้นไม่ใช่ผู้สอบบัญชีของกิจการ
  - (ข) รูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพต่องบการเงินดังกล่าว
2. มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ไม่ได้รับถึงการสอบทานงบการเงินของกิจการหรือข้อมูลทางการเงินระหว่างกาลที่ปฏิบัติงานโดยผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของงบการเงินของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2)
3. มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้สามารถนำไปใช้ หรือถูกปรับใช้ตามความจำเป็นของสถานการณ์กับการสอบทานข้อมูลทางการเงินในอดีตอื่น งานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด นอกเหนือจากงานการสอบทานข้อมูลทางการเงินในอดีตจะปฏิบัติงานภายใต้มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง)<sup>1</sup>

### ความสัมพันธ์กับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี ฉบับที่ 1<sup>2</sup>

4. ระบบการควบคุมคุณภาพ นโยบายและวิธีปฏิบัติเป็นความรับผิดชอบของสำนักงาน มาตรฐานการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี ฉบับที่ 1 ใช้กับสำนักงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสำหรับงานการสอบทานงบการเงินของสำนักงาน<sup>3</sup> ข้อกำหนดเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบทานในแต่ละงานของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้อยู่บนหลักการที่ว่า สำนักงานต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก3-ก5)

### งานการสอบทานงบการเงินในอดีต

5. การสอบทานงบการเงินในอดีตเป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด ตามที่อธิบายไว้ในแม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น<sup>4</sup> (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก6-ก7)
6. ในการสอบทานงบการเงิน ผู้ประกอบวิชาชีพต้องให้ข้อสรุป ซึ่งออกแบบไว้เพื่อเพิ่มระดับของความเชื่อมั่นของผู้ใช้ข้อมูลเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินของกิจการตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง การให้ข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพอยู่บนพื้นฐานของการได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างจำกัดของผู้ประกอบวิชาชีพรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ รวมถึงคำอธิบายลักษณะของงานสอบทานในบริบทที่ให้ผู้อ่านรายงานสามารถเข้าใจข้อสรุปนั้น

<sup>1</sup> มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) “งานที่ให้ความเชื่อมั่นนอกเหนือจากการตรวจสอบหรือการสอบทานข้อมูลทางการเงินในอดีต”

<sup>2</sup> มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 “การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ และการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง”

<sup>3</sup> มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 4

<sup>4</sup> แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น ย่อหน้าที่ 15 และ 16

7. ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติงานเบื้องต้นโดยการสอบถามและการวิเคราะห์เปรียบเทียบ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อเป็นเกณฑ์ในการให้ข้อสรุปต่องบการเงินโดยรวม ซึ่งแสดงตามข้อกำหนดของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้
8. หากผู้ประกอบวิชาชีพมีข้อสงสัยที่ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่างบการเงินอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันมีสาระสำคัญ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องออกแบบและปฏิบัติงานสอบทานเพิ่มเติมตามที่ผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาว่าจำเป็นตามสถานการณ์ เพื่อให้สามารถให้ข้อสรุปต่องบการเงินตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้

#### การบังคับใช้มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้

9. มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพใช้ในการปฏิบัติงานสอบทาน โดยให้กรอบข้อกำหนดของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ และเจตนาเพื่อช่วยผู้ประกอบวิชาชีพเข้าใจถึงเรื่องที่ต้องทำในงานสอบทาน
10. มาตรฐานงานสอบทานประกอบด้วยข้อกำหนด แสดงโดยใช้คำว่า “ต้อง” ซึ่งออกแบบมาเพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพสามารถทำตามวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้
11. นอกจากนี้ มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ ยังให้คำแนะนำ คำจำกัดความ การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น ซึ่งให้บริบทที่เกี่ยวข้องในการทำความเข้าใจที่เหมาะสมต่อมาตรฐานงานสอบทาน
12. การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น ได้ให้คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติ หากแนวทางปฏิบัตินั้นไม่ได้ให้ข้อกำหนด ก็ให้นำข้อกำหนดนั้นไปปฏิบัติอย่างเหมาะสม การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น อาจให้ข้อมูลพื้นฐานเกี่ยวกับเรื่องที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ซึ่งช่วยในการนำข้อกำหนดไปปฏิบัติ

#### วันถือปฏิบัติ

13. มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการสอบทานงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2559

#### วัตถุประสงค์

14. วัตถุประสงค์ของผู้ประกอบวิชาชีพในการสอบทานงบการเงิน ภายใต้มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ คือ
  - (ก) การได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างจำกัดในการปฏิบัติงานเบื้องต้นโดยใช้วิธีการสอบถามและการวิเคราะห์เปรียบเทียบว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันมีสาระสำคัญหรือไม่ เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพสามารถให้ข้อสรุปว่าได้พบสิ่งที่เป็นเหตุให้ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่างบการเงินดังกล่าวไม่ได้จัดทำตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในส่วนที่มีสาระสำคัญหรือไม่
  - (ข) การรายงานต่องบการเงินโดยรวมและการสื่อสาร เป็นไปตามที่กำหนดในมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้

15. ในทุกกรณี เมื่อไม่สามารถได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างจำกัด และการให้ข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไข ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพไม่เพียงพอต่อสถานการณ์นั้น มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพไม่ให้ข้อสรุปต่อรายงานที่ออกเพื่องานสอบทาน หรือหากเหมาะสม ให้ถอนตัวจากงานสอบทานหากการถอนตัวสามารถกระทำได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก8-ก10 และ ก121-ก122)

### คำจำกัดความ

16. คู่มืออภิธานศัพท์<sup>5</sup> (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
17. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- (ก) *การวิเคราะห์เปรียบเทียบ* - การประเมินข้อมูลทางการเงินโดยการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ ที่มีเหตุผล ระหว่างข้อมูลทางการเงิน และข้อมูลที่ใช้ข้อมูลทางการเงิน การวิเคราะห์ เปรียบเทียบยังรวมถึง การสอบสวนถ้าหากจำเป็นสำหรับการเปลี่ยนแปลงและความสัมพันธ์ ที่ได้ถูกระบุไว้ว่ามีความขัดแย้งกับข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่น หรือแตกต่างไปจากจำนวนที่ คาดการณ์ไว้อย่างมีนัยสำคัญ
  - (ข) *ความเสี่ยงจากงานสอบทาน* - ความเสี่ยงที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ข้อสรุปที่ไม่เหมาะสมต่อ งบการเงินที่แสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ
  - (ค) *งบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป* - งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ ทั่วไป
  - (ง) *แม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป* - แม่บทการรายงานทางการเงินที่ออกแบบเพื่อให้บรรลุ ความต้องการข้อมูลทางการเงินโดยทั่วไปของผู้ใช้ในวงกว้าง แม่บทการรายงานทางการเงิน อาจเป็นแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามสมควร หรือแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์
  - (จ) *การสอบถาม* - การสอบถามประกอบด้วยการหาข้อมูลจากบุคคลที่มีความรู้ทั้งภายใน และภายนอกกิจการ
  - (ฉ) *ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด* - ระดับของความเชื่อมั่นที่ได้เมื่อความเสี่ยงจากงานสอบทานถูกลด ให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ภายใต้สถานการณ์ของงานนั้น แต่ระดับความเสี่ยงนั้นจะสูงกว่า งานให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล ซึ่งเป็นเกณฑ์ในการให้ข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพ ตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ การผสมผสานของลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของ วิธีการรวบรวมหลักฐาน อย่างน้อยที่สุดให้เพียงพอสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพในการได้รับ ความเชื่อมั่นในระดับที่มีความหมาย ระดับของความเชื่อมั่นที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้รับดังกล่าว จะช่วยเพิ่มระดับความมั่นใจในงบการเงินของผู้ใช้ข้อมูล (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก13)
  - (ช) *ผู้ประกอบวิชาชีพ* - ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ คำนี้รวมถึงหัวหน้า ผู้รับผิดชอบงาน หรือสมาชิกอื่นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบทาน หรือ สำนักงาน (แล้วแต่

<sup>5</sup> สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ไม่ได้จัดทำคู่มืออภิธานศัพท์

กรณี) ในกรณีที่มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ระบุชัดเจนว่าข้อกำหนดหรือความรับผิดชอบนั้นต้องปฏิบัติโดยหัวหน้าผู้รับผิดชอบงาน คำว่า “หัวหน้าผู้รับผิดชอบงาน” จะใช้แทนคำว่า “ผู้ประกอบวิชาชีพ” คำว่า “หัวหน้าผู้รับผิดชอบงาน” และ “สำนักงาน” จะใช้อ้างอิงถึงเรื่องเดียวกันในส่วนของหน่วยงานภาครัฐในกรณีที่เกี่ยวข้อง

- (ข) การใช้ดุลยพินิจโดยผู้ประกอบวิชาชีพ – การประยุกต์การฝึกอบรม ความรู้ และประสบการณ์ที่เกี่ยวข้อง ภายใต้บริบทของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานด้านจรรยาบรรณในการตัดสินใจเลือกการดำเนินการที่เหมาะสมกับสถานการณ์ของงานการสอบทาน
- (ฅ) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง – ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบทานต้องปฏิบัติตามเมื่อรับผิดชอบงานสอบทาน ซึ่งโดยปกติประกอบด้วย ข้อกำหนดของประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี) เกี่ยวกับการสอบทานงบการเงิน และข้อกำหนดของประเทศซึ่งมีความเข้มงวดกว่า
- (ฉ) งบการเงินที่จัดทำเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ – งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ
- (ค) แม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ – แม่บทการรายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อให้เป็นไปตามความต้องการข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้เฉพาะราย แม่บทการรายงานทางการเงินอาจเป็นแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร หรือแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์

## ข้อกำหนด

### การปฏิบัติงานสอบทานตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้

18. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องมีความเข้าใจเนื้อหาทั้งหมดของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ ซึ่งรวมถึงการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น เพื่อที่จะเข้าใจวัตถุประสงค์และนำไปปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก14)

### การปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง

19. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดแต่ละข้อของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ เว้นแต่ในกรณีที่ข้อกำหนดนั้นไม่เกี่ยวข้องกับงานสอบทาน ข้อกำหนดจะเกี่ยวข้องกับงานสอบทานเมื่อมีข้อกำหนดของสถานการณ์นั้นอยู่
20. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องไม่กล่าวว่าได้ปฏิบัติตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ เว้นแต่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อที่เกี่ยวข้องกับงานสอบทานของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้

### ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ

21. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง รวมถึงข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15-ก16)



### การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

22. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องวางแผนและปฏิบัติงานสอบทานด้วยการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งตระหนักว่า อาจมีสถานการณ์ที่เป็นเหตุให้งบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก17-ก20)
23. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการปฏิบัติงานสอบทาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก21-ก25)

### การควบคุมคุณภาพงานสอบทาน

24. หัวหน้าผู้รับผิดชอบงานต้องมีความรู้ความสามารถในทักษะและเทคนิคในการให้ความเชื่อมั่นและความรู้ความสามารถในการรายงานทางการเงินอย่างเหมาะสมต่อสถานการณ์ของงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก26)
25. หัวหน้าผู้รับผิดชอบงานต้องรับผิดชอบต่อ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก27-ก30)
  - (ก) คุณภาพโดยรวมของแต่ละงานสอบทานที่หัวหน้าผู้รับผิดชอบงานได้รับมอบหมาย
  - (ข) การกำหนดทิศทาง การควบคุมดูแล การวางแผน และ การปฏิบัติงานสอบทานตามมาตรฐานวิชาชีพ รวมทั้งข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก31)
  - (ค) ความเหมาะสมของรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพกับสถานการณ์
  - (ง) การปฏิบัติงานเป็นไปตามนโยบายการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน ซึ่งรวมถึงเรื่องต่อไปนี้
    - (1) ต้องพอใจว่าได้มีการปฏิบัติตามวิธีปฏิบัติที่เหมาะสมเกี่ยวกับการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานสอบทานแล้ว และต้องพิจารณาว่าข้อสรุปที่ได้จากเรื่องดังกล่าวมีความเหมาะสม รวมถึงพิจารณาว่ามีข้อมูลที่ส่งผลให้หัวหน้าผู้รับผิดชอบงานสรุปว่าผู้บริหารขาดความซื่อสัตย์สุจริตหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก32-ก33)
    - (2) ต้องพอใจว่ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบทานโดยรวมมีความรู้ความสามารถอย่างเหมาะสม รวมถึงทักษะและเทคนิคในการให้ความเชื่อมั่น และความเชี่ยวชาญในการรายงานทางการเงิน เพื่อ
      - ก. ปฏิบัติงานสอบทานตามมาตรฐานวิชาชีพ รวมทั้งข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง
      - ข. ออกรายงานที่เหมาะสมกับสถานการณ์
    - (3) รับผิดชอบการเก็บรักษาเอกสารหลักฐานของงานอย่างเหมาะสม

### การพิจารณาที่เกี่ยวข้องภายหลังการตอบรับงาน

26. หากหัวหน้าผู้รับผิดชอบงานได้รับข้อมูลก่อนการตอบรับงาน ซึ่งอาจทำให้สำนักงานปฏิเสธงานสอบทาน หัวหน้าผู้รับผิดชอบงานต้องแจ้งข้อมูลดังกล่าวแก่สำนักงานอย่างทันทั่วถึง เพื่อให้สำนักงานและหัวหน้าผู้รับผิดชอบงานสามารถดำเนินการที่จำเป็นได้

### การปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

27. ตลอดระยะเวลาของงานสอบทาน หัวหน้าผู้รับผิดชอบงานต้องคงไว้ซึ่งความระมัดระวัง โดยการสังเกตการณ์และการสอบถามที่จำเป็น เพื่อให้ทราบถึงการฝ่าฝืนข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบทาน หากหัวหน้าผู้รับผิดชอบงานสอบทานได้รับทราบเรื่องต่าง ๆ ไม่ว่าจะจากระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานหรือจากแหล่งอื่นที่แสดงว่าสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบทานฝ่าฝืนข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง หัวหน้าผู้รับผิดชอบงานสอบทานต้องพิจารณาถึงการดำเนินการที่เหมาะสมโดยการขอคำปรึกษากับบุคลากรอื่นในสำนักงาน

### การติดตามผล

28. ระบบการควบคุมคุณภาพที่มีประสิทธิผลของสำนักงาน รวมถึง กระบวนการติดตามผลที่ออกแบบมาเพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลแก่สำนักงานว่า นโยบายและวิธีปฏิบัติของสำนักงานเกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพนั้นมีความเกี่ยวข้อง เพียงพอ และดำเนินการอย่างมีประสิทธิภาพ หัวหน้าผู้รับผิดชอบงานสอบทานต้องพิจารณาผลของกระบวนการติดตามผลของสำนักงาน จากข้อมูลล่าสุดที่เผยแพร่ภายในสำนักงานและสำนักงานในเครือข่ายอื่น ๆ (ถ้ามี) ว่าข้อบกพร่องที่ระบุในข้อมูลดังกล่าวอาจมีผลกระทบต่อ การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานสอบทานหรือไม่

### การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า และงานสอบทาน

#### ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อ การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า และงานสอบทาน

29. เว้นแต่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องไม่รับงานสอบทาน หาก (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก34-ก35)
- (ก) ผู้ประกอบวิชาชีพไม่พอใจว่า
    - (1) วัตถุประสงค์ของงานนั้นมีเหตุผล หรือ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก36)
    - (2) งานสอบทานนั้นมีความเหมาะสมกับสถานการณ์ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก37)
  - (ข) ผู้ประกอบวิชาชีพมีเหตุให้เชื่อว่าการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง รวมถึงข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระ
  - (ค) ความเข้าใจเบื้องต้นของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับสถานการณ์ของงานนั้นชี้ให้เห็นว่าข้อมูลที่จำเป็นที่ใช้ปฏิบัติงานสอบทานมีความเป็นไปได้ว่าไม่สามารถหาได้หรือไม่สามารถเชื่อถือได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก38)
  - (ง) มีเหตุให้ผู้ประกอบวิชาชีพสงสัยในความซื่อสัตย์ของผู้บริหาร ซึ่งอาจกระทบการปฏิบัติงานสอบทานที่เหมาะสม หรือ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก33)
  - (จ) ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกำหนดข้อจำกัดต่อขอบเขตงานของผู้ประกอบวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับข้อตกลงในการรับงานสอบทานที่ถูกเสนอ ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่าข้อจำกัดจะเป็นผลให้ผู้ประกอบวิชาชีพไม่ให้อบรมประกอบการเงิน

## เงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการตอบรับงานสอบทาน

30. ก่อนการตอบรับงานสอบทาน ผู้ประกอบวิชาชีพต้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก39)
- (ก) พิจารณาว่าแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินสามารถยอมรับได้หรือไม่ซึ่งรวมถึง การทำความเข้าใจถึงวัตถุประสงค์ในการจัดทำงบการเงินและผู้ใช้ที่เป็นกลุ่มเป้าหมาย ในกรณีของงบการเงินที่จัดทำเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก40-ก46)
  - (ข) ได้รับข้อตกลงจากผู้บริหารว่ารับทราบและเข้าใจในความรับผิดชอบของตนเองในเรื่องดังนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก47-ก50)
    - (1) การจัดทำงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการนำเสนองบการเงินดังกล่าวโดยถูกต้องตามที่ควร
    - (2) การควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินโดยปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด
    - (3) ให้ผู้ประกอบวิชาชีพ
      - ก. เข้าถึงข้อมูลทั้งหมด ซึ่งผู้บริหารตระหนักว่าเกี่ยวข้องกับงบการเงิน เช่น การบันทึกบัญชี เอกสารหลักฐาน และข้อมูลอื่น
      - ข. ข้อมูลเพิ่มเติมที่ผู้ประกอบวิชาชีพอาจร้องขอจากผู้บริหาร เพื่อประโยชน์ในการสอบทาน
      - ค. ไม่จำกัดการเข้าถึงบุคคลต่าง ๆ ภายในกิจการ ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาว่ามีความจำเป็นที่จะต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากบุคคลเหล่านี้
31. หากผู้ประกอบวิชาชีพไม่พอใจในเรื่องที่ระบุเป็นเงื่อนไขเบื้องต้นในการตอบรับงานสอบทาน ผู้ประกอบวิชาชีพต้องหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หากไม่สามารถเปลี่ยนแปลงเพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพพอใจในเรื่องดังกล่าวได้ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องไม่รับงานที่ถูกเสนอดังกล่าว เว้นแต่มีกฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดให้ทำเช่นนั้นได้ อย่างไรก็ตามงานที่ปฏิบัติภายใต้สถานการณ์ดังกล่าวไม่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ ดังนั้นผู้ประกอบวิชาชีพต้องไม่อ้างอิงในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพว่าการสอบทานนั้นปฏิบัติตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้
32. หากพบหลังจากตอบรับงานว่า ผู้ประกอบวิชาชีพไม่แน่ใจในเรื่องที่ระบุเป็นเงื่อนไขเบื้องต้นในการตอบรับงานสอบทาน ผู้ประกอบวิชาชีพต้องหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และพิจารณาเรื่องต่อไปนี
- (ก) เรื่องดังกล่าวสามารถแก้ไขได้หรือไม่
  - (ข) เหมาะสมที่จะปฏิบัติงานต่อหรือไม่
  - (ค) จะสื่อสารเรื่องดังกล่าวในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพหรือไม่ และอย่างไร (หากจำเป็นต้องสื่อสาร)

ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเมื่อถ้อยคำในรายงานผู้ประกอบวิชาชีพถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ

33. รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพที่ออกเพื่องานสอบทานต้องอ้างอิงถึงมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ หากรายงานเป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 86 เท่านั้น
34. ในบางกรณี เมื่อปฏิบัติงานสอบทานเพื่อให้เป็นไปตามกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องของประเทศ กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดแบบหรือข้อความในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพในรูปแบบหรือเนื้อหาที่แตกต่างอย่างมีนัยสำคัญจากข้อกำหนดในมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้ประกอบวิชาชีพต้องประเมินว่าผู้ใช้งบการเงินอาจเข้าใจผิดต่อความเชื่อมั่นที่ได้รับจากการสอบทานงบการเงินหรือไม่ และหากเป็นเช่นนั้น คำอธิบายเพิ่มเติมในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพสามารถลดความเข้าใจผิดที่อาจเกิดขึ้นได้หรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก51 และ ก148)
35. หากผู้ประกอบวิชาชีพสรุปว่าคำอธิบายเพิ่มเติมในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถลดความเข้าใจผิดที่อาจเกิดขึ้นได้ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องไม่รับงานสอบทาน เว้นแต่ว่ามีกฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดให้ทำเช่นนั้นได้ การสอบทานที่ปฏิบัติตามข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับดังกล่าวถือว่าไม่ได้เป็นไปตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ ดังนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพไม่ควรอ้างอิงใด ๆ ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพว่า การสอบทานนั้นได้ปฏิบัติตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก51 และ ก148)

การเห็นชอบข้อตกลงในการรับงาน

36. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องเห็นชอบข้อตกลงในการรับงานกับผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ก่อนปฏิบัติงาน
37. ข้อตกลงในการรับงานสอบทานที่ได้รับความเห็นชอบต้องบันทึกในหนังสือตอบรับงานสอบทาน หรือข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรในรูปแบบอื่นที่เหมาะสมและต้องรวมถึง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก52-ก54 และ ก56)
  - (ก) ความมุ่งหมายของการใช้และการเผยแพร่ทางการเงิน และข้อจำกัดอื่น ๆ ในการใช้หรือการเผยแพร่ (หากมี)
  - (ข) การระบุเกี่ยวกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
  - (ค) วัตถุประสงค์และขอบเขตของงานสอบทาน
  - (ง) ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพ
  - (จ) ความรับผิดชอบของผู้บริหาร ซึ่งรวมถึงข้อมูลที่ระบุในย่อหน้าที่ 30(ข) (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก47-ก50 และ ก55)
  - (ฉ) ข้อความที่ระบุว่า งานการสอบทานไม่ใช้การตรวจสอบ และผู้ประกอบวิชาชีพไม่ได้แสดงความเห็นต่องบการเงิน และ

- (ข) การอ้างอิงถึงรูปแบบและเนื้อหาของรายงานใด ๆ ที่คาดการณ์ว่าจะออกโดยผู้ประกอบวิชาชีพและข้อความซึ่งกล่าวถึงเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นซึ่งอาจทำให้รายงานดังกล่าวแตกต่างจากรูปแบบและเนื้อหาที่คาดการณ์ไว้

#### การสอบทานงบการเงินสำหรับปีถัดไปของลูกค้านายเดิม

38. ในการสอบทานงบการเงินสำหรับปีถัดไปของลูกค้านายเดิม ผู้ประกอบวิชาชีพต้องประเมินว่ามีสถานการณ์ใด ๆ ซึ่งรวมถึงการเปลี่ยนแปลงในการพิจารณาการตอบรับงานที่ทำให้ต้องแก้ไขข้อตกลงในการรับงานสอบทานหรือไม่ และมีความจำเป็นที่ต้องแจ้งให้ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ทราบถึงข้อตกลงในงานสอบทานที่มีอยู่เดิมหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก57)

#### การยอมรับการเปลี่ยนแปลงข้อตกลงในการรับงานสอบทาน

39. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องไม่เห็นชอบต่อการเปลี่ยนแปลงข้อตกลงในการรับงานสอบทาน ซึ่งไม่มีเหตุผลอันสมควรที่จะทำเช่นนั้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก58-ก60)
40. หากผู้ประกอบวิชาชีพได้รับการร้องขอให้เปลี่ยนแปลงงานสอบทานไปเป็นงานที่ไม่ได้ให้ความเชื่อมั่นก่อนที่งานสอบทานจะเสร็จสมบูรณ์ ผู้ประกอบวิชาชีพจะต้องพิจารณาว่ามีเหตุผลอันสมควรที่จะทำเช่นนั้นหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก61-ก62)
41. หากข้อตกลงในการรับงานสอบทานเปลี่ยนแปลงไประหว่างการปฏิบัติงานสอบทาน ผู้ประกอบวิชาชีพและผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ต้องเห็นชอบและบันทึกข้อตกลงใหม่ของงานในหนังสือตอบรับงานหรือข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรในรูปแบบอื่นที่เหมาะสม

#### การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

42. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) อย่างทันที่ระหว่างการทำงานสอบทานในทุกเรื่องที่เกี่ยวข้องกับงานสอบทาน ซึ่งตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพแล้วเห็นว่ามีผลสำคัญเพียงพอที่ควรได้รับความสนใจจากผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก63-ก69)

#### การปฏิบัติงานสอบทาน

##### ความมีสาระสำคัญในการสอบทานงบการเงิน

43. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องกำหนดความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม และใช้ความมีสาระสำคัญนี้ในการออกแบบและประเมินผลที่ได้รับจากวิธีการสอบทานเหล่านั้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก70-ก73)
44. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปรับเปลี่ยนความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม เมื่อได้ทราบข้อมูลระหว่างการสอบทาน ซึ่งอาจเป็นเหตุให้ผู้ประกอบวิชาชีพต้องกำหนดความมีสาระสำคัญที่แตกต่างจากจำนวนที่เคยกำหนดไว้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก74)

### ความเข้าใจของผู้ประกอบวิชาชีพ

45. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องมีความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เพื่อระบุว่า ส่วนใดในงบการเงินที่อาจเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และใช้เป็นข้อมูลพื้นฐานในการออกแบบวิธีการสอบทานเพื่อตอบสนองต่อส่วนหรือรายการดังกล่าวนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก75-ก77)
46. ความเข้าใจของผู้ประกอบวิชาชีพต้องรวมถึงความเข้าใจในข้อมูลดังนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก78 และ ก87 และ ก90)
- (ก) อุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้อง ข้อบังคับทางกฎหมาย และปัจจัยภายนอกอื่น ซึ่งรวมถึง แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
  - (ข) ลักษณะของกิจการ รวมถึง
    - (1) การดำเนินงาน
    - (2) ความเป็นเจ้าของและโครงสร้างการกำกับดูแล
    - (3) รูปแบบการลงทุนที่กิจการกำลังดำเนินการและวางแผนที่จะดำเนินการ
    - (4) โครงสร้างของกิจการ และวิธีการจัดหาเงินทุน
    - (5) วัตถุประสงค์และกลยุทธ์ของกิจการ
  - (ค) ระบบบัญชีและการบันทึกบัญชีของกิจการ
  - (ง) การเลือกใช้นโยบายการบัญชีและการนำไปปฏิบัติของกิจการ

### การออกแบบและการปฏิบัติงานตามวิธีการสอบทาน

47. การได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการให้ข้อสรุปเกี่ยวกับงบการเงินโดยรวม ผู้ประกอบวิชาชีพต้องออกแบบและดำเนินการสอบถามและการวิเคราะห์เปรียบเทียบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก79-ก83 และ ก87 และ ก90)
- (ก) เพื่อระบุรายการที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน รวมถึงการเปิดเผยข้อมูล
  - (ข) เพื่อเน้นการระบุส่วนในงบการเงินที่อาจเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
48. การสอบถามผู้บริหารและบุคคลากรอื่นภายในกิจการ (ในกรณีที่เหมาะสม) ของผู้ประกอบวิชาชีพต้องรวมถึง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก84-ก88)
- (ก) ผู้บริหารจัดทำประมาณการทางบัญชีที่สำคัญตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอย่างไร
  - (ข) การระบุบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน รวมถึงวัตถุประสงค์ของรายการเหล่านั้น
  - (ค) มีรายการ เหตุการณ์หรือเรื่องที่มีนัยสำคัญ ที่ผิดปกติ หรือมีความซับซ้อน ซึ่งมีผลกระทบหรืออาจมีผลกระทบต่องบการเงินของกิจการหรือไม่ รวมถึง

- (1) การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในกิจกรรมหรือการดำเนินธุรกิจของกิจการ
  - (2) การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในเงื่อนไขของสัญญาซึ่งมีผลกระทบต่ออย่างมีสาระสำคัญ ต้องการการเงินของกิจการ รวมถึงเงื่อนไขและข้อตกลงของสัญญาทางการเงินและหนี้สิน
  - (3) รายการที่สำคัญในสมุดรายวันหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ ต้องการการเงิน
  - (4) รายการที่สำคัญที่เกิดขึ้นหรือรับรู้ใกล้วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
  - (5) สถานะของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงใด ๆ ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขระหว่างการสอบทานครั้งก่อน
  - (6) ผลกระทบหรือผลกระทบที่เป็นไปได้ของรายการหรือความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีต่อกิจการ
- (ง) การมีอยู่ของข้อสงสัย หรือข้อกล่าวหา ซึ่งมีมูลหรือข้อเท็จจริง
- (1) การทุจริตหรือการกระทำผิดกฎหมายที่ส่งผลกระทบต่อกิจการ
  - (2) การไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับที่ทราบโดยทั่วไปว่า มีผลกระทบโดยตรงต่อการกำหนดจำนวนที่มีสาระสำคัญและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน เช่น กฎหมายและข้อบังคับเกี่ยวกับภาษี และเงินบำเหน็จบำนาญ
- (จ) ผู้บริหารระบุเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินและวันที่ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งต้องปรับปรุงหรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินหรือไม่
- (ฉ) เกณฑ์ที่ผู้บริหารใช้ในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก89)
- (ช) มีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่เป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยในความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่
- (ซ) พันธะสัญญา ภาระผูกพันตามสัญญา หรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่มีสาระสำคัญ ซึ่งมีผลกระทบหรืออาจมีผลกระทบต้องการการเงิน รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลของกิจการ
- (ฌ) รายการที่ไม่เป็นตัวเงินหรือรายการที่ไม่มีค่าตอบแทนที่มีสาระสำคัญในรอบระยะเวลารายงานที่พิจารณา
49. ในการออกแบบการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาว่าข้อมูลจากระบบบัญชี และการบันทึกบัญชีของกิจการเพียงพอตามวัตถุประสงค์ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก90-ก92)

วิธีการสอบทานเพื่อระบุสถานการณ์เฉพาะ

บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

50. ระหว่างการสอบทาน ผู้ประกอบวิชาชีพต้องคงไว้ซึ่งความระมัดระวังในเรื่องข้อตกลงหรือข้อมูล ที่อาจแสดงให้เห็นถึงการมีอยู่ของความสัมพันธ์หรือรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ที่ผู้บริหารไม่ได้ระบุหรือเปิดเผยให้ผู้ประกอบวิชาชีพทราบมาก่อน

51. หากผู้ประกอบการวิชาชีพพบรายการที่มีนัยสำคัญที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจของกิจการในระหว่างการปฏิบัติงานสอบทาน ผู้ประกอบวิชาชีพต้องสอบถามผู้บริการเกี่ยวกับ
- (ก) ลักษณะของรายการดังกล่าว
  - (ข) มีบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเกี่ยวข้องด้วยหรือไม่
  - (ค) เหตุผลทางธุรกิจของรายการ (หรือการขาดเหตุผลทางธุรกิจ)

การทุจริตและการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

52. เมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าเกิดการทุจริตหรือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับหรือมีข้อสงสัยว่าเกิดการทุจริตหรือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับในกิจการ ผู้ประกอบวิชาชีพต้อง
- (ก) สื่อสารเรื่องนี้กับผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) หากไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก93)
  - (ข) ขอให้ผู้บริหารทำการประเมินผลกระทบต่องบการเงิน (หากมี)
  - (ค) พิจารณาผลกระทบ (หากมี) ต่อข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพต่องบการเงินและต่อรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ จากการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับผลกระทบของการทุจริตที่พบหรือสงสัย หรือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่สื่อสารไปยังผู้ประกอบวิชาชีพ
  - (ง) พิจารณาว่ากฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก94-ก98)
    - (1) กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพต้องรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสมหรือไม่
    - (2) กำหนดความรับผิดชอบในการรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม ซึ่งอาจจำเป็นในสถานการณ์นั้นหรือไม่ดังกล่าว

การดำเนินงานต่อเนื่อง

53. การสอบทานงบการเงินรวมถึงการพิจารณาความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการในการพิจารณาการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการโดยผู้บริหาร ผู้ประกอบวิชาชีพต้องประเมินโดยครอบคลุมช่วงเวลาเดียวกันกับที่ผู้บริหารใช้ในการประเมินตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หรืออาจประเมินโดยครอบคลุมระยะเวลาที่มากกว่านั้นหากมีกฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดไว้
54. ระหว่างการปฏิบัติงานสอบทาน หากผู้ประกอบวิชาชีพได้ทราบถึงเหตุการณ์หรือเงื่อนไข ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้ประกอบวิชาชีพต้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก99)
- (ก) สอบถามผู้บริการเกี่ยวกับแผนการดำเนินงานในอนาคตที่มีผลกระทบต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ และความเป็นไปได้ของแผนงานดังกล่าว และสอบถามว่าผู้บริหารเชื่อว่าผลที่จะได้รับจากแผนดังกล่าวนี้สามารถทำให้สถานการณ์เกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการดีขึ้นได้หรือไม่



- (ข) ประเมินผลการสอบถาม เพื่อพิจารณาว่าคำตอบของผู้บริหารให้ข้อมูลพื้นฐานที่เพียงพอสำหรับเรื่องต่อไปหรือไม่
- (1) แสดงงบการเงินด้วยเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องหากแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องได้รวมถึงข้อสมมติของการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
  - (2) ให้ข้อสรุปว่างบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือทำให้เกิดความเข้าใจคลาดเคลื่อนเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่
- (ค) พิจารณาคำตอบของผู้บริหารภายใต้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมด ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพได้ทราบจากผลการสอบทานแล้ว

#### การใช้ผลงานที่จัดทำโดยบุคคลอื่น

55. ในการปฏิบัติงานสอบทาน ผู้ประกอบวิชาชีพอาจจำเป็นต้องใช้ผลงานที่จัดทำโดยผู้ประกอบวิชาชีพอื่นหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือองค์กรใดองค์กรหนึ่งที่มีความเชี่ยวชาญในด้านอื่น นอกเหนือจากการบัญชีหรือการให้ความเชื่อมั่น หากผู้ประกอบวิชาชีพใช้ผลงานที่จัดทำโดยผู้ประกอบวิชาชีพอื่นหรือผู้เชี่ยวชาญในระหว่างการปฏิบัติงานสอบทาน ผู้ประกอบวิชาชีพต้องดำเนินงานตามขั้นตอนที่เหมาะสม เพื่อให้พอใจว่างานที่ปฏิบัติเพียงพอต่อวัตถุประสงค์ของผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก80)

#### การกระทบยอดงบการเงินกับบันทึกทางบัญชีที่เกี่ยวข้อง

56. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องได้หลักฐานว่า งบการเงินตรงกันกับบันทึกทางบัญชีหรือกระทบยอดได้กับบันทึกทางบัญชีที่เกี่ยวข้องของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก100)

#### วิธีการสอบทานเพิ่มเติม หากผู้ประกอบวิชาชีพทราบว่างบการเงินอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

57. หากผู้ประกอบวิชาชีพทราบถึงเรื่องที่เป็นเหตุให้ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่างบการเงินอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการสอบทานเพิ่มเติมที่เพียงพอเพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก101-ก105)
- (ก) ให้ข้อสรุปว่าเรื่องดังกล่าวไม่เป็นเหตุให้งบการเงินโดยรวมแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
  - (ข) พิจารณาว่าเรื่องดังกล่าวเป็นเหตุให้งบการเงินโดยรวมแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

#### เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน

58. หากผู้ประกอบวิชาชีพทราบถึงเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินและวันที่ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งต้องปรับปรุงรายการหรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ผู้ประกอบวิชาชีพต้องขอให้ผู้บริหารแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าว

59. ผู้ประกอบวิชาชีพไม่มีภาระหน้าที่ในการปฏิบัติงานสอบทานใด ๆ ต้องการเงิน ภายหลังจากวันที่ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ อย่างไรก็ตาม หากภายหลังจากวันที่ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพแต่ก่อนวันที่เผยแพร่การเงิน ผู้ประกอบวิชาชีพได้ทราบถึงข้อเท็จจริง ซึ่งหากพบ ณ วันที่ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพอาจทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพต้องเสนอรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพในแบบที่เปลี่ยนแปลงไปผู้ประกอบวิชาชีพต้อง
- (ก) ปรีกษาหรือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหาร หรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (หากเหมาะสม)
  - (ข) พิจารณาว่าต้องมีการแก้ไขงบการเงินหรือไม่
  - (ค) หากต้องแก้ไข สอบถามผู้บริหารว่าจะดำเนินการในเรื่องดังกล่าวกับงบการเงินอย่างไร
60. หากผู้บริหารไม่แก้ไขงบการเงินในสถานการณ์ที่ผู้ประกอบวิชาชีพเห็นว่าต้องแก้ไข และหากผู้ประกอบวิชาชีพได้ส่งมอบรายงานให้กิจการแล้ว ผู้ประกอบวิชาชีพต้องแจ้งไปยังผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ให้เผยแพร่การเงินให้กับบุคคลภายนอกก่อนทำการแก้ไขในส่วนที่จำเป็น หากกิจการนำงบการเงินที่ยังไม่ได้แก้ไขนั้นออกเผยแพร่ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องดำเนินการอย่างเหมาะสมเพื่อป้องกันไม่ให้บุคคลภายนอกนั้นใช้รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ

#### หนังสือรับรอง

61. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องขอให้ผู้บริหารจัดทำหนังสือรับรองว่า ผู้บริหารได้ปฏิบัติตามหน้าที่ของตนตามที่ระบุไว้ในข้อตกลงในการรับงานสอบทาน หนังสือรับรองต้องรวมถึง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก106-ก108)
- (ก) ผู้บริหารได้ปฏิบัติตามหน้าที่ของตนในการจัดทำงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการนำเสนออย่างถูกต้องตามที่ควร และให้ข้อมูลทั้งหมดแก่ผู้ประกอบวิชาชีพและให้ผู้ประกอบวิชาชีพเข้าถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องตามที่ตกลงไว้ในข้อตกลงในการรับงานสอบทาน
  - (ข) รายการทั้งหมดได้บันทึกและรวมอยู่ในงบการเงินแล้ว
- หากกฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดให้ผู้บริหารมีแถลงการณ์เป็นลายลักษณ์อักษรต่อสาธารณชนเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหาร และผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาแล้วเห็นว่าแถลงการณ์นั้นให้คำรับรองบางส่วนหรือทั้งหมดตามที่กำหนดในย่อหน้าย่อยที่ (ก)-(ข) เรื่องที่เกี่ยวข้องที่อยู่ในแถลงการณ์นั้นไม่จำเป็นต้องรวมอยู่ในหนังสือรับรองอีก
62. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องขอให้ผู้บริหารจัดทำหนังสือรับรองว่าผู้บริหารได้เปิดเผยข้อมูลต่อผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก107)
- (ก) รายชื่อบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันรวมถึงความสัมพันธ์และรายการทั้งหมดที่ผู้บริหารทราบ
  - (ข) ข้อเท็จจริงที่สำคัญเกี่ยวกับการทุจริตหรือสงสัยว่าจะทุจริตที่ผู้บริหารทราบ ที่อาจมีผลกระทบต่อกิจการ
  - (ค) การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับเท่าที่ทราบทั้งหมดทั้งที่เกิดขึ้นแล้วหรือที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ซึ่งผลกระทบของการไม่ปฏิบัติตามมีผลกระทบต่องบการเงินของกิจการ

- (ง) ข้อมูลทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องในงบการเงิน
  - (จ) เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินทุกรายการ ซึ่งต้องปรับปรุงรายการหรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ได้มีการปรับปรุงรายการหรือเปิดเผยข้อมูลแล้ว
  - (ฉ) พันธะสัญญา ภาระผูกพันตามสัญญา หรือหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นที่มีสาระสำคัญ ซึ่งมีผลกระทบหรืออาจมีผลกระทบต่อการเงิน รวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลของกิจการ
  - (ช) รายการที่ไม่เป็นตัวแทนหรือรายการที่ไม่มีค่าตอบแทนที่มีสาระสำคัญในรอบระยะเวลา รายงานที่พิจารณา
63. กรณีที่ผู้บริหารไม่ให้หนังสือรับรองฉบับหนึ่งหรือหลายฉบับตามที่ผู้ประกอบวิชาชีพร้องขอ ผู้ประกอบวิชาชีพต้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก106)
- (ก) สอบถามถึงเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (หากเหมาะสม)
  - (ข) ประเมินความซื่อสัตย์ของผู้บริหารอีกครั้งและประเมินผลกระทบที่อาจมีต่อความน่าเชื่อถือของคำรับรอง (วาจา หรือ ลายลักษณ์อักษร) และหลักฐานการสอบทานโดยทั่วไป
  - (ค) กระทำการอย่างเหมาะสม ซึ่งรวมถึงการพิจารณาผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่อข้อสรุปในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้
64. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องไม่ให้ข้อสรุปต่องบการเงิน หรือถอนตัวจากการสอบทานหากการถอนตัวเป็นไปตามกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง (หากเหมาะสม) เมื่อ
- (ก) ผู้ประกอบวิชาชีพให้ข้อสรุปว่ามีข้อสงสัยเกี่ยวกับความซื่อสัตย์ของผู้บริหาร จนทำให้หนังสือรับรองไม่มีความน่าเชื่อถือ หรือ
  - (ข) ผู้บริหารไม่จัดทำหนังสือรับรองตามย่อหน้าที่ 61

#### วันที่และรอบระยะเวลาที่ครอบคลุมในหนังสือรับรอง

65. วันที่ในหนังสือรับรองต้องใกล้เคียงกับวันที่ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพต่องบการเงิน เท่าที่จะสามารถทำได้ในทางปฏิบัติ แต่ต้องไม่หลังจากวันที่ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพต่องบการเงิน หนังสือรับรองต้องทำขึ้นสำหรับงบการเงินทั้งหมดและสำหรับรอบระยะเวลาที่อ้างถึงในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ

#### การประเมินหลักฐานที่ได้มาจากวิธีการสอบทานที่ใช้

66. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องประเมินว่าได้รับหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอแล้วจากวิธีการสอบทานที่ใช้หรือไม่ และหากไม่ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องใช้วิธีการอื่นที่ผู้ประกอบวิชาชีพเห็นว่าจำเป็นในสถานการณ์นั้น ๆ เพื่อให้สามารถให้ข้อสรุปต่องบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก109)
67. หากผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อให้ข้อสรุป ผู้ประกอบวิชาชีพต้องหารือกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (หากเหมาะสม) ถึงผลกระทบที่ข้อจำกัดเหล่านี้มีต่อขอบเขตของการสอบทาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก110-ก111)

การประเมินผลกระทบต่อรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ

68. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องประเมินหลักฐานที่ได้รับจากวิธีการสอบทานที่ใช้เพื่อพิจารณาผลกระทบต่อรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก109)

การให้ข้อสรุปต่องบการเงินของผู้ประกอบวิชาชีพ

ข้อพิจารณาของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับงบการเงิน

69. ในการได้มาซึ่งข้อสรุปต่องบการเงิน ผู้ประกอบวิชาชีพต้อง
- (ก) ประเมินว่างบการเงินมีการอ้างอิงถึงหรืออธิบายเกี่ยวกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไว้อย่างเพียงพอหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก112-ก113)
  - (ข) ในบริบทของข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและผลจากวิธีการสอบทานที่ใช้ พิจารณาว่า
    - (1) คำศัพท์ที่ใช้ในงบการเงิน รวมถึงชื่อของงบการเงินแต่ละงบมีความเหมาะสมหรือไม่
    - (2) งบการเงินได้เปิดเผยเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่สำคัญที่เลือกและนำไปปฏิบัติอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่
    - (3) นโยบายการบัญชีที่เลือกและนำไปปฏิบัติสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและเหมาะสมหรือไม่
    - (4) ประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหารมีความสมเหตุสมผลหรือไม่
    - (5) ข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงินมีความเกี่ยวข้องกัน เชื่อถือได้ เปรียบเทียบกันได้ และเข้าใจได้หรือไม่
    - (6) งบการเงินมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอหรือไม่ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจได้ถึงผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญต่อข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก114-ก116)
70. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาผลกระทบของ
- (ก) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินโดยรวม ที่พบในระหว่างการสอบทานที่ยังไม่ได้รับการแก้ไข และในการสอบทานงบการเงินของกิจการในปีก่อน
  - (ข) ลักษณะเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ รวมทั้งข้อบ่งชี้เกี่ยวกับความลำเอียงที่อาจเกิดขึ้นในการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก117-ก118)
71. เมื่องบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทของการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร การพิจารณาของผู้ประกอบวิชาชีพต้องรวมถึง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก115)
- (ก) การนำเสนอ โครงสร้างและเนื้อหาโดยรวมของงบการเงินตามแม่บทที่เกี่ยวข้อง
  - (ข) งบการเงิน รวมถึงหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง แสดงรายการและเหตุการณ์ในลักษณะของการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร ในบริบทของงบการเงินโดยรวมหรือไม่

## รูปแบบของข้อสรุป

72. ข้อสรุปต้องบการเงินของผู้ประกอบวิชาชีพ ไม่ว่าจะ เป็นแบบไม่มีเงื่อนไขหรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ต้องแสดงในรูปแบบที่เหมาะสม ในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน

## ข้อสรุปแบบไม่มีเงื่อนไข

73. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องให้ข้อสรุปแบบไม่มีเงื่อนไขในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพต้องบการเงิน โดยรวมเมื่อผู้ประกอบวิชาชีพได้รับความเชื่อมั่นอย่างจำกัดเพื่อสรุปว่า ไม่พบสิ่งที่เป็นเหตุให้ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่างบการเงินดังกล่าวไม่ได้จัดทำตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในสาระสำคัญ
74. เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพให้ข้อสรุปแบบไม่มีเงื่อนไข ผู้ประกอบวิชาชีพต้องใช้ข้อความใดข้อความหนึ่งต่อไปนี้ ตามความเหมาะสม เว้นแต่จะมีการกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับไว้เป็นอย่างอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก119-ก120)
- (ก) ผู้ประกอบวิชาชีพไม่พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่างบการเงินดังกล่าวไม่แสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง จากการสอบทานของผู้ประกอบวิชาชีพ (สำหรับงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทของการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร)
  - (ข) ผู้ประกอบวิชาชีพไม่พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่างบการเงินดังกล่าวไม่ได้จัดทำขึ้นตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในสาระสำคัญ จากการสอบทานของผู้ประกอบวิชาชีพ (สำหรับงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์)

## ข้อสรุปแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

75. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องให้ข้อสรุปแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพต้องบการเงินโดยรวม เมื่อ
- (ก) ผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาจากวิธีสอบทานที่ใช้และหลักฐานการสอบทานที่ได้รับว่า งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
  - (ข) ผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอที่เกี่ยวข้องกับรายการใดรายการหนึ่ง หรือหลายรายการในงบการเงิน ซึ่งมีสาระสำคัญต่องบการเงินโดยรวม
76. เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพให้ข้อสรุปแบบที่เปลี่ยนแปลงไปต้องบการเงิน ผู้ประกอบวิชาชีพต้อง
- (ก) ใช้หัวข้อ “ข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไข” “ข้อสรุปว่างบการเงินไม่ถูกต้อง” หรือ “การไม่ให้ข้อสรุป” ตามความเหมาะสม สำหรับบรรดข้อสรุปในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ
  - (ข) อธิบายเหตุการณ์ซึ่งทำให้เกิดการให้ข้อสรุปแบบที่เปลี่ยนแปลงไปไว้ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ ภายใต้หัวข้อที่เหมาะสม (ตัวอย่างเช่น “เกณฑ์ในการให้ข้อสรุปอย่าง

มีเงื่อนไข” “เกณฑ์ในการให้ข้อสรุปว่างบการเงินไม่ถูกต้อง” หรือ “เกณฑ์ในการไม่ให้ข้อสรุป” (ตามความเหมาะสม) ในอีกรวรรคในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพก่อนวรรคข้อสรุป (อ้างถึงวรรคเกณฑ์ในการให้ข้อสรุป)

งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

77. หากผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาว่างบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้ประกอบวิชาชีพต้อง
- (ก) ให้ข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไข เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพสรุปว่าผลกระทบของเหตุการณ์ ซึ่งทำให้เกิดการให้ข้อสรุปแบบที่เปลี่ยนแปลงไปมีสาระสำคัญ แต่ไม่แผ่กระจายไปยังงบการเงิน หรือ
  - (ข) ให้ข้อสรุปว่างบการเงินไม่ถูกต้อง เมื่อผลกระทบของเหตุการณ์ ซึ่งทำให้เกิดการให้ข้อสรุปแบบที่เปลี่ยนแปลงไปมีสาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงิน
78. เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพให้ข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไขต่องบการเงินจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องใช้ข้อความใดข้อความหนึ่งต่อไปนี้ ตามความเหมาะสม เว้นแต่จะมีการกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับไว้เป็นอย่างอื่น
- (ก) ยกเว้นผลกระทบของเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการให้ข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไข ผู้ประกอบวิชาชีพ ไม่พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่างบการเงินดังกล่าวไม่แสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ ตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องจากการสอบทานของผู้ประกอบวิชาชีพ (สำหรับงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทของการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร) หรือ
  - (ข) ยกเว้นผลกระทบของเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการให้ข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไข ผู้ประกอบวิชาชีพไม่พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่างบการเงินดังกล่าวไม่ได้จัดทำขึ้นตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในสาระสำคัญ จากการสอบทานของผู้ประกอบวิชาชีพ (สำหรับงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์)
79. เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพให้ข้อสรุปว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ผู้ประกอบวิชาชีพต้องใช้ข้อความใดข้อความหนึ่งต่อไปนี้ ตามความเหมาะสม เว้นแต่จะมีการกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับไว้เป็นอย่างอื่น
- (ก) เนื่องจากเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการให้ข้อสรุปว่างบการเงินไม่ถูกต้องมีนัยสำคัญ งบการเงินดังกล่าวไม่ได้แสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องจากการสอบทานของผู้ประกอบวิชาชีพ (สำหรับงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทของการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร) หรือ
  - (ข) เนื่องจากเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการให้ข้อสรุปว่างบการเงินไม่ถูกต้องมีนัยสำคัญ งบการเงินดังกล่าวไม่ได้จัดทำขึ้นตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในสาระสำคัญ จากการสอบทานของผู้ประกอบวิชาชีพ (สำหรับงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์)

80. วรรคเกณฑ์ในการให้ข้อสรุป ซึ่งเกี่ยวข้องกับ การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพให้ข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไข หรือข้อสรุปว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ผู้ประกอบวิชาชีพต้อง
- (ก) อธิบายและระบุจำนวนผลกระทบทางการเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ระบุได้ในงบการเงิน (รวมถึงการเปิดเผยเกี่ยวกับจำนวนเงิน) เว้นแต่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพต้องแจ้งในวรรคเกณฑ์ในการให้ข้อสรุป
  - (ข) อธิบายว่าการเปิดเผยข้อมูลผิดพลาดอย่างไร ในกรณีที่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อบการเงินที่เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลต่าง ๆ หรือ
  - (ค) อธิบายลักษณะของข้อมูลที่ถูกละเว้นไม่เปิดเผยไว้ หากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการไม่เปิดเผยข้อมูล ซึ่งถูกกำหนดให้เปิดเผย เว้นแต่ตามกฎหมายหรือข้อบังคับห้ามมิให้เปิดเผยข้อมูลที่ถูกละเว้นดังกล่าว ผู้ประกอบวิชาชีพต้องเปิดเผยข้อมูลที่ถูกละเว้นนั้น หากสามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

การไม่สามารถหาหลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

81. หากผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถให้ข้อสรุปต่อบการเงิน เนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้ประกอบวิชาชีพต้อง
- (ก) ให้ข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไข เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจไม่พบ (หากมี) จะส่งผลกระทบอันเป็นสาระสำคัญ แต่ไม่แผ่กระจายไปยังงบการเงิน หรือ
  - (ข) ไม่ให้ข้อสรุป หากผู้ประกอบวิชาชีพสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจไม่พบ (หากมี) จะส่งผลกระทบอันเป็นสาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงิน
82. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องถอนตัวจากการสอบทาน หากมีสถานการณ์ดังต่อไปนี้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก121-ก123)
- (ก) เนื่องจากผู้บริหารจำกัดขอบเขตการสอบทานหลังจากผู้ประกอบวิชาชีพตอบรับงาน ผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถหาหลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อให้ข้อสรุปต่อบการเงิน
  - (ข) ผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาว่ามีความเป็นไปได้ที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจไม่พบ (หากมี) จะส่งผลกระทบอันเป็นสาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงิน
  - (ค) การถอนตัวเป็นไปได้อย่างใดกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง
83. เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพให้ข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไขต่อบการเงิน เนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องใช้ข้อความใดข้อความหนึ่งต่อไปนี้ตามความเหมาะสม เว้นแต่จะมีการกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับไว้เป็นอย่างอื่น

- (ก) ยกเว้นผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นของเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการให้ข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไข ผู้ประกอบวิชาชีพไม่พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่างบการเงินดังกล่าวไม่แสดงข้อมูล โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องจากการสอบทานของผู้ประกอบวิชาชีพ (สำหรับงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทของการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร) หรือ
- (ข) ยกเว้นผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นของเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการให้ข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไข ผู้ประกอบวิชาชีพไม่พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่างบการเงินดังกล่าวไม่ได้จัดทำขึ้นตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในสาระสำคัญ จากการสอบทานของผู้ประกอบวิชาชีพ (สำหรับงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์)
84. เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพไม่ให้ข้อสรุปต่องบการเงิน ผู้ประกอบวิชาชีพต้องแสดงในวรรคข้อสรุปว่า
- (ก) เนื่องจากเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่ให้ข้อสรุปมีนัยสำคัญ ผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถหาหลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อให้ข้อสรุปต่องบการเงิน
- (ข) ดังนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพจึงไม่ให้ข้อสรุปต่องบการเงินดังกล่าว
85. ในวรรคเกณฑ์ในการให้ข้อสรุป ซึ่งเกี่ยวข้องกับการให้ข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไขเนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ หรือเมื่อผู้ประกอบวิชาชีพไม่ให้ข้อสรุปต่องบการเงิน ผู้ประกอบวิชาชีพต้องอธิบายเหตุผลที่ไม่สามารถหาหลักฐานดังกล่าว

#### รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ

86. รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพสำหรับงานสอบทานต้องเป็นลายลักษณ์อักษร และต้องประกอบด้วยองค์ประกอบ ดังนี้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก124-ก127 และ ก148 และ ก150)
- (ก) ชื่อ ซึ่งระบุอย่างชัดเจนว่าเป็นรายงานการสอบทานของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ
- (ข) ผู้รับรายงานตามที่กำหนดโดยเงื่อนไขของงานสอบทานนั้น
- (ค) วรรคนำ ซึ่ง
- (1) ระบุงบการเงินที่ได้รับการสอบทาน รวมถึง การระบุชื่อของของงบแต่ละงบที่ประกอบกันเป็นงบการเงิน รวมถึง วันที่และรอบระยะเวลาของงบการเงินแต่ละงบ
  - (2) อ้างอิงถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและหมายเหตุเรื่องอื่น ๆ
  - (3) ระบุว่างบการเงินได้รับการสอบทานแล้ว
- (ง) คำอธิบายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน รวมถึงคำอธิบายว่า ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก128-ก131)
- (1) ในการจัดทำงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง รวมถึง การนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควร
  - (2) การควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด



- (จ) ทางบการเงินเป็นงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ
- (1) คำอธิบายถึงวัตถุประสงค์ของงบการเงินที่จัดทำ และหากจำเป็น ควรระบุผู้ใช้งบการเงินนั้นหรือ อ้างถึงหมายเหตุประกอบงบการเงินที่จัดทำโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ ซึ่งได้รวมข้อมูลดังกล่าวแล้ว
  - (2) ในกรณีที่ผู้บริหารเลือกใช้แม่บทการรายงานทางการเงินสำหรับการจัดทำงบการเงินดังกล่าว อ้างอิงในการอธิบายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหารสำหรับงบการเงินดังกล่าว นั้น ถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารในการตัดสินใจเลือกแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องให้เป็นที่ยอมรับได้ด้วย
- (ฉ) คำอธิบายถึงความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพคือ การให้ข้อสรุปต่องบการเงิน รวมถึงการอ้างอิงมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ และกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก132-ก133 และ ก149)
- (ช) คำอธิบายถึงการสอบทานงบการเงินและข้อจำกัดของการสอบทาน รวมถึงข้อความ ดังนี้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก134)
- (1) งานสอบทานภายใต้มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้เป็นงานให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด
  - (2) ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติงานตามวิธีการสอบทาน ซึ่งส่วนใหญ่ประกอบด้วย การสอบถามผู้บริหารและบุคลากรอื่นของกิจการตามความเหมาะสม การวิเคราะห์เปรียบเทียบ และประเมินหลักฐานที่ได้รับ
  - (3) วิธีการที่ใช้ในการสอบทานน้อยกว่าวิธีที่ใช้ในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างมาก ดังนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพจึงไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน
- (ซ) วรรคข้อสรุป ซึ่งประกอบด้วย
- (1) ข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพต่องบการเงินโดยรวม ตามย่อหน้าที่ 72-85 ตามความเหมาะสม
  - (2) อ้างอิงถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน รวมถึงการระบุแหล่งที่มาของแม่บทนั้น ซึ่งไม่ใช่มาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่ประกาศโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก135-ก136)
- (ฌ) เมื่อข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพต่องบการเงินเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป
- (1) ย่อหน้าภายใต้หัวข้อที่เหมาะสม ซึ่งประกอบด้วยข้อสรุปแบบที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้ประกอบวิชาชีพ ตามย่อหน้าที่ 72 และ 75-85 ตามความเหมาะสม
  - (2) ย่อหน้าภายใต้หัวข้อที่เหมาะสม ซึ่งประกอบด้วยคำอธิบายเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดการให้ข้อสรุปแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก137)
- (ญ) อ้างถึงภาระหน้าที่ของผู้ประกอบวิชาชีพภายใต้มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

- (ฎ) วันที่ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก144-ก147)
- (ฏ) ลายมือชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก138)
- (ฐ) สถานที่ที่ผู้ประกอบวิชาชีพทำการประกอบวิชาชีพ

วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ

วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์

87. ผู้ประกอบวิชาชีพอาจพิจารณาว่ามีความจำเป็นที่จะต้องขอให้ผู้ใช้งบการเงินสังเกตเรื่องที่ได้แสดงหรือเปิดเผยไว้ในงบการเงิน ซึ่งภายใต้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพมีความสำคัญและจำเป็นต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับงบการเงิน ในกรณีนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ ทั้งนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อสรุปว่าเรื่องดังกล่าวไม่ได้แสดงไว้ในงบการเงินโดยขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ วรรคดังกล่าวต้องกล่าวถึงข้อมูลที่ได้แสดงหรือเปิดเผยไว้แล้วในงบการเงินเท่านั้น
88. รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพที่มีต้องงบการเงิน ซึ่งจัดทำโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ ต้องมีวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ เพื่อให้ข้อมูลกับผู้ใช้งบการเงินของผู้ประกอบวิชาชีพว่างบการเงินได้ถูกจัดทำขึ้นตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะและเป็นผลให้งบการเงินดังกล่าวอาจไม่เหมาะสมที่จะนำไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก139-ก140)
89. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์หลังวรรคข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพในงบการเงิน ภายใต้หัวข้อ “ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น” หรือหัวข้ออื่นที่เหมาะสม

วรรคเรื่องอื่น

90. หากผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาว่าจำเป็นต้องสื่อสารเรื่องทีนอกเหนือจากที่ได้แสดงหรือเปิดเผยไว้แล้วในงบการเงิน ซึ่งภายใต้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพแล้ว เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับการสอบทาน ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพ หรือรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพและการสื่อสารดังกล่าวไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องสื่อสารในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ โดยใช้หัวข้อ “เรื่องอื่น” หรือหัวข้ออื่นที่เหมาะสม

ความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงาน

91. ผู้ประกอบวิชาชีพอาจได้รับการร้องขอให้กล่าวถึงความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานไว้ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพต้องงบการเงิน ซึ่งนอกเหนือจากความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพภายใต้มาตรฐานงานสอบทานในการรายงานต้องงบการเงิน ในสถานการณ์นี้ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องกล่าวถึงความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานดังกล่าวในส่วนที่แยกต่างหากในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพและต้องอยู่ภายใต้หัวข้อ “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น” หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสมกับเนื้อหาของส่วนนั้น หลังจากส่วนของรายงานภายใต้หัวข้อ “รายงานต้องงบการเงิน” (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก141-ก143)

## วันที่ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ

92. รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพต้องไม่ลงวันที่ก่อนวันที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้รับหลักฐานการปฏิบัติงานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการให้ข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพต่อการเงิน รวมถึงพอใจว่า (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก144-ก147)
- (ก) ได้มีการจัดทำงบทุกงบที่ประกอบเป็นงบการเงิน ภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง รวมถึงหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้องแล้ว
  - (ข) ผู้มีอำนาจได้ให้การรับรองว่าเป็นผู้รับผิดชอบต่อการเงินเหล่านั้นแล้ว

## เอกสารหลักฐาน

93. การจัดทำเอกสารหลักฐานสำหรับการสอบทาน เป็นการให้หลักฐานที่แสดงว่าการสอบทานเป็นไปตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้และข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง และเป็นบันทึกที่เพียงพอและเหมาะสมเกี่ยวกับเกณฑ์ในการได้มาซึ่งรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องบันทึกประเด็นต่าง ๆ ในการสอบทานอย่างทันที่เพียงพอ เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพที่มีประสบการณ์และไม่เกี่ยวข้องกับการสอบทานนั้นมาก่อนสามารถเข้าใจ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก151)
- (ก) ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการสอบทานที่ใช้เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานงานสอบทานและข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง
  - (ข) ผลที่ได้จากวิธีการสอบทานและข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพที่ได้จากผลนั้น
  - (ค) เรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างการสอบทาน ข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพที่ได้จากเรื่องดังกล่าว และดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่สำคัญที่ใช้เพื่อให้ได้ข้อสรุปดังกล่าว
94. ในการบันทึกลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการสอบทานที่ใช้ ตามที่กำหนดในมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องบันทึก
- (ก) ผู้ปฏิบัติงานสอบทานและวันที่ที่งานดังกล่าวเสร็จสมบูรณ์
  - (ข) ผู้สอบทานงานสอบทานเพื่อวัตถุประสงค์ในการควบคุมคุณภาพของงานสอบทาน วันที่และขอบเขตของการสอบทานดังกล่าว
95. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องบันทึกการปรึกษาหารือกับผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานสอบทานเรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างการสอบทาน รวมถึงลักษณะของเรื่องดังกล่าว
96. หากในระหว่างการปฏิบัติงานสอบทาน ผู้ประกอบวิชาชีพพบข้อมูลที่ไม่สอดคล้องกับเรื่องที่ผู้ประกอบวิชาชีพพบเกี่ยวกับเรื่องที่สำคัญซึ่งมีผลกระทบต่องบการเงิน ผู้ประกอบวิชาชีพต้องบันทึกว่าได้ดำเนินการกับความไม่สอดคล้องดังกล่าวอย่างไร

## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ขอบเขตของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 1-2)

ก1. ในการปฏิบัติงานสอบทานงบการเงิน ผู้ประกอบวิชาชีพอาจต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายหรือข้อบังคับ ซึ่งอาจแตกต่างไปจากข้อกำหนดที่กำหนดไว้ในมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ ในขณะที่ผู้ประกอบวิชาชีพอาจพบว่าหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ในมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้มีประโยชน์ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้ประกอบวิชาชีพยังคงมีความรับผิดชอบที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับ และภาระหน้าที่ทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องทั้งหมดด้วย

การสอบทานข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินกลุ่มกิจการ

ก2. การสอบทานกิจการภายในกลุ่มตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้อาจได้รับการร้องขอจากผู้สอบบัญชีของงบการเงินของกลุ่มกิจการ<sup>6</sup> งานสอบทานดังกล่าว ซึ่งปฏิบัติตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้อาจรวมกับการร้องขอจากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการให้ปฏิบัติงานหรือวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม ตามความจำเป็นในสถานการณ์ของงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ

ความสัมพันธ์กับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (อ้างอิงย่อหน้าที่ 4)

ก3. มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 กล่าวถึงความรับผิดชอบของสำนักงานในการจัดให้มีและคงไว้ซึ่งระบบการควบคุมคุณภาพงานให้ความเชื่อมั่น รวมถึงงานสอบทานความรับผิดชอบเหล่านั้นมุ่งเน้นไปที่การจัดให้มีเรื่องดังกล่าวต่อไปนี้ของสำนักงาน

- ระบบการควบคุมคุณภาพ
- นโยบายที่เกี่ยวข้องที่ออกแบบมาเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของระบบการควบคุมคุณภาพ และวิธีปฏิบัติของสำนักงานเพื่อนำไปปฏิบัติและติดตามการปฏิบัติตามนโยบายเหล่านั้น รวมถึงนโยบายและวิธีปฏิบัติที่กล่าวถึงแต่ละองค์ประกอบต่อไปนี้
  - ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน
  - ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง
  - การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานสอบทานเฉพาะรายทรัพยากรบุคคล
  - การปฏิบัติงานสอบทาน
  - การติดตามผล

ก4. ภายใต้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 สำนักงานมีภาระหน้าที่ในการจัดให้มีและคงไว้ซึ่งระบบการควบคุมคุณภาพเพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลแก่สำนักงานว่า

- (ก) สำนักงานและบุคลากรของสำนักงานปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น” ย่อหน้าที่ ก52

- (ข) รายงานที่ออกโดยสำนักงานหรือหัวหน้าผู้รับผิดชอบงานมีความเหมาะสมกับสถานการณ์นั้น ๆ<sup>7</sup>
- ก5. ข้อกำหนดของประเทศที่กล่าวถึงความรับผิดชอบของสำนักงานในการจัดให้มีและคงไว้ซึ่งระบบการควบคุมคุณภาพ มีข้อกำหนดเทียบเท่ามาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 เป็นอย่างน้อย เมื่อได้ระบุทุกองค์ประกอบในย่อหน้าที่ ก3 และกำหนดภาระหน้าที่ให้สำนักงานบรรลุจุดมุ่งหมายของข้อกำหนดตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1

#### งานการสอบทานงบการเงินในอดีต (อ้างอิงย่อหน้าที่ 5-8 และ 14)

- ก6. การสอบทานงบการเงินอาจใช้ปฏิบัติในกิจการประเภทต่าง ๆ ซึ่งแตกต่างกันด้วยประเภทหรือขนาด หรือด้วยระดับของความซับซ้อนในงบการเงิน ในบางประเทศ การสอบทานงบการเงินของกิจการบางประเภทอาจอยู่ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับ และข้อกำหนดในการรายงานของประเทศนั้น ๆ
- ก7. การสอบทานอาจปฏิบัติในหลากหลายสถานการณ์ ตัวอย่างเช่น อาจถูกกำหนดให้ปฏิบัติสำหรับกิจการที่ได้รับยกเว้นจากข้อกำหนดที่ระบุในกฎหมายหรือข้อบังคับสำหรับการตรวจสอบที่จำเป็น การสอบทานอาจได้รับการร้องขอโดยสมัครใจ เช่น เกี่ยวกับการรายงานทางการเงินสำหรับข้อตกลงภายใต้สัญญา หรือเพื่อสนับสนุนข้อตกลงการจัดหาเงินทุน

#### วัตถุประสงค์ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 15)

- ก8. มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพไม่ให้ข้อสรุปต่องบการเงิน หาก
- (ก) ผู้ประกอบวิชาชีพออกรายงานหรือถูกเรียกร้องให้ออกรายงานสำหรับงานสอบทาน
  - (ข) ผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถให้ข้อสรุปต่องบการเงิน เนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ และผู้ประกอบวิชาชีพสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ถูกตรวจพบ (หากมี) จะส่งผลกระทบต่อสาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงิน
- ก9. สถานการณ์ของการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (อ้างอิงการถูกจำกัดขอบเขต) อาจเกิดขึ้นจาก
- (ก) สถานการณ์ที่อยู่เหนือการควบคุมของกิจการ
  - (ข) สถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับวิธีการสอบทาน หรือเวลาการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพ หรือ
  - (ค) การถูกจำกัดขอบเขตโดยผู้บริหาร หรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ
- ก10. มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้กำหนดข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพเมื่อผู้ประกอบวิชาชีพถูกจำกัดขอบเขต ไม่ว่าจะเป็นการก่อนการตอบรับงานหรือระหว่างการปฏิบัติงาน

<sup>7</sup> มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 11

## คำจำกัดความ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 16)

การใช้คำว่า “ผู้บริหาร” และ “ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล”

ก11. ความรับผิดชอบที่เกี่ยวข้องของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและแตกต่างกันในแต่ละประเทศ และกิจการประเภทต่าง ๆ ความแตกต่างนี้มีผลกระทบต่อแนวทางที่ผู้ประกอบวิชาชีพปรับใช้ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ ดังนั้น ข้อความว่า “ผู้บริหาร และ ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ตามความเหมาะสม” ที่ปรากฏในที่ต่าง ๆ ในมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้มีเจตนาเพื่อเตือนผู้ประกอบวิชาชีพถึงความจริงที่ว่าสภาพแวดล้อมในกิจการที่แตกต่างกันอาจมีโครงสร้างและข้อตกลงในการบริหารและการกำกับดูแลที่แตกต่างกัน

ก12. ความรับผิดชอบที่หลากหลายที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำข้อมูลทางการเงินและการรายงานทางการเงินแก่บุคคลภายนอกเป็นของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- ทรัพยากรและโครงสร้างของกิจการ
- บทบาทเฉพาะของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลภายในกิจการตามที่กำหนดในกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง หรือหากกิจการไม่ได้อยู่ภายใต้การกำกับดูแลอย่างเป็นทางการหรือตามข้อตกลงที่เป็นความรับผิดชอบของกิจการ (ตัวอย่างเช่น ตามที่บันทึกไว้ในสัญญา โครงสร้างองค์กร หรือในเอกสารการก่อตั้งกิจการ)

ตัวอย่างเช่น ในกิจการขนาดเล็ก มักจะไม่มีแบ่งแยกระหว่างบทบาทในการบริหารและบทบาทในการกำกับดูแล ในกิจการที่ขนาดใหญ่กว่า ผู้บริหารมีความรับผิดชอบสำหรับการดำเนินการของธุรกิจหรือ กิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการ และการรายงาน ขณะที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลติดตามดูแลเกี่ยวกับการบริหาร ในบางประเทศ หน้าที่ในการจัดทำงบการเงินของกิจการเป็นความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และในบางประเทศเป็นหน้าที่ของผู้บริหาร

ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด – การใช้คำว่าหลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 17(ฉ))

ก13. หลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอทำให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างจำกัด เพื่อสนับสนุนข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพ หลักฐานการสอบทานต้องมีการรวบรวมและได้รับจากวิธีการสอบทานในระหว่างการสอบทาน

การปฏิบัติงานสอบทานตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 18)

ก14. มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ไม่ได้ลบล้างข้อกฎหมายหรือข้อบังคับที่กำหนดให้สอบทานงบการเงิน ในกรณีที่กฎหมายหรือข้อบังคับดังกล่าวแตกต่างจากข้อกำหนดในมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ การปฏิบัติงานสอบทานตามกฎหมายหรือข้อบังคับจะไม่ถือว่าเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้

## ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 21)

ก15. ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีกำหนดหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ ซึ่งได้แก่

- (ก) ความซื่อสัตย์สุจริต
- (ข) ความเที่ยงธรรม
- (ค) ความรู้ ความสามารถ และความเอาใจใส่ทางวิชาชีพ
- (ง) การรักษาความลับ และ
- (จ) พฤติกรรมทางวิชาชีพ

หลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณกำหนดมาตรฐานของพฤติกรรมที่คาดหวังจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีให้กรอบแนวคิดที่กำหนดแนวทางที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องนำไปปรับใช้เพื่อระบุ ประเมิน และจัดการกับอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน ในกรณีของงานสอบบัญชี งานสอบทาน หรืองานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่น ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้เสนอ มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ ซึ่งกำหนดขึ้นโดยการนำกรอบแนวคิดดังกล่าวไปใช้กับอุปสรรคต่อความเป็นอิสระที่เกี่ยวข้องกับงานเหล่านั้น

ก16. ในกรณีของงานสอบทานงบการเงิน ประมวลจรรยาบรรณกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพมีความเป็นอิสระจากกิจการที่งบการเงินได้รับการสอบทาน ประมวลจรรยาบรรณอธิบายความเป็นอิสระว่าประกอบด้วยความเป็นอิสระด้านจิตใจและความเป็นอิสระอันเป็นที่ประจักษ์ ความเป็นอิสระของผู้ประกอบวิชาชีพถือเป็นมาตรการป้องกันความสามารถของผู้ประกอบวิชาชีพในการให้ข้อสรุปโดยไม่ได้รับผลกระทบต่อสิ่งที่มีอิทธิพลที่อาจส่งผลต่อการประเมินเพื่อให้ได้ข้อสรุปนั้น ความเป็นอิสระช่วยเพิ่มขีดความสามารถของผู้ประกอบวิชาชีพให้สามารถปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม และรักษาทัศนคติของความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

**การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ**

*การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 22)*

ก17. การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นสิ่งจำเป็นในการประเมินหลักฐานการสอบทานอย่างระมัดระวัง การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพรวมถึงการตั้งข้อสงสัยเกี่ยวกับความขัดแย้งของข้อมูล และการสอบสวนหลักฐานการสอบทานที่ขัดแย้งกัน และการตั้งข้อสงสัยเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามและข้อมูลอื่นที่ได้รับจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพยังรวมถึงการพิจารณาความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบทานที่ได้รับภายใต้สถานการณ์ต่าง ๆ

ก18. การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ รวมถึงการที่ผู้ประกอบวิชาชีพระมัดระวังในเรื่องต่อไปนี้ ตัวอย่างเช่น

- หลักฐานการสอบทานที่ขัดแย้งกับหลักฐานอื่นที่ได้รับ
- ข้อมูลที่ทำให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของเอกสารและคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามซึ่งจะใช้เป็นหลักฐานการสอบทาน
- เงื่อนไขที่อาจแสดงให้เห็นถึงการทุจริตที่อาจเกิดขึ้น
- สถานการณ์อื่น ๆ ที่ชี้ให้เห็นถึงความจำเป็นที่ต้องใช้วิธีการสอบทานเพิ่มเติม

ก19. การดำรงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการสอบทานเป็นเรื่องที่จำเป็น หากผู้ประกอบวิชาชีพต้องการลดความเสี่ยง ตัวอย่างเช่น ความเสี่ยงจาก

- การมองข้ามสถานการณ์ที่ผิดปกติ
- การได้มาซึ่งข้อสรุปที่เกินความจริงจากหลักฐานที่ได้รับ
- การใช้ข้อสมมติที่ไม่เหมาะสมในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการสอบทานและการประเมินผลการสอบทาน

ก20. ผู้ประกอบวิชาชีพควรคำนึงถึงประสบการณ์ในอดีตเกี่ยวกับความซื่อสัตย์และความน่าเชื่อถือของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ อย่างไรก็ตาม ความเชื่อที่ว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีความซื่อสัตย์และความน่าเชื่อถือ ไม่ได้ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพลดความจำเป็นในการคงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ หรือทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพสามารถยอมรับหลักฐานการสอบทานที่ไม่เพียงพอต่อวัตถุประสงค์ในการสอบทาน

การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้า 23)

ก21. การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมีความจำเป็นต่อการปฏิบัติงานสอบทานที่เหมาะสมเนื่องจากการตีความข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องและข้อกำหนดของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ และความจำเป็นในการตัดสินใจอย่างรอบคอบตลอดการปฏิบัติงานสอบทาน กำหนดให้นำความรู้และประสบการณ์ที่เกี่ยวข้องไปปรับใช้กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ต่าง ๆ ของงานสอบทาน การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมีความจำเป็นโดยเฉพาะอย่างยิ่งต่อ

- การตัดสินใจเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญ รวมถึงลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการสอบทานที่ใช้เพื่อให้บรรลุข้อกำหนดของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้และเพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบทาน
- เมื่อประเมินว่าหลักฐานที่ได้รับจากวิธีการสอบทานที่ใช้ลดความเสี่ยงของงานให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ในสถานการณ์ของงานสอบทานหรือไม่
- เมื่อพิจารณาการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการนำแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องของกิจการไปปฏิบัติ
- เมื่อให้ข้อสรุปต่องบการเงินจากหลักฐานการสอบทานที่ได้รับรวมถึงการพิจารณาความสมเหตุสมผลของประมาณการที่กำหนดโดยผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน



- ก22. ลักษณะเด่นของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพคือ การใช้ดุลยพินิจโดยผู้ประกอบวิชาชีพที่ได้รับการฝึกอบรม มีความรู้และประสบการณ์ รวมถึงการใช้ทักษะและเทคนิคการให้ความเชื่อมั่น ซึ่งช่วยในการพัฒนาความรู้ความสามารถที่จำเป็นในการใช้ดุลยพินิจอย่างสมเหตุสมผล การปรึกษาหารือในเรื่องต่าง ๆ ที่ยากหรือที่มีข้อโต้แย้งในระหว่างการปฏิบัติงาน สอบทาน ทั้งภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบทาน และระหว่างกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบทานกับกลุ่มอื่นในระดับที่เหมาะสม ไม่ว่าจะภายในหรือภายนอกสำนักงาน จะช่วยผู้ประกอบวิชาชีพในการใช้ดุลยพินิจอย่างรอบคอบและสมเหตุสมผล
- ก23. การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพในงานสอบทานใด ๆ ตั้งอยู่บนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่ผู้ประกอบวิชาชีพทราบตลอดการสอบทาน รวมถึง
- ความรู้ที่ได้รับจากงานสอบทานเกี่ยวกับงบการเงินของกิจการในงวดก่อนที่เกี่ยวข้อง
  - ความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการของผู้ประกอบวิชาชีพ รวมถึงระบบบัญชีของกิจการ และการปรับใช้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในอุตสาหกรรมที่กิจการนั้นดำเนินธุรกิจ
  - ขอบเขตการจัดทำและการนำเสนองบการเงินต้องใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร
- ก24. การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพอาจประเมินได้จากการพิจารณาว่า ดุลยพินิจนั้นสะท้อนให้เห็นถึงการนำหลักการให้ความเชื่อมั่นและหลักการบัญชีไปปฏิบัติอย่างเหมาะสมหรือไม่ และดุลยพินิจนั้นเหมาะสมและสอดคล้องกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่ผู้ประกอบวิชาชีพทราบจนถึงวันที่ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพหรือไม่
- ก25. การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพจำเป็นต้องกระทำตลอดการสอบทานและต้องมีการบันทึกไว้อย่างเหมาะสมตามข้อกำหนดของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพไม่อาจใช้เป็นเหตุผลของการตัดสินใจที่ไม่อยู่บนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของงานสอบทานหรือหลักฐานการสอบทานที่ได้รับ

#### การควบคุมคุณภาพในระดับงานสอบทาน (อ้างอิงย่อหน้า 24-25)

- ก26. ทักษะและเทคนิคในการให้ความเชื่อมั่น รวมถึง
- การประยุกต์การสังเกตและสงสัยของผู้ประกอบวิชาชีพ และการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพในการวางแผนและปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น ซึ่งรวมถึงการรวบรวมและการประเมินหลักฐานการสอบทาน
  - การทำความเข้าใจระบบสารสนเทศ รวมถึงหน้าที่และข้อจำกัดของการควบคุมภายใน
  - การเชื่อมโยงการพิจารณาความมีสาระสำคัญและความเสี่ยงของงานกับลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการสอบทาน
  - การประยุกต์วิธีการสอบทานที่เหมาะสมในการสอบทาน ซึ่งอาจรวมถึง วิธีการประเภทอื่น ๆ นอกจากการสอบถามและการวิเคราะห์เปรียบเทียบ (เช่น การตรวจสอบ

การทดสอบการคำนวณ การทดสอบโดยการปฏิบัติซ้ำ การสังเกตการณ์ และการขอคำยืนยัน) แนวปฏิบัติในการจัดทำเอกสารหลักฐานอย่างมีระบบ

- การใช้ทักษะและแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องในการเขียนรายงานสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น

ก27. ในบริบทของระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน กลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบทานมีความรับผิดชอบในการนำวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพที่เกี่ยวข้องกับงานสอบทานไปปฏิบัติกับงานสอบทานและจัดหาข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้แก่สำนักงานเพื่อช่วยสนับสนุนระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระ

ก28. การกระทำของหัวหน้าผู้รับผิดชอบงานสอบทานและข่าวสารที่เหมาะสมที่สื่อสารให้แก่สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบทาน ในบริบทของหัวหน้าผู้รับผิดชอบงานสอบทาน ซึ่งเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อคุณภาพโดยรวมของงานสอบทานแต่ละงาน ให้ความสำคัญจริงที่ว่าคุณภาพมีความจำเป็นในการปฏิบัติงานสอบทาน และมีความสำคัญต่อคุณภาพของงานสอบทานของ

- (ก) การปฏิบัติงานที่เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ ข้อบังคับ และข้อกำหนดทางกฎหมาย
- (ข) การปฏิบัติตามนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานที่เกี่ยวข้อง
- (ค) การเสนอรายงานการสอบทานที่เหมาะสมกับสถานการณ์นั้น ๆ
- (ง) ความสามารถของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบทานในการเสนอประเด็นปัญหาโดยไม่ต้องเกรงกลัวการตอบโต้

ก29. เว้นแต่ข้อมูลจากสำนักงานหรือองค์กรอื่นจะชี้แนะไว้เป็นอย่างอื่น กลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบทานมีสิทธิที่จะเชื่อถือระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน ตัวอย่างเช่น กลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบทานอาจเชื่อถือระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานในเรื่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับ

- ความรู้ความสามารถของบุคลากร จากการจัดหาบุคลากรและการฝึกอบรมอย่างเป็นทางการของสำนักงาน
- ความเป็นอิสระจากการรวบรวมและการสื่อสารข้อมูลเกี่ยวกับความเป็นอิสระที่เกี่ยวข้องของสำนักงาน
- การรักษาความสัมพันธ์กับลูกค้า จากระบบการตอบรับงานและการรับงานต่อเนื่องของสำนักงาน
- การปฏิบัติตามข้อบังคับและข้อกำหนดทางกฎหมายจากกระบวนการติดตามผลของสำนักงาน

ในการพิจารณาข้อบกพร่อง ซึ่งพบในระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานที่อาจมีผลกระทบต่องานสอบทาน หัวหน้าผู้รับผิดชอบงานสอบทานอาจพิจารณามาตรการที่สำนักงานใช้ในการแก้ไขข้อบกพร่องนั้น

ก30. ข้อบกพร่องในระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานไม่ได้เป็นข้อบ่งชี้ว่างานสอบทานงานใดงานหนึ่งไม่เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพรวมถึงข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องหรือเป็นข้อบ่งชี้ว่ารายงานของผู้ประกอบวิชาชีพนั้นไม่เหมาะสม

การมอบหมายงานให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25(ข))

- ก31. ในการพิจารณาความรู้ความสามารถที่เหมาะสมของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบทานโดยรวมหัวหน้าผู้รับผิดชอบงานสอบทานอาจพิจารณาเรื่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบทาน เช่น
- ความเข้าใจและประสบการณ์จริงในงานสอบทานที่มีลักษณะและความซับซ้อนใกล้เคียงกัน โดยพิจารณาจากการฝึกอบรมและการมีส่วนร่วมในงานที่เหมาะสม
  - ความเข้าใจในมาตรฐานวิชาชีพ และข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง
  - ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านรวมถึงความเชี่ยวชาญด้านสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง และ ความเชี่ยวชาญเฉพาะเรื่องในด้านการบัญชีหรือการให้ความเชื่อมั่น
  - ความรู้เกี่ยวกับอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องที่ลูกค้าดำเนินธุรกิจอยู่
  - ความสามารถในการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ
  - ความเข้าใจนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน

การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานสอบทาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25(ง)(1))

- ก32. มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 กำหนดให้สำนักงานได้มาซึ่งข้อมูลที่สำนักงานพิจารณาว่าจำเป็นในสถานการณ์นั้น ๆ ก่อนการตอบรับงานกับลูกค้ารายใหม่ และเมื่อต้องตัดสินใจว่าจะคงไว้ซึ่งงานกับลูกค้ารายเดิมต่อไปหรือไม่ และเมื่อพิจารณาตอบรับงานใหม่กับลูกค้ารายเดิม ข้อมูลที่ช่วยในการพิจารณาว่าการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานสอบทานมีความเหมาะสมหรือไม่ อาจรวมถึงข้อมูลเกี่ยวกับ
- ความซื่อสัตย์สุจริตของเจ้าของกิจการ ผู้บริหารหลัก และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
  - เรื่องสำคัญต่าง ๆ ที่พบในระหว่างงานสอบทานปัจจุบันหรืองานสอบทานครั้งก่อนและผลกระทบของเรื่องดังกล่าวต่อการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์
- ก33. หากหัวหน้าผู้รับผิดชอบงานสอบทานมีเหตุให้สงสัยในความซื่อสัตย์ของผู้บริหารในระดับซึ่งอาจกระทบกับการปฏิบัติงานสอบทานที่เหมาะสม ภายใต้มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้จะไม่เหมาะสมที่ผู้ประกอบวิชาชีพจะรับงานสอบทาน เว้นแต่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ เพราะการตอบรับงานอาจทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพมีส่วนเกี่ยวข้องกับงบการเงินของกิจการในลักษณะที่ไม่เหมาะสม

การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า และงานสอบทาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 29)

- ก34. การพิจารณาของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับการรับงานสอบทานที่ต่อเนื่องและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณซึ่งรวมถึงความเป็นอิสระนั้นจะเกิดขึ้นตลอดระยะเวลาที่สอบทานตามเงื่อนไขและสถานการณ์ที่เปลี่ยนไป การปฏิบัติงานเบื้องต้นที่เกี่ยวข้องกับการรับงานสอบทานที่ต่อเนื่องและการประเมินข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (รวมถึงความเป็นอิสระ) เมื่อเริ่มงานสอบทาน สื่อสารให้เห็นถึงการตัดสินใจและการปฏิบัติของผู้ประกอบวิชาชีพก่อนที่จะปฏิบัติงานสอบทานในขั้นตอนที่สำคัญของการสอบทาน

ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการทำงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า และงานสอบทาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 29)

ก35. งานที่ให้ความเชื่อมั่นอาจถูกยอมรับเมื่อการปฏิบัติงานแสดงถึงลักษณะบางประการเท่านั้น<sup>8</sup> ซึ่งมีส่วนช่วยในการบรรลุวัตถุประสงค์ของผู้ประกอบวิชาชีพสำหรับงานสอบทาน

วัตถุประสงค์ที่มีเหตุผล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 29(ก)(1))

ก36. อาจเป็นไปได้ที่จะถือว่างานนั้นมีวัตถุประสงค์ที่มีเหตุผล ตัวอย่างเช่น หาก

- (ก) มีข้อจำกัดอย่างมีนัยสำคัญต่อขอบเขตของงานของผู้ประกอบวิชาชีพ
- (ข) ผู้ประกอบวิชาชีพสงสัยว่าผู้ว่าจ้างตั้งใจที่จะนำชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพไปเกี่ยวข้องกับงบการเงินในลักษณะที่ไม่เหมาะสม หรือ
- (ค) งานสอบทานมีวัตถุประสงค์เพื่อปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง และกฎหมายหรือข้อบังคับนั้นกำหนดให้งบการเงินต้องได้รับการตรวจสอบ

งานการสอบทานมีความเหมาะสมกับสถานการณ์ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 29(ก)(2))

ก37. เมื่อความเข้าใจเบื้องต้นของผู้ประกอบวิชาชีพในสถานการณ์ของงานสอบทานบ่งชี้ว่าการรับงานสอบทานอาจไม่เหมาะสม ผู้ประกอบวิชาชีพอาจพิจารณาแนะนำงานประเภทอื่น ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ ตัวอย่างเช่น ผู้ประกอบวิชาชีพอาจเชื่อว่าการปฏิบัติงานสอบบัญชีเหมาะสมกว่างานสอบทาน ในกรณีอื่น ๆ หากสถานการณ์ของงานขัดขวางการปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น ผู้ประกอบวิชาชีพอาจแนะนำงานการรวบรวมข้อมูล หรืองานบริการทางด้านบัญชีอื่น ๆ ที่เหมาะสม

ข้อมูลที่เป็นต่อการปฏิบัติงานสอบทาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 29(ค))

ก38. ตัวอย่างหนึ่งที่ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพมีเหตุให้สงสัยว่าข้อมูลที่เป็นต่อการปฏิบัติงานสอบทานนั้นจะมีอยู่หรือจะน่าเชื่อถือ คือเมื่อมีข้อสงสัยว่าบันทึกทางบัญชีที่เป็นต่อวัตถุประสงค์ของการวิเคราะห์เปรียบเทียบไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วนอย่างมาก การพิจารณาไม่มุ่งเน้นที่ความต้องการที่เกิดขึ้นในระหว่างการสอบทานเพื่อช่วยผู้บริหารผ่านการแนะนำรายการปรับปรุงที่จำเป็นเพื่อให้งบการเงินที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหารเสร็จสิ้น

เงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการตอบรับงานสอบทาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30)

ก39. มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ยังกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพทราบถึงเรื่องบางประการซึ่งมีความจำเป็นสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพและผู้บริหารของกิจการที่ต้องเห็นชอบ ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ ก่อนผู้ประกอบวิชาชีพตอบรับงาน

แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30(ก))

ก40. เงื่อนไขสำหรับการรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น คือการที่หลักเกณฑ์<sup>9</sup> ที่ถูกอ้างถึงในคำจำกัดความของ

<sup>8</sup> แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น ย่อหน้าที่ 22

<sup>9</sup> แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น ย่อหน้าที่ 42

งานที่ให้ความเชื่อมั่นมีความเหมาะสม และเผยแพร่ให้กับผู้ใช้ที่เป็นกลุ่มเป้าหมาย<sup>10</sup> สำหรับวัตถุประสงค์ของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องให้หลักเกณฑ์แก่ผู้ประกอบวิชาชีพที่จะใช้ในการสอบทานงบการเงิน ซึ่งรวมถึงการแสดงรายการที่ถูกต้องของงบการเงินตามที่ควรที่เกี่ยวข้องกัน แม่บทการรายงานทางการเงินบางเรื่องเป็นแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรในขณะที่ยื่นเรื่องอื่น ๆ เป็นแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกำหนดรูปแบบและเนื้อหาของงบการเงิน รวมถึงส่วนประกอบของงบการเงินที่สมบูรณ์

ความยอมรับได้ของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

- ก41. หากปราศจากแม่บทการรายงานทางการเงินที่ยอมรับได้ ผู้บริหารจะไม่มีเกณฑ์ที่เหมาะสมสำหรับการจัดทำงบการเงินและผู้ประกอบวิชาชีพจะไม่มีหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมสำหรับการสอบทานงบการเงิน
- ก42. การพิจารณาของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับการยอมรับได้ของแม่บทการรายงานทางการเงินที่ประยุกต์ในงบการเงินจัดทำขึ้นในบริบทของความเข้าใจของผู้ประกอบวิชาชีพว่าใครคือผู้ใช้งบการเงินเป้าหมาย ผู้ใช้งบการเงินเป้าหมายคือบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพจัดทำรายงานให้ ผู้ประกอบวิชาชีพอาจไม่สามารถระบุทุกคนที่อ่านรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่มีบุคคลจำนวนมากเข้าถึงงบการเงิน
- ก43. ในหลายกรณี หากไม่มีข้อบ่งชี้ของการขัดแย้ง ผู้ประกอบวิชาชีพอาจมีข้อสมมติว่าแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องสามารถยอมรับได้ (ตัวอย่างเช่น แม่บทการรายงานทางการเงินซึ่งถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับในประเทศ เพื่อใช้ในการจัดทำงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปสำหรับกิจการเฉพาะประเภท)
- ก44. ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับการยอมรับได้ของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในการจัดทำงบการเงินประกอบด้วย
- ลักษณะของกิจการ (ตัวอย่างเช่น เป็นบริษัท หน่วยงานภาครัฐ หรือเป็นองค์กรที่ไม่แสวงหาผลกำไร)
  - วัตถุประสงค์ของงบการเงิน (ตัวอย่างเช่น เป็นงบการเงินที่ถูกจัดทำขึ้นเพื่อเป็นไปตามความต้องการข้อมูลทางการเงินโดยทั่วไปของผู้ใช้ที่หลากหลาย หรือจัดทำขึ้นตามความต้องการข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้เฉพาะกลุ่ม)
  - ลักษณะของงบการเงิน (ตัวอย่างเช่น เป็นงบการเงินชุดสมบูรณ์ หรือเป็นแค่เฉพาะงบการเงินเดียว)
  - กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

<sup>10</sup> แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น ย่อหน้าที่ 22(ข)(2)

- ก45. หากแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้จัดทำงบการเงินไม่สามารถยอมรับได้ในส่วนของวัตถุประสงค์ของงบการเงิน และผู้บริหารไม่ยินยอมที่จะใช้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เป็นที่ยอมรับในความคิดเห็นของผู้ประกอบวิชาชีพ มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิเสธงาน
- ก46. ข้อบกพร่องของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งบ่งชี้ว่าแม่บทไม่สามารถยอมรับได้ อาจถูกค้นพบภายหลังจากการรับงานสอบทาน หากการใช้แม่บทการรายงานทางการเงินนั้นไม่ได้ถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ ผู้บริหารอาจตัดสินใจที่จะใช้แม่บทอื่น ซึ่งสามารถยอมรับได้ เมื่อผู้บริหารทำตามที่กำหนด มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพตกลงตามข้อตกลงใหม่ในการรับงานสอบทานกับผู้บริหาร เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30(ข) และ 37(จ))

- ก47. งบการเงินที่ต้องได้รับการสอบทาน คืองบการเงินของกิจการที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการ ภายใต้การกำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ไม่ได้กำหนดความรับผิดชอบของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และไม่ได้ลบล้างข้อกำหนดหรือข้อบังคับที่กำหนดความรับผิดชอบของบุคคลดังกล่าว อย่างไรก็ตาม การสอบทานตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้เป็นการสอบทานบนหลักการที่ว่า ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ได้รับความรับผิดชอบอันเป็นพื้นฐานของการปฏิบัติงานสอบทาน การสอบทานงบการเงินไม่ได้ปลดเปลื้องความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- ก48. ในการจัดทำงบการเงินซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของความรับผิดชอบของผู้บริหาร ผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดประมาณการทางบัญชีที่สมเหตุสมผลภายใต้สถานการณ์นั้น ๆ และต้องเลือกและนำนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมไปปฏิบัติ การใช้ดุลยพินิจดังกล่าวต้องกระทำในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- ก49. เนื่องจากเงื่อนไขเบื้องต้นมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานสอบทานงบการเงิน มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพต้องได้รับคำยืนยันของผู้บริหารว่ามีความเข้าใจในความรับผิดชอบของผู้บริหารก่อนตอบรับงานสอบทาน ผู้ประกอบวิชาชีพอาจได้รับคำยืนยันของผู้บริหารเป็นวาจาหรือเป็นลายลักษณ์อักษร อย่างไรก็ตาม ข้อตกลงของผู้บริหารจะถูกบันทึกในข้อตกลงในการรับงานที่เป็นลายลักษณ์อักษรหลังจากนั้น
- ก50. หากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ไม่รับหรือจะไม่รับทราบความรับผิดชอบของตนเกี่ยวกับงบการเงิน ถือเป็นความไม่เหมาะสมหากผู้ประกอบวิชาชีพตอบรับงานสอบทาน เว้นแต่มีข้อกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ ในสถานการณ์ที่ผู้ประกอบวิชาชีพถูกกำหนดให้ตอบรับงานสอบทาน ผู้ประกอบวิชาชีพอาจจำเป็นต้องอธิบายต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงความสำคัญของเรื่องเหล่านี้และนัยต่องานการสอบทาน

ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเมื่อถ้อยคำในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 34-35)

- ก51. มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถแสดงว่าตนได้ปฏิบัติตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ เว้นแต่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติงานตามมาตรฐานงานสอบทานทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการสอบทาน กฎหมายหรือข้อบังคับอาจกำหนดเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการสอบทาน ซึ่งอาจทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิเสธงานสอบทาน หากสามารถทำได้ ตัวอย่างเช่น หาก
- ผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาว่าแม้บทการรายงานทางการเงินที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับไม่สามารถยอมรับได้ หรือ
  - รูปแบบหรือข้อความที่กำหนดในรายงานผู้ประกอบวิชาชีพอยู่ในรูปแบบหรือในเนื้อหาซึ่งแตกต่างจากแบบหรือข้อความที่กำหนดโดยมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ อย่างมีนัยสำคัญ

ภายใต้มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ การสอบทานที่ปฏิบัติในสถานการณ์เหล่านี้ถือว่าไม่เป็นไปตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ และผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถแสดงว่าตนได้ปฏิบัติตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ในรายงานที่ออกเพื่องานสอบทาน โดยไม่คำนึงว่าผู้ประกอบวิชาชีพไม่ได้รับอนุญาตให้อ้างถึงการสอบทานว่าได้ปฏิบัติโดยสอดคล้องกับมาตรฐานงานสอบทาน อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบวิชาชีพได้รับการสนับสนุนให้ปฏิบัติตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดเรื่องการรายงานในขอบเขตที่สามารถปฏิบัติได้ ในกรณีที่เหมาะสมเพื่อหลีกเลี่ยงความเข้าใจผิดผู้ประกอบวิชาชีพอาจพิจารณาเพิ่มข้อความในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพว่าการสอบทานไม่ได้ปฏิบัติโดยสอดคล้องกับมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้

การเห็นชอบข้อตกลงในการรับงาน

หนังสือตอบรับงานสอบทานหรือรูปแบบอื่นของการเห็นชอบที่เป็นลายลักษณ์อักษร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 37)

- ก52. สิ่งที่เป็นประโยชน์ต่อทั้งผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และผู้ประกอบวิชาชีพ คือ การที่ผู้ประกอบวิชาชีพส่งหนังสือตอบรับงานสอบทานก่อนเริ่มการสอบทานเพื่อช่วยหลีกเลี่ยงความเข้าใจผิดเกี่ยวกับการสอบทาน

รูปแบบและเนื้อหาในหนังสือตอบรับงานสอบทาน

- ก53. รูปแบบและเนื้อหาในหนังสือตอบรับงานสอบทานอาจแตกต่างกันสำหรับแต่ละงานสอบทาน นอกเหนือจากเรื่องที่กำหนดในมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ หนังสือตอบรับงานสอบทานอาจอ้างถึง ดังตัวอย่างเช่น

- ข้อตกลงเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมของผู้ประกอบวิชาชีพอื่นและผู้เชี่ยวชาญในงานสอบทาน
- ข้อตกลงกับผู้ประกอบวิชาชีพคนก่อน (หากมี) ในกรณีที่เป็นงานสอบทานปีแรก
- ข้อเท็จจริงที่ว่างงานสอบทานไม่ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดตามกฎหมายหรือความต้องการของบุคคลภายนอกในการตรวจสอบ

- ความคาดหวังว่าผู้บริหารจะให้หนังสือรับรองแก่ผู้ประกอบวิชาชีพ
- ความเห็นชอบของผู้บริหารในการแจ้งผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับข้อเท็จจริง ซึ่งอาจกระทบต่อการเงินที่ผู้บริหารอาจรับทราบระหว่างวันที่ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ ถึงวันที่ที่งบการเงินออกเผยแพร่
- คำร้องขอถึงผู้บริหารในการรับทราบถึงการได้รับหนังสือตอบรับงานสอบทานและเห็นชอบข้อตกลงในการรับงานตามที่ระบุไว้ในหนังสือตอบรับงานนั้น

#### การสอบทานกิจการภายในกลุ่ม

ก54. ผู้สอบบัญชีของงบการเงินของกลุ่มกิจการอาจร้องขอให้ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติงานสอบทานต่อ งบการเงินของกิจการภายในกลุ่ม โดยขึ้นอยู่กับคำสั่งของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ การสอบทาน ข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มอาจปฏิบัติตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ ผู้สอบบัญชี ของกลุ่มกิจการอาจระบุวิธีการสอบทานเพิ่มเติมเพื่อเพิ่มงานที่ทำสำหรับการสอบทานซึ่งปฏิบัติ ตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติการสอบทานเป็นผู้สอบบัญชีของ งบการเงินของกิจการภายในกลุ่ม การสอบทานดังกล่าวไม่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานงานสอบทาน ฉบับนี้

ความรับผิดชอบของผู้บริหารที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 37(จ))

ก55. ในสถานการณ์ของงานสอบทาน หากผู้ประกอบวิชาชีพเห็นว่าไม่มีความจำเป็นที่จะบันทึกข้อตกลง บางอย่างของงานสอบทานในหนังสือตอบรับงานสอบทาน ผู้ประกอบวิชาชีพยังคงถูกกำหนดตาม มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ ให้ได้รับความเห็นชอบที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้บริหาร และ ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลตามความเหมาะสม ว่าได้รับทราบและเข้าใจถึงความรับผิดชอบตามที่ กำหนดในมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ ความเห็นชอบที่เป็นลายลักษณ์อักษรนี้อาจใช้ข้อความใน กฎหมายหรือข้อบังคับ หากกฎหมายหรือข้อบังคับดังกล่าวกำหนดความรับผิดชอบของผู้บริหารที่ เทียบเท่ากับความรับผิดชอบที่กล่าวมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้

ตัวอย่างหนังสือตอบรับงานสอบทาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 37)

ก56. ตัวอย่างหนังสือตอบรับงานสอบทานแสดงไว้ในภาคผนวก 1

การสอบทานงบการเงินสำหรับปีถัดไปของลูกค้านายเดิม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 38)

ก57. ผู้ประกอบวิชาชีพอาจตัดสินใจที่จะไม่ส่งหนังสือตอบรับงานสอบทานฉบับใหม่หรือข้อตกลงที่เป็น ลายลักษณ์อักษรอื่น ๆ ในแต่ละงวด อย่างไรก็ตาม ปัจจัยดังต่อไปนี้อาจแสดงถึงความเหมาะสม ที่จะปรับปรุงข้อตกลงในการรับงานสอบทาน หรือเพื่อแจ้งให้ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับ ดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ทราบถึงข้อตกลงในงานสอบทานที่มีอยู่เดิม

- ข้อบ่งชี้ใด ๆ ว่าผู้บริหารเข้าใจผิดในวัตถุประสงค์และขอบเขตของการสอบทาน
- การปรับปรุง หรือข้อตกลงพิเศษใด ๆ ในการรับงานสอบบัญชี
- การเปลี่ยนแปลงล่าสุดของผู้บริหารระดับสูงของกิจการ



- การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในความเป็นเจ้าของ
- การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในลักษณะหรือขนาดธุรกิจของกิจการ
- การเปลี่ยนแปลงในกฎระเบียบหรือข้อบังคับทางกฎหมายที่มีผลกระทบต่อกิจการ
- การเปลี่ยนแปลงแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

การยอมรับการเปลี่ยนแปลงข้อตกลงในการรับงานสอบทาน

การร้องขอที่จะเปลี่ยนแปลงข้อตกลงในการรับงานสอบทาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 39)

ก58. การร้องขอจากกิจการให้ผู้ประกอบวิชาชีพเปลี่ยนแปลงข้อตกลงในการรับงานสอบทานอาจเป็นผลมาจากหลายปัจจัย รวมถึง

- การเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ที่กระทบต่อความต้องการงานบริการ
- ความเข้าใจผิดเกี่ยวกับลักษณะของงานสอบทานตามข้อตกลงเดิม
- ข้อจำกัดต่อขอบเขตของงานสอบทานไม่ว่ากำหนดโดยผู้บริหารหรือเป็นสาเหตุจากสถานการณ์อื่น

ก59. การเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ที่กระทบต่อความต้องการของกิจการหรือความเข้าใจผิดเกี่ยวกับลักษณะของการสอบทานที่ถูกร้องขอตามข้อตกลงเดิมอาจถูกพิจารณาว่าเป็นเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลสำหรับการร้องขอในการเปลี่ยนแปลงข้อตกลงในงานสอบทาน

ก60. ในทางตรงข้าม การเปลี่ยนแปลงอาจถูกพิจารณาว่าไม่สมเหตุสมผล หากปรากฏว่าการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวข้องกับข้อมูลซึ่งไม่ถูกต้อง ไม่สมบูรณ์ หรือไม่น่าพอใจ ตัวอย่างเช่น ผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับรายการที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน และผู้บริหารร้องขอที่จะเปลี่ยนแปลงงานสอบทานเป็นงานบริการเกี่ยวเนื่องเพื่อหลีกเลี่ยงการแสดงข้อสรุปแบบที่เปลี่ยนแปลงไปโดยผู้ประกอบวิชาชีพ

การร้องขอที่จะเปลี่ยนแปลงลักษณะของงานสอบทาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 40)

ก61. ก่อนการเห็นชอบที่จะเปลี่ยนแปลงงานสอบทานเป็นงานประเภทอื่นหรือการบริการที่เกี่ยวข้อง ผู้ประกอบวิชาชีพที่ถือว่าจ้างให้ปฏิบัติงานสอบทานโดยสอดคล้องกับมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ อาจจำเป็นต้องประเมินผลกระทบตามสัญญาหรือทางกฎหมายเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงซึ่งเกี่ยวเนื่องกับเหตุการณ์ตามที่อ้างถึงในมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้

ก62. หากผู้ประกอบวิชาชีพเห็นว่ามีข้อพิพาทที่สมเหตุสมผลที่จะเปลี่ยนแปลงงานสอบทานเป็นงานประเภทอื่นหรืองานบริการเกี่ยวเนื่อง การปฏิบัติงานในงานสอบทานจนถึงวันที่ของการเปลี่ยนแปลงอาจเกี่ยวข้องกับงานที่ถูกเปลี่ยนแปลง อย่างไรก็ตาม การปฏิบัติงานที่ถูกกำหนดและการออกรายงานควรเหมาะสมกับงานที่ถูกปรับเปลี่ยนไป เพื่อที่จะหลีกเลี่ยงความสับสนของผู้อ่าน การจัดทำรายงานเกี่ยวกับงานประเภทอื่นหรืองานบริการที่เกี่ยวข้องจะไม่รวมการอ้างถึง

(ก) งานสอบทานเดิม หรือ

- (ข) วิธีใด ๆ ที่อาจปฏิบัติในงานสอบทานเดิม ยกเว้นงานสอบทานที่ถูกเปลี่ยนแปลงเป็นงานที่ปฏิบัติตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน และ ดังนั้นการอ้างถึงวิธีปฏิบัติคือส่วนประกอบปกติของการรายงาน

**การสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 42)**

ก63. ในงานสอบทาน การสื่อสารของผู้ประกอบวิชาชีพกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอยู่ในรูปแบบของ

- (ก) การสอบถามที่ผู้ประกอบวิชาชีพกระทำระหว่างการปฏิบัติตามวิธีการสอบทาน  
 (ข) การสื่อสารอื่น ๆ ในบริบทของการติดต่อสื่อสารแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อให้เข้าใจในประเด็นที่เกิดขึ้นและเพื่อช่วยในการพัฒนาความสัมพันธ์ในการทำงานที่ดีสำหรับงานสอบทาน

ก64. ช่วงเวลาที่เหมาะสมในการสื่อสารจะแตกต่างกันตามแต่ละสถานการณ์ของงาน ซึ่งปัจจัยที่เกี่ยวข้องนั้นรวมถึงความสำคัญและลักษณะของแต่ละเรื่อง และแนวทางการดำเนินการใด ๆ ที่คาดหวังให้ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลดำเนินการ ตัวอย่างเช่น อาจเป็นการเหมาะสมที่จะสื่อสารอุปสรรคที่สำคัญที่พบในระหว่างการปฏิบัติงานสอบทานโดยเร็วที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ หากผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลสามารถที่จะให้ความช่วยเหลือแก่ผู้ประกอบวิชาชีพในการแก้ไขอุปสรรคนั้น

ก65. กฎหมายหรือข้อบังคับอาจจำกัดไม่ให้ผู้ประกอบวิชาชีพสื่อสารเรื่องบางเรื่องให้กับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลดำเนินการได้รับทราบ เช่น กฎหมายหรือข้อบังคับอาจห้ามเรื่องการสื่อสาร หรือการดำเนินการอื่นที่อาจเป็นการขัดขวางการสืบสวนการกระทำที่ผิดกฎหมายที่เกิดขึ้นจริงหรือสงสัยว่าจะเกิดขึ้นของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในบางสถานการณ์ ความขัดแย้งที่อาจเกิดขึ้นระหว่างความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพในเรื่องของการเก็บรักษาความลับและความรับผิดชอบในเรื่องของการสื่อสารอาจมีความซับซ้อนในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้ประกอบวิชาชีพอาจพิจารณาที่จะขอคำแนะนำทางด้านกฎหมาย

**การสื่อสารเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการสอบทาน**

ก66. เรื่องต่าง ๆ ที่จะแจ้งต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ภายใต้อาจารย์มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ อาจรวมถึง

- ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพในงานสอบทาน ตามที่ระบุในหนังสือตอบรับงานสอบทานหรือรูปแบบอื่นที่เหมาะสมของการเห็นชอบที่เป็นลายลักษณ์อักษร
- เรื่องที่สำคัญที่พบจากการสอบทาน ตัวอย่างเช่น
  - ความคิดเห็นของผู้ประกอบวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับแง่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญของวิธีปฏิบัติทางบัญชีของกิจการ รวมถึงนโยบายบัญชี การประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน
  - เรื่องสำคัญที่พบจากการปฏิบัติงานตามวิธีการสอบทาน รวมถึง สถานการณ์ที่

ผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาว่าจำเป็นที่ต้องใช้วิธีการสอบทานเพิ่มเติมภายใต้มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพอาจขอคำยืนยันจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลแล้วมีความเข้าใจที่ตรงกันในเรื่องข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมหรือเหตุการณ์เฉพาะนั้น ๆ

- เรื่องต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น ซึ่งอาจนำไปสู่การให้ข้อสรุปแบบที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้ประกอบวิชาชีพ
- อุปสรรคสำคัญที่พบในระหว่างการสอบทาน (หากมี) ตัวอย่างเช่น การไม่ได้รับข้อมูลที่คาดว่าจะจัดหาได้ การไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบทานที่ผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาว่าจำเป็นต่อการสอบทาน หรือข้อจำกัดต่าง ๆ สำหรับผู้ประกอบวิชาชีพที่ผู้บริหารกำหนดขึ้น ในบางสถานการณ์ อุปสรรคต่าง ๆ ดังกล่าวที่ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมิได้กล่าวถึง อาจก่อให้เกิดการถูกจำกัดขอบเขตของการสอบทาน ซึ่งอาจนำไปสู่การให้ข้อสรุปแบบที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้ประกอบวิชาชีพ หรือการถอนตัวจากงานสอบทานของผู้ประกอบวิชาชีพในสถานการณ์เฉพาะ

ก67. ในบางกิจการ ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการแห่งหนึ่งอาจเป็นคนละบุคคลกัน ในสถานการณ์นี้ ผู้บริหารของกิจการอาจมีความรับผิดชอบในการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นที่เป็นประโยชน์ต่อการกำกับดูแลด้วย การสื่อสารโดยผู้บริหารไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นต่าง ๆ ที่ผู้ประกอบวิชาชีพต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลก็ไม่ได้เป็นการปลดเปลื้องภาระความรับผิดชอบให้แก่ผู้ประกอบวิชาชีพที่ต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลด้วย อย่างไรก็ตาม การสื่อสารโดยผู้บริหารไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นต่าง ๆ อาจส่งผลกระทบต่อรูปแบบหรือช่วงเวลาของการสื่อสารระหว่างผู้ประกอบวิชาชีพกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

#### การสื่อสารกับบุคคลภายนอก

ก68. ในบางประเทศ อาจกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพต้องดำเนินการตามกฎหมายหรือข้อบังคับดังตัวอย่างต่อไปนี้

- แจ้งให้หน่วยงานกำกับดูแลหรือหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมายทราบถึงเรื่องบางเรื่องที่ได้มีการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ตัวอย่างเช่น ในบางประเทศอาจกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพมีหน้าที่ที่ต้องแจ้งหน่วยงานกำกับดูแลให้ทราบถึงการแสดงรายงานทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ได้ดำเนินการแก้ไข
- จัดส่งสำเนาของรายงานบางรายงานที่จัดทำสำหรับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลให้แก่หน่วยงานการกำกับดูแล หรือหน่วยงานที่จัดหาทุน หรือในบางกรณี ทำให้รายงานเหล่านี้สามารถเข้าถึงได้โดยสาธารณชน

ก69. หากไม่ได้มีการกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้ผู้ประกอบวิชาชีพต้องให้สำเนาเอกสารการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลแก่บุคคลภายนอกแล้ว ผู้ประกอบวิชาชีพอาจต้องได้รับความยินยอมจากผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลก่อนที่จะดำเนินการดังกล่าว

### การปฏิบัติงานสอบทาน

ความมีสาระสำคัญในการสอบทานงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 43)

ก70. การพิจารณาความมีสาระสำคัญของผู้ประกอบวิชาชีพทำในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง แม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทอธิบายเกี่ยวกับหลักการของความมีสาระสำคัญในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน ถึงแม้ว่าแม่บทการรายงานทางการเงินอาจอธิบายถึงความมีสาระสำคัญในความหมายที่ต่างกัน แต่โดยทั่วไปแม่บทการรายงานทางการเงินมักจะอธิบายว่า

- การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งรวมถึงการไม่แสดงข้อมูล จะถูกพิจารณาว่ามีความมีสาระสำคัญ หากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงรายการใดรายการหนึ่งหรือทุกรายการรวมกันจะสามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่ามีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน
- การใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญจะพิจารณาในแง่ของสถานการณ์ และผลกระทบของขนาดหรือลักษณะของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง หรือพิจารณาจากทั้งสององค์ประกอบ
- การใช้ดุลยพินิจว่าเรื่องใดมีความมีสาระสำคัญต่อผู้ใช้งบการเงินจะขึ้นอยู่กับ การพิจารณาความต้องการข้อมูลพื้นฐานทางการเงินของผู้ใช้งบการเงินโดยรวม ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีต่อผู้ใช้งบการเงินรายใดรายหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจง ซึ่งความต้องการของผู้ใช้งบการเงินเหล่านั้นอาจมีความแตกต่างกันอย่างมากจะไม่ถูกนำมาพิจารณา

ก71. หากแสดงในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง การอธิบายหลักการของความมีสาระสำคัญให้กรอบในการอ้างอิงแก่ผู้ประกอบวิชาชีพในการกำหนดความมีสาระสำคัญของการสอบทาน หากไม่แสดง การพิจารณาข้างต้นให้กรอบในการอ้างอิงแก่ผู้ประกอบวิชาชีพ

ก72. การกำหนดความมีสาระสำคัญของผู้ประกอบวิชาชีพเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพและขึ้นอยู่กับความเข้าใจของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับความต้องการข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้น จึงเป็นการสมเหตุสมผลที่ผู้ประกอบวิชาชีพจะตั้งข้อสมมติว่า ผู้ใช้งบการเงิน

- มีความรู้ตามสมควรเกี่ยวกับกิจกรรมทางธุรกิจและเศรษฐกิจและการบัญชี และมีความเต็มใจที่จะศึกษาข้อมูลในงบการเงินด้วยความระมัดระวังและความรอบคอบอย่างสมเหตุสมผล
- มีความเข้าใจว่างบการเงินได้ถูกจัดทำ แสดงรายการ และสอบทาน ในระดับของความมีสาระสำคัญ
- ตระหนักถึงความไม่แน่นอนที่แฝงอยู่ในการวัดมูลค่าของจำนวนเงินที่ขึ้นอยู่กับการใช้ประมาณการ การใช้ดุลยพินิจ และการพิจารณาถึงเหตุการณ์ในอนาคต และ

- ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจอย่างสมเหตุสมผลบนพื้นฐานของข้อมูลในงบการเงิน
- นอกจากนี้ เว้นแต่งานสอบทานปฏิบัติต้องการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อความต้องการซึ่งเฉพาะเจาะจงของผู้ใช้เฉพาะกลุ่ม ผลกระทบที่เป็นไปได้ของการแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงต่อผู้ใช้เฉพาะกลุ่ม ซึ่งความต้องการข้อมูลอาจหลากหลายอย่างมาก โดยทั่วไปไม่ถูกนำมาพิจารณา

ก73. ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับเรื่องที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินโดยรวมเหมือนกัน ไม่ว่าจะป็นระดับใดของความเชื่อมั่นที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้รับเพื่อใช้เป็นเกณฑ์สำหรับการให้ข้อสรุปในงบการเงิน

การปรับเปลี่ยนความมีสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้า 44)

ก74. การพิจารณาความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวมของผู้ประกอบวิชาชีพอาจจำเป็นต้องมีการปรับเปลี่ยนระหว่างการสอบทานเนื่องจากผลของ

- การเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างการสอบทาน (เช่น การตัดสินใจจำหน่ายธุรกิจส่วนสำคัญของกิจการ)
- การได้รับข้อมูลใหม่ หรือการเปลี่ยนแปลงในความเข้าใจของผู้ประกอบวิชาชีพที่มีต่อกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ ซึ่งเป็นผลมาจากการปฏิบัติตามวิธีการสอบทานตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ (ตัวอย่างเช่น หากระหว่างการสอบทานปรากฏว่าผลการดำเนินงานทางการเงินที่เกิดขึ้นจริงมีโอกาสูงที่จะแตกต่างอย่างมากจากผลการดำเนินงานทางการเงินล่วงหน้าที่ได้คาดการณ์ไว้ ซึ่งเดิมเคยใช้ในการกำหนดความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม)

ความเข้าใจของผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้า 45-46)

ก75. ผู้ประกอบวิชาชีพควรใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการกำหนดขอบเขตการทำความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการตามที่กำหนดไว้ เพื่อปฏิบัติงานสอบทานงบการเงินของกิจการตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพควรพิจารณาเบื้องต้นว่ามีความเข้าใจเพียงพอหรือไม่ที่จะบรรลุวัตถุประสงค์สำหรับงานสอบทานของผู้ประกอบวิชาชีพ ระดับของความเข้าใจในกิจการที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้รับจะน้อยกว่าระดับความเข้าใจในกิจการของผู้บริหาร

ก76. การได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการเป็นกระบวนการที่ทำอย่างต่อเนื่องของการเก็บข้อมูล การทำข้อมูลให้เป็นปัจจุบัน และการวิเคราะห์ข้อมูลตลอดช่วงงานสอบทาน ความเข้าใจของผู้ประกอบวิชาชีพได้มาและประยุกต์แบบซ้ำ ๆ ตลอดการปฏิบัติงานสอบทาน รวมถึงทำความเข้าใจให้เป็นปัจจุบันเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในเงื่อนไขและสถานการณ์ที่เกิดขึ้น วิธีปฏิบัติเบื้องต้นสำหรับการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งงานสอบทาน ณ ช่วงเริ่มงานสอบทานขึ้นอยู่กับความเข้าใจเบื้องต้นของผู้ประกอบวิชาชีพในกิจการและของสถานการณ์ของงานสอบทาน ในกรณีการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า ความเข้าใจของผู้ประกอบวิชาชีพหมายถึงความรู้ที่ได้รับจากงานสอบทานงวดก่อนที่ปฏิบัติโดยผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งเกี่ยวกับงบการเงินและข้อมูลทางการเงินอื่น ๆ ของกิจการ

- ก77. การทำความเข้าใจก่อให้เกิดกรอบในการอ้างอิงเพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพสามารถวางแผนและปฏิบัติงานสอบทาน และใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดระยะเวลาของการสอบทาน โดยเฉพาะ การทำความเข้าใจต้องเพียงพอสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพที่จะสามารถระบุส่วนของงบการเงินที่อาจเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และช่วยให้ผู้ประกอบวิชาชีพในการออกแบบและการปฏิบัติตามวิธีการสอบทานเพื่อตอบสนองต่อส่วนนั้น
- ก78. ในการได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ผู้ประกอบวิชาชีพอาจพิจารณาดังนี้
- กิจการเป็นกิจการภายในกลุ่มกิจการ หรือบริษัทร่วมของอีกกิจการหนึ่งหรือไม่
  - ความซับซ้อนของแม่บทการรายงานทางการเงิน
  - ภาระหน้าที่หรือข้อกำหนดเกี่ยวกับการรายงานทางการเงินของกิจการ และพิจารณาว่าภาระหน้าที่หรือข้อกำหนดนั้นมีอยู่ภายใต้กฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง หรือในบริบทของข้อตกลงการรายงานทางการเงินภายใต้การกำกับดูแลที่เป็นทางการหรือข้อตกลงที่เป็นความรับผิดชอบของกิจการ ตัวอย่างเช่น ภายใต้สัญญาที่มีกับบุคคลภายนอก หรือไม่
  - ข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับที่ทราบโดยทั่วไปว่ามีผลกระทบโดยตรงต่อการกำหนดจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน เช่น กฎหมายและข้อบังคับเกี่ยวกับภาษี และเงินบำเหน็จบำนาญ
  - ระดับของการพัฒนาโครงสร้างการบริหารและการกำกับดูแลของกิจการ เกี่ยวกับการบริหารและการดูแลบันทึกทางบัญชีของกิจการ และระบบการรายงานทางการเงิน ซึ่งสนับสนุนการจัดทำงบการเงิน กิจการขนาดเล็กมักมีพนักงานจำนวนไม่มาก ซึ่งอาจมีอิทธิพลต่อผู้บริหารในการกำกับดูแล ตัวอย่างเช่น การแบ่งแยกหน้าที่อาจไม่สามารถทำได้ อย่างไรก็ตาม ในกิจการขนาดเล็กที่บริหารจัดการโดยเจ้าของ เจ้าของที่มีอำนาจการจัดการอาจช่วยกำกับดูแลกิจการอย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าในกิจการขนาดใหญ่ ซึ่งการกำกับดูแลกิจการเช่นนี้อาจขัดแย้งข้อจำกัดในเรื่องการแบ่งแยกหน้าที่ได้
  - “ทัศนคติและท่าทีของผู้บริหารระดับสูง” และสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการ ซึ่งกิจการใช้ระบุความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน และการปฏิบัติตามภาระหน้าที่เกี่ยวกับการรายงานทางการเงินของกิจการ
  - ระดับของการพัฒนาและความซับซ้อนของระบบบัญชีและการรายงานทางการเงินของกิจการ และการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกทางบัญชีและข้อมูลที่เกี่ยวข้องของกิจการ ยังคงมีอยู่
  - วิธีการของกิจการสำหรับการบันทึก การจัดประเภท และการสรุปรายการ การรวบรวมข้อมูลโดยรวมอยู่ในงบการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง
  - ประเภทของเรื่องที่ต้องการรายการปรับปรุงในงบการเงินงวดก่อนของกิจการ

## การออกแบบและการปฏิบัติตามวิธีการสอบทาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 47 และ 55)

- ก79. ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการสอบทานที่ได้วางไว้เดิม ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาว่า จำเป็นที่จะต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการให้ข้อสรุปเกี่ยวกับงบการเงินโดยรวม ได้รับอิทธิพลจาก
- (ก) ข้อกำหนดของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้
  - (ข) ข้อกำหนดภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง รวมถึงข้อกำหนดเพิ่มเติมในการรายงานซึ่งอยู่ในกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง
- ก80. เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพได้รับมอบหมายให้สอบทานงบการเงินของกลุ่มกิจการ ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการสอบทานที่วางแผนไว้ยังคงมุ่งเน้นเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ของผู้ประกอบวิชาชีพสำหรับงานสอบทานตามที่ระบุในมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ แต่เน้นในบริบทของงบการเงินของกลุ่มกิจการ
- ก81. ข้อกำหนดของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ ซึ่งเกี่ยวกับการออกแบบและปฏิบัติวิธีการสอบทาน และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ และวิธีการที่ระบุสถานการณ์เฉพาะ ถูกออกแบบมาเพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ สถานการณ์ของงานสอบทานมีความหลากหลายอย่างมาก ดังนั้น อาจมีสถานการณ์ที่ผู้ประกอบวิชาชีพอาจพิจารณาว่ามีประสิทธิภาพหรือประสิทธิผลที่จะออกแบบและปฏิบัติวิธีการสอบทานอื่น ตัวอย่างเช่น ในระหว่างการได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการ ผู้ประกอบวิชาชีพตระหนักถึงสัญญาที่มีนัยสำคัญ ผู้ประกอบวิชาชีพอาจเลือกที่จะอ่านสัญญา
- ก82. ข้อเท็จจริงที่ว่าผู้ประกอบวิชาชีพอาจมีความจำเป็นที่จะต้องปฏิบัติวิธีการสอบทานอื่น โดยไม่ได้เปลี่ยนวัตถุประสงค์ของผู้ประกอบวิชาชีพในการได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างจำกัดที่เกี่ยวกับงบการเงินโดยรวม

## รายการที่มีนัยสำคัญหรือที่ผิดปกติ

- ก83. ผู้ประกอบวิชาชีพอาจพิจารณาการสอบทานบันทึกทางบัญชีเพื่อระบุรายการที่มีนัยสำคัญหรือที่ผิดปกติที่ควรให้ความสนใจเป็นพิเศษในการสอบทาน

## การสอบถาม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 46–48)

- ก84. ในการสอบทาน การสอบถามรวมถึงการหาข้อมูลเกี่ยวกับผู้บริหารและบุคลากรอื่นภายในกิจการ ตามที่ผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาว่าเหมาะสมสำหรับสถานการณ์ของงานสอบทาน ผู้ประกอบวิชาชีพอาจขยายการสอบถามเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน หากเหมาะสม การประเมินคำตอบของผู้บริหารเป็นส่วนหนึ่งของวิธีการสอบถามด้วย
- ก85. การสอบถามอาจรวมถึงการสอบถามเกี่ยวกับเรื่องดังต่อไปนี้โดยขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของงานสอบทาน
- เรื่องที่ปฏิบัติในการประชุมของเจ้าของ ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และคณะกรรมการ

และการดำเนินการในการประชุมอื่น (หากมี) ซึ่งมีผลกระทบต่อข้อมูลและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

- การสื่อสารที่กิจการได้รับ หรือคาดว่าจะได้รับจากหน่วยงานกำกับดูแล
- เรื่องที่เกิดขึ้นระหว่างการปฏิบัติวิธีการสอบทานอื่น เมื่อปฏิบัติการสอบถามเพิ่มเติมเกี่ยวกับความขัดแย้งของข้อมูลที่ระบุได้ ผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาความสมเหตุสมผลและความสม่ำเสมอในคำตอบของผู้บริหารตามผลที่ได้จากวิธีการสอบทานอื่น รวมถึงความรู้ความเข้าใจของผู้ประกอบวิชาชีพในกิจการและอุตสาหกรรมที่กิจการนั้นดำเนินธุรกิจ

ก86. หลักฐานการสอบทานที่ได้รับจากวิธีสอบถามมักเป็นหลักฐานเกี่ยวกับเจตนาของผู้บริหาร อย่างไรก็ตาม ข้อมูลที่สนับสนุนในเรื่องดังกล่าวอาจมีจำกัด ซึ่งในกรณีนี้ การทำความเข้าใจประวัติของผู้บริหารเกี่ยวกับการตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ เหตุผลในการเลือกวิธีปฏิบัติในเรื่องใดเรื่องหนึ่งและความสามารถในการติดตามการปฏิบัติงานในเรื่องต่าง ๆ ของผู้บริหาร อาจให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งสนับสนุนหลักฐานที่ได้รับจากวิธีสอบถามได้ การประยุกต์การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินคำตอบของผู้บริหารมีความสำคัญ เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพสามารถประเมินได้ว่ามีเรื่องที่เป็นเหตุให้ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่างบการเงินอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

ก87. การปฏิบัติวิธีสอบถามช่วยผู้ประกอบวิชาชีพในการได้มาหรือการทำความเข้าใจเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการให้เป็นปัจจุบัน เพื่อให้สามารถระบุส่วนของงบการเงินที่อาจเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ก88. ผู้ประกอบวิชาชีพอาจมีความรับผิดชอบเพิ่มเติมภายใต้กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องซึ่งเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับของกิจการรวมถึงการทุจริต ซึ่งอาจมีความแตกต่างหรือเกินขอบเขตที่ระบุไว้ในมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ ตัวอย่างเช่น

- (ก) การตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัย รวมถึงข้อกำหนดซึ่งเกี่ยวข้องกับการสื่อสารอย่างเฉพาะเจาะจงกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และการพิจารณาว่ามีความจำเป็นที่ต้องดำเนินการอื่นใดอีกหรือไม่
- (ข) การสื่อสารการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อผู้สอบบัญชีอื่น (เช่น ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ)<sup>11</sup> และ
- (ค) การจัดทำเอกสารหลักฐานเมื่อพบหรือสงสัยว่าการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ การปฏิบัติตามความรับผิดชอบที่เพิ่มขึ้นอื่นใดก็ตามอาจทำให้ได้รับข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการทำงานของผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ (เช่น ข้อมูลเกี่ยวข้องกับความซื่อสัตย์ของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม))

<sup>11</sup> ดูตัวอย่างในย่อหน้า R360.31-360.35 A1 ของประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี



การสอบถามเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 48(ฉ))

ก89. สำหรับกิจการขนาดเล็ก ผู้บริหารอาจไม่สามารถจัดเตรียมการประเมินแต่อาศัยความรู้ในทางธุรกิจและการคาดการณ์อนาคตในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ในสถานการณ์เหล่านี้ อาจมีความเหมาะสมหากอาศัยการหารือกับผู้บริหารเกี่ยวกับการคาดการณ์และการหาแหล่งเงินทุนในระยะกลางและระยะยาวของกิจการ รวมถึงการพิจารณาข้อยืนยันของผู้บริหารว่าสอดคล้องต่อความเข้าใจในกิจการของผู้ประกอบวิชาชีพ

การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 46–47 และ 49)

ก90. ในการสอบทานงบการเงิน การปฏิบัติวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบช่วยผู้ประกอบวิชาชีพในเรื่องต่อไปนี้

- ในการได้มาหรือการทำความเข้าใจเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการให้เป็นปัจจุบัน เพื่อให้สามารถระบุส่วนของงบการเงินที่อาจเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ระบุความขัดแย้งของข้อมูลหรือผลต่างจากแนวโน้ม มูลค่า หรือสิ่งปกปิดที่คาดไว้ในงบการเงิน เช่น ระดับความสอดคล้องกันของงบการเงินกับข้อมูลสำคัญ รวมถึงดัชนีชี้วัดผลการดำเนินงานที่สำคัญ
- ให้หลักฐานสนับสนุนเกี่ยวกับวิธีสอบทานหรือวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบอื่นที่ได้ปฏิบัติ
- เป็นวิธีการสอบทานเพิ่มเติมเมื่อผู้ประกอบวิชาชีพตระหนักถึงเรื่องที่เป็นเหตุให้ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่างบการเงินอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างของวิธีการสอบทานเพิ่มเติมนั้น คือ การวิเคราะห์เชิงเปรียบเทียบของรายได้รายเดือนกับต้นทุนระหว่างศูนย์กำไร สาขา หรือกิจการอื่นในกลุ่มกิจการ เพื่อให้หลักฐานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินหรือการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

ก91. ผู้ประกอบวิชาชีพอาจใช้วิธีการต่าง ๆ ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ตั้งแต่วิธีการเปรียบเทียบอย่างง่ายจนถึงการวิเคราะห์ที่ซับซ้อนโดยใช้วิธีการทางสถิติขั้นสูง ตัวอย่างเช่น ผู้ประกอบวิชาชีพอาจใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อประเมินข้อมูลทางการเงินในงบการเงินโดยการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ที่มีเหตุผลระหว่างข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน และการประเมินความสอดคล้องกันของผลกับมูลค่าที่คาดไว้ เพื่อระบุความสัมพันธ์และรายการที่มีความผิดปกติหรือที่แตกต่างจากแนวโน้มหรือมูลค่าที่คาดไว้ ผู้ประกอบวิชาชีพจะเปรียบเทียบจำนวนที่บันทึกไว้หรืออัตราส่วนที่ใช้จำนวนที่บันทึกไว้กับยอดที่คาดหมายโดยผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งใช้ข้อมูลที่ได้จากแหล่งที่มาที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างของแหล่งที่มาของข้อมูลของผู้ประกอบวิชาชีพมักใช้ในการคาดการณ์ ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของงานสอบทาน รวมถึง

- ข้อมูลทางการเงินสำหรับงวดก่อนที่เปรียบเทียบกันได้ โดยคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงที่ทราบแล้ว
- ข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานและทางการเงินที่คาดการณ์ไว้ เช่น งบประมาณหรือประมาณการ รวมถึงการคาดการณ์จากข้อมูลระหว่างกาลหรือข้อมูลประจำปี

- ความสัมพันธ์ระหว่างส่วนประกอบของข้อมูลทางการเงินภายในช่วงเวลานั้น
- ข้อมูลเกี่ยวกับอุตสาหกรรมที่กิจการนั้นดำเนินธุรกิจ เช่น ข้อมูลกำไรขั้นต้น หรือ การเปรียบเทียบอัตราส่วนยอดขายต่อลูกหนี้การค้าของกิจการกับค่าเฉลี่ยของอุตสาหกรรม หรือกับกิจการอื่นที่มีขนาดใกล้เคียงกันในอุตสาหกรรมเดียวกัน
- ความสัมพันธ์ของข้อมูลทางการเงินกับข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เช่น ความสัมพันธ์ระหว่างเงินเดือนกับจำนวนพนักงาน

ก92. การพิจารณาของผู้ประกอบวิชาชีพว่าข้อมูลที่ใช้สำหรับการวิเคราะห์เปรียบเทียบเป็นที่น่าพอใจสำหรับวัตถุประสงค์ที่ต้องการของวิธีการสอบทานเหล่านั้น ขึ้นอยู่กับความเข้าใจของผู้ประกอบวิชาชีพในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และได้รับอิทธิพลจากลักษณะและแหล่งที่มาของข้อมูล และจากสถานการณ์ที่ได้ข้อมูลนั้นมา การพิจารณาต่อไปนี้อาจเกี่ยวข้อง

- แหล่งที่มาของข้อมูล ตัวอย่างเช่น ข้อมูลอาจเชื่อถือได้มากขึ้นหากได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอกที่เป็นอิสระจากกิจการ
- การเปรียบเทียบกันได้ของข้อมูลที่มี ตัวอย่างเช่น ข้อมูลอุตสาหกรรมในภาพรวมอาจจำเป็นต้องใช้ประกอบกับข้อมูลอื่น หรือปรับปรุงข้อมูลเพื่อให้สามารถเปรียบเทียบกับข้อมูลของกิจการที่ผลิตและขายสินค้าเฉพาะเจาะจง
- ลักษณะและความเกี่ยวข้องกันของข้อมูลที่มี ตัวอย่างเช่น การจัดทำงบประมาณของกิจการมีวัตถุประสงค์เพื่อคาดการณ์ถึงผลการดำเนินงานมากกว่าเพื่อใช้เป็นเป้าหมายที่ต้องบรรลุหรือไม่
- ความรู้และความเชี่ยวชาญที่เกี่ยวข้องกับการจัดเตรียมข้อมูลและการควบคุมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งออกแบบมาเพื่อให้ความมั่นใจเกี่ยวกับความครบถ้วน ความถูกต้อง และความมีอยู่จริง การควบคุมอาจที่เกี่ยวข้องดังกล่าว รวมถึง การควบคุมเกี่ยวกับการจัดเตรียมการสอบทาน และการดูแลงบประมาณ

วิธีการสอบทานเพื่อระบุสถานการณ์เฉพาะ

การทุจริตหรือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 52(ก) และ (ง))

การสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

ก93. กฎหมายหรือข้อบังคับในบางประเทศอาจจำกัดการสื่อสารของผู้ประกอบวิชาชีพในบางเรื่องต่อผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล โดยอาจห้ามสื่อสารหรือกระทำการใด ๆ เฉพาะเรื่องที่สามารถส่งผลเสียต่อการสืบสวนโดยผู้มีอำนาจที่เหมาะสม ทั้งเรื่องที่พบ ข้อสงสัย การกระทำที่ผิดกฎหมาย รวมถึงการแจ้งเตือนกิจการ ตัวอย่างเช่น ผู้ประกอบวิชาชีพจำเป็นต้องรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อผู้มีอำนาจที่เหมาะสมตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ในสถานการณ์ดังกล่าว ประเด็นที่พิจารณาโดยผู้ประกอบวิชาชีพอาจซับซ้อนและผู้ประกอบวิชาชีพอาจพิจารณาความเหมาะสมที่จะขอคำปรึกษาทางกฎหมาย

การรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม

ก94. รายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม อาจจำเป็นหรือเหมาะสมกับสถานการณ์นั้น เนื่องจาก

- (ก) กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพต้องรายงาน
- (ข) ผู้ประกอบวิชาชีพตัดสินใจว่าการรายงานเป็นการกระทำที่เหมาะสมเพื่อตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยตามที่กล่าวไว้ในข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (ดูย่อหน้าที่ ก95) หรือ
- (ค) กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องให้สิทธิผู้สอบบัญชีในการทำเช่นนั้น (ดูย่อหน้าที่ ก96)

ก95. ในบางกรณี ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพต้องรายงานหรือพิจารณาว่าการรายงานการทุจริตหรือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสมเป็นการกระทำที่เหมาะสมกับสถานการณ์นั้นหรือไม่ ตัวอย่างเช่น ประมวลจรรยาบรรณกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพทำตามขั้นตอนเพื่อตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัย และพิจารณาว่าต้องกระทำการใด ๆ เพิ่มขึ้นหรือไม่ ซึ่งอาจรวมถึงการรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม<sup>12</sup> ประมวลจรรยาบรรณชี้แจงว่าการรายงานดังกล่าวไม่ถือเป็นการฝ่าฝืนหน้าที่การรักษาความลับของลูกค้าตามประมวลจรรยาบรรณ<sup>13</sup>

ก96. แม้ว่ากฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องไม่รวมถึงข้อกำหนดซึ่งตอบสนองต่อการรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัย กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดนั้นอาจให้สิทธิผู้ประกอบวิชาชีพรายงานการทุจริตหรือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม

ก97. ในสถานการณ์อื่น การรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสมอาจถูกจำกัดอันเนื่องมาจากหน้าที่ของผู้ประกอบวิชาชีพในการรักษาความลับของลูกค้าตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

ก98. ข้อกำหนดตามที่จะระบุไว้ในย่อหน้าที่ 52(ง) อาจเกี่ยวข้องกับข้อพิจารณาที่ซับซ้อนและการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ดังนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพอาจพิจารณาขอคำปรึกษาจากภายใน (เช่น ภายในสำนักงานหรือสำนักงานเครือข่าย) หรือขอคำปรึกษาจากหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลหรือองค์กรวิชาชีพบนพื้นฐานของการรักษาความลับ (ถ้าการกระทำดังกล่าวไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ หรือไม่ฝ่าฝืนหน้าที่ในการรักษาความลับของลูกค้า) ผู้ประกอบวิชาชีพอาจพิจารณาการได้มาซึ่งคำแนะนำทางกฎหมายเพื่อให้เข้าใจถึงทางเลือกของผู้ประกอบวิชาชีพ และผลกระทบทางวิชาชีพหรือนัยทางกฎหมายจากการดำเนินการที่เฉพาะเจาะจง

<sup>12</sup> ดูตัวอย่างในย่อหน้าที่ R360.36-360.36 A3 ของประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

<sup>13</sup> ดูตัวอย่างในย่อหน้าที่ R114.1 และ 114.1 A1 และ R360.37 ของประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

เหตุการณ์หรือเงื่อนไขซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับการใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง  
ในงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 54)

ก99. ปัจจัยต่อไปนี้แสดงถึงตัวอย่างของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ซึ่งโดยลำพังหรือรวมกัน อาจเป็น  
เหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญในข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง ตัวอย่างที่แสดงไว้  
ไม่ใช่เหตุการณ์หรือสถานการณ์ทั้งหมด หรือการที่มีเหตุการณ์และสถานการณ์ใดเพียงหนึ่ง  
เหตุการณ์หรือหนึ่งสถานการณ์หรือมากกว่ามิได้แปลว่ามีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับการดำเนินงาน  
ต่อเนื่องของกิจการเกิดขึ้นเสมอไป

#### ด้านการเงิน

- มีหนี้สินสูงกว่าสินทรัพย์ หรือมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์หมุนเวียน
- เงินกู้ยืมที่มีเงื่อนไขกำหนดระยะเวลาชำระคืนที่แน่นอนโดยไม่มีเรื่องที่จะชี้ให้เห็นว่า  
กิจการจะชำระหนี้หรือขอขยายเวลาชำระหนี้ได้ หรือการใช้เงินกู้ยืมระยะสั้นจำนวนมาก  
เพื่อไปลงทุนในสินทรัพย์ที่ให้ผลตอบแทนในระยะยาว
- ข้อบ่งชี้ที่แสดงถึงการยกเลิกความช่วยเหลือทางการเงินของเจ้าหนี้รายอื่น ๆ
- กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานติดลบ ซึ่งเห็นได้จากงบการเงินในอดีต หรือ  
ประมาณการงบการเงิน
- อัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญซึ่งแสดงถึงปัญหาในทางลบ
- ผลขาดทุนจากการดำเนินงานเป็นจำนวนมาก หรือการลดลงอย่างมีนัยสำคัญของมูลค่า  
สินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสด
- ไม่สามารถจ่ายเงินปันผลได้ตามที่ประกาศไว้หรือหยุดจ่ายเงินปันผลที่เคยทำเป็นปกติ
- ไม่สามารถชำระหนี้แก่ผู้ให้สินเชื่อได้ตามกำหนดระยะเวลา
- ไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขในสัญญาเงินกู้
- ต้องซื้อสินค้าโดยชำระเงินสดทันทีที่ได้รับสินค้าแทนการซื้อเชื่อ
- ไม่สามารถหาแหล่งเงินทุนมาพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ที่สำคัญหรือเพื่อการลงทุนอื่นที่จำเป็น

#### ด้านการดำเนินงาน

- ผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะเลิกกิจการหรือหยุดดำเนินงาน
- การสูญเสียผู้บริหารที่สำคัญโดยไม่มีผู้อื่นมาแทน
- การสูญเสียด้านการตลาดที่สำคัญ ลูกค้าที่สำคัญ สัมปทาน ใบอนุญาต หรือผู้ขายวัตถุดิบ  
รายใหญ่
- ปัญหาด้านแรงงาน
- การขาดแคลนแหล่งวัตถุดิบที่สำคัญ
- การเกิดขึ้นของคู่แข่งที่ประสบความสำเร็จสูง

อื่น ๆ

- การไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับทุนหรือข้อกำหนดทางกฎหมายอื่น
- อยู่ในระหว่างการถูกฟ้องร้องหรือถูกดำเนินการตามกฎหมาย ซึ่งหากแพคดี กิจการจะไม่สามารถปฏิบัติตามข้อเรียกร้องให้ชดเชยความเสียหายได้ครบถ้วน
- การเปลี่ยนแปลงกฎหมายหรือนโยบายของรัฐที่คาดว่าจะมีผลกระทบในทางลบต่อกิจการอย่างรุนแรง
- การไม่ได้ทำประกันหรือการประกันที่ไม่ครอบคลุมความเสียหายที่จะเกิดขึ้น

ความมีนัยสำคัญของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าวโดยปกติอาจสามารถบรรเทาลงได้เนื่องจากปัจจัยอื่น ตัวอย่างเช่น ข้อมูลที่ชี้ให้เห็นว่ากิจการไม่สามารถชำระหนี้สินตามปกติได้ตามกำหนดอาจบรรเทาลงได้หากผู้บริหารมีแผนที่จะดำรงสภาพคล่องไว้โดยใช้วิธีอื่น เช่น การขายสินทรัพย์ การเปลี่ยนแปลงกำหนดเวลาชำระหนี้หรือการเพิ่มทุน เป็นต้น ในทำนองเดียวกัน การสูญเสียผู้ขายวัตถุดิบรายใหญ่อาจบรรเทาลงได้ด้วยแหล่งวัตถุดิบใหม่หรือแหล่งสินค้าใหม่ที่ทดแทนได้อย่างเหมาะสม

การกระทบยอดงบการเงินกับบันทึกทางบัญชีที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 56)

ก100. โดยทั่วไป ผู้ประกอบวิชาชีพต้องรวบรวมหลักฐานการสอบทานว่างบการเงินตรงกันกับหรือกระทบยอดกับบันทึกทางบัญชีที่เกี่ยวข้อง โดยการตรวจจำนวนเงินและยอดคงเหลือในงบการเงินกับบันทึกทางบัญชีที่เกี่ยวข้อง เช่น บัญชีแยกประเภททั่วไป หรือบันทึกหรือตารางสรุป ซึ่งสะท้อนถึงความถูกต้องตรงกันหรือการกระทบยอดของจำนวนเงินในงบการเงินกับบันทึกทางบัญชี (เช่น งบทดลอง)

การปฏิบัติวิธีการสอบทานเพิ่มเติม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 57)

ก101. มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้กำหนดให้ปฏิบัติวิธีการสอบทานเพิ่มเติม หากผู้ประกอบวิชาชีพทราบถึงเรื่องที่เป็นเหตุให้ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่างบการเงินอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ก102. การตอบสนองของผู้ประกอบวิชาชีพในการปฏิบัติวิธีการสอบทานเพิ่มเติมสำหรับรายการที่เป็นเหตุให้ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่างบการเงินอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญมีหลากหลาย ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ และเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพ

ก103. ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการสอบทานเพิ่มเติมที่จำเป็นต่อการรวบรวมหลักฐานการสอบทาน เพื่อสรุปว่าเรื่องดังกล่าวไม่เป็นเหตุ หรือเพื่อพิจารณาว่าเรื่องดังกล่าวเป็นเหตุให้งบการเงินโดยรวมแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เรื่องที่ผู้ประกอบวิชาชีพใช้เป็นแนวทางมีดังต่อไปนี้

- ข้อมูลที่ได้รับจากการประเมินผลของวิธีการสอบทานที่ปฏิบัติโดยผู้ประกอบวิชาชีพ

- ความเข้าใจที่เป็นปัจจุบันของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการที่ได้รับตลอดการปฏิบัติงานสอบทาน
  - การพิจารณาความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบทานที่ต้องการเพื่อระบุเรื่องที่เป็นเหตุให้ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่างบการเงินอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ก104. วิธีการสอบทานเพิ่มเติมมุ่งเน้นการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพให้ข้อสรุปต่อเรื่องที่เป็นเหตุให้ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่างบการเงินอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ วิธีการสอบทานอาจเป็น
- การสอบถามหรือวิเคราะห์เปรียบเทียบเพิ่มเติม ตัวอย่างเช่น ปฏิบัติด้วยการพิจารณารายละเอียดที่เพิ่มขึ้น หรือมุ่งเน้นรายการที่ได้รับผลกระทบ (เช่น จำนวนเงินหรือการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบัญชีหรือรายการที่สะท้อนในงบการเงิน) หรือ
  - ประเภทของวิธีการสอบทานอื่น เช่น วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยทดสอบรายละเอียดหรือการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก
- ก105. ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงถึงการประเมินของผู้ประกอบวิชาชีพเรื่องความจำเป็นในการปฏิบัติวิธีการสอบทานเพิ่มเติม และการตอบสนองของผู้ประกอบวิชาชีพหากผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่าวิธีการสอบทานเพิ่มเติมมีความจำเป็น
- ในระหว่างการปฏิบัติวิธีสอบทานและวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบสำหรับการสอบทาน การวิเคราะห์ลูกหนี้ของผู้ประกอบวิชาชีพแสดงถึงจำนวนเงินที่มีสาระสำคัญของลูกหนี้ที่เกินกำหนดชำระที่ไม่ตั้งค่าเผื่อหนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญ
  - ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่าลูกหนี้ในงบการเงินอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้ประกอบวิชาชีพจึงสอบถามผู้บริหารว่าลูกหนี้ที่เก็บเงินไม่ได้จำเป็นต้องแสดงการด้อยค่าหรือไม่
  - ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับคำตอบของผู้บริหาร การประเมินคำตอบของผู้ประกอบวิชาชีพอาจ
    - (ก) ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพสรุปว่าลูกหนี้ไม่ได้แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ในกรณีนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพไม่จำเป็นต้องปฏิบัติวิธีการสอบทานอื่นเพิ่มเติม
    - (ข) ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาว่าเรื่องนี้ที่เป็นเหตุให้งบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้ประกอบวิชาชีพไม่จำเป็นต้องปฏิบัติวิธีการสอบทานอื่นเพิ่มเติม และให้ข้อสรุปว่างบการเงินโดยรวมมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
    - (ค) ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อต่อไปว่า ลูกหนี้ในงบการเงินอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ แต่ไม่ทำให้หลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อพิจารณาว่าในความเป็นจริงมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

ในกรณีนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปฏิบัติตามวิธีการสอบทานเพิ่มเติม ตัวอย่างเช่น การร้องขอการวิเคราะห์จำนวนเงินที่ได้รับจากบัญชีลูกหนี้รายย่อยที่เกี่ยวข้อง หลังจากวันที่ในงบการเงินจากผู้บริหาร เพื่อระบุลูกหนี้ที่ไม่สามารถเก็บเงินได้ การประเมินผลของวิธีการสอบทานเพิ่มเติมอาจทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพได้ข้อสรุปตาม (ก) หรือ (ข) ข้างต้น หากไม่ได้ ผู้ประกอบวิชาชีพต้อง

- (1) ปฏิบัติงานสอบทานเพิ่มเติมต่อจนกว่าผู้ประกอบวิชาชีพได้ข้อสรุปตาม (ก) หรือ (ข) ข้างต้น หรือ
- (2) หากผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถสรุปได้ว่าเรื่องดังกล่าวไม่เป็นเหตุให้งบการเงินโดยรวมแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือพิจารณาว่าเรื่องดังกล่าวเป็นเหตุให้งบการเงินโดยรวมแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้ประกอบวิชาชีพถูกจำกัดขอบเขตและไม่สามารถให้ข้อสรุปต่องบการเงินแบบไม่มีเงื่อนไข

หนังสือรับรอง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 61–63)

- ก106. หนังสือรับรองเป็นหลักฐานที่สำคัญในงานสอบทาน หากผู้บริหารแก้ไข หรือไม่ให้หนังสือรับรองตามที่ขอ อาจเป็นสัญญาณเตือนผู้ประกอบวิชาชีพถึงความเป็นไปได้ที่อาจมีหนึ่งหรือหลายประเด็นที่มีนัยสำคัญ นอกจากนี้ การขอคำรับรองที่เป็นสายลักษณะอักษรแทนวาจา ในหลายกรณีอาจทำให้ผู้บริหารพิจารณาเรื่องต่าง ๆ อย่างเคร่งครัดซึ่งจะเพิ่มคุณภาพของคำรับรอง
- ก107. นอกเหนือจากหนังสือรับรองตามข้อกำหนดในมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพอาจพิจารณาขอคำรับรองอื่นของผู้บริหารเกี่ยวกับงบการเงิน ตัวอย่างเช่น เพื่อให้หลักฐานการสอบทานของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับรายการบางรายการหรือการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินสมบูรณ์ ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาว่าการรับรองนั้นสำคัญต่อการให้ข้อสรุปในงบการเงินทั้งแบบมีเงื่อนไขและไม่มีเงื่อนไข
- ก108. ในบางกรณีหนังสือรับรองอาจมีข้อความเงื่อนไขเพื่อแสดงให้เห็นว่าหนังสือรับรองดังกล่าวถูกทำขึ้นตามความรู้และความเชื่อที่ดีที่สุดของผู้บริหาร ผู้ประกอบวิชาชีพสามารถยอมรับคำกล่าวนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล หากผู้ประกอบวิชาชีพได้รับคำรับรองจากผู้ที่เหมาะสม ทั้งในเรื่องความรับผิดชอบและความรู้ในเรื่องที่รวมอยู่ในหนังสือรับรอง

การประเมินหลักฐานที่ได้รับจากวิธีการสอบทานที่ใช้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 66–68)

- ก109. ในบางสถานการณ์ ผู้ประกอบวิชาชีพอาจไม่ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้ประกอบวิชาชีพคาดว่าจะได้รับการออกแบบวิธีการสอบทานและการวิเคราะห์เปรียบเทียบเบื้องต้น และวิธีการสอบทานที่ระบุสถานการณ์เฉพาะ ในสถานการณ์นั้น ผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาว่าหลักฐานการสอบทานที่ได้รับจากวิธีการสอบทานที่ใช้นั้นไม่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อให้สามารถให้ข้อสรุปต่องบการเงิน ผู้ประกอบวิชาชีพอาจ

- ขยายงานการสอบทาน หรือ

- ใช้วิธีการอื่นที่ผู้ประกอบวิชาชีพเห็นว่าจำเป็นในสถานการณ์นั้น ๆ

ในกรณีที่คาดว่าไม่มีข้อใดที่สามารถกระทำได้ในสถานการณ์นั้น ๆ ผู้ประกอบวิชาชีพจะไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อให้สามารถให้ข้อสรุปต่อการเงินและมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาผลกระทบต่อรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพหรือต่อความสามารถของผู้ประกอบวิชาชีพในการปฏิบัติงานสอบทานให้เสร็จสิ้น ตัวอย่างเช่น หากสมาชิกของผู้บริหารไม่สะดวกในช่วงเวลาสอบทานที่จะตอบการสอบถามของผู้ประกอบวิชาชีพในเรื่องสำคัญ สถานการณ์นี้อาจเกิดขึ้นแม้ว่าผู้ประกอบวิชาชีพไม่ทราบถึงเรื่องที่เป็นเหตุให้ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่างบการเงินอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 57

#### การถูกจำกัดขอบเขต

- ก110. กรณีที่ไม่สามารถสอบทาน วิธีเฉพาะเจาะจงไม่ถึงว่าถูกจำกัดขอบเขตการสอบทาน หากผู้ประกอบวิชาชีพสามารถหาหลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอโดยสอบทานวิธีอื่นได้
- ก111. การถูกจำกัดขอบเขตงานสอบทานโดยผู้บริหารอาจมีนัยสำหรับงานสอบทาน เช่น การประเมินของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับส่วนของงบการเงินที่อาจเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และการพิจารณารับงานสอบทานต่อไป

#### การให้ข้อสรุปต่อการเงินของผู้ประกอบวิชาชีพ

คำอธิบายเกี่ยวกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 69(ก))

- ก112. คำอธิบายเกี่ยวกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในงบการเงินมีความสำคัญเพราะเป็นการแจ้งให้ผู้ใช้งบการเงินทราบถึงแม่บทที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงิน หากงบการเงินเป็นงบการเงินที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ งบการเงินอาจจัดทำภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันและผู้ประกอบวิชาชีพเท่านั้น คำอธิบายเกี่ยวกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในงบการเงินที่ใช้มีความสำคัญเพราะงบการเงินที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะอาจไม่เหมาะสมสำหรับการใช้ นอกเหนือจากที่ระบุไว้ในงบการเงินที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ
- ก113. คำอธิบายแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องที่ใช้ภาษาที่แสดงเงื่อนไขหรือข้อจำกัดที่ไม่ชัดเจน (ตัวอย่างเช่น “งบการเงินเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นส่วนใหญ่”) เป็นคำอธิบายแม่บทที่ไม่เพียงพอ เพราะคำอธิบายดังกล่าวอาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดการเข้าใจผิดได้

การเปิดเผยผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญต่อข้อมูลที่น่าเสนอในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 69(ข)(6) และ 71)

- ก114. มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพประเมินว่างบการเงินมีการเปิดเผยข้อมูลที่เพียงพอหรือไม่ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจได้ถึงผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ



ก115. ในกรณีที่งบการเงินจัดทำขึ้นตามข้อกำหนดของแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร ผู้บริหารอาจต้องเพิ่มการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเกินกว่าตามที่กำหนดไว้โดยเฉพาะเจาะจงในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือในสถานการณ์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ปฏิบัติต่างไปจากข้อกำหนดของแม่บทเพื่อให้การนำเสนอของงบการเงินนั้นถูกต้องตามที่ควร

*ข้อพิจารณาเมื่อใช้แม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์*

ก116. เป็นการยากที่ผู้ประกอบวิชาชีพจะพิจารณาว่า งบการเงินที่ได้จัดทำตามแม่บทของการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเข้าใจผิด หากผู้ประกอบวิชาชีพได้พิจารณาตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ ณ ช่วงตอรับงานสอบทานแล้วว่าแม่บทดังกล่าวเป็นที่ยอมรับได้

*ลักษณะเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 70(ข))*

ก117. ในการพิจารณาลักษณะเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ ผู้ประกอบวิชาชีพอาจพบว่ามีความลำเอียงที่อาจเกิดขึ้นในการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ผู้ประกอบวิชาชีพอาจสรุปได้ว่าผลกระทบโดยรวมของข้อมูลที่ไม่เป็นกลาง รวมถึงผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ได้รับการแก้ไข ทำให้งบการเงินโดยรวมมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อบ่งชี้เกี่ยวกับความไม่เป็นกลางที่อาจกระทบต่อการประเมินของผู้ประกอบวิชาชีพว่างบการเงินโดยรวมแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่นั้น รวมถึงเรื่องต่อไปนี้

- การเลือกแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ได้แจ้งให้แก่ผู้บริหารทราบในระหว่างการสอบทาน (ตัวอย่างเช่น การแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ทำให้กำไรเพิ่มขึ้น แต่ไม่แก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ทำให้กำไรลดลง)
- ความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นในการจัดทำประมาณการทางบัญชี

ก118. ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นไม่ได้หมายความว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสำหรับวัตถุประสงค์ในการหาข้อสรุปเกี่ยวกับความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีเสมอไป แต่ข้อบ่งชี้ดังกล่าวอาจมีผลกระทบต่อพิจารณาของผู้ประกอบวิชาชีพว่างบการเงินโดยรวมอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

*รูปแบบของข้อสรุป (อ้างถึงย่อหน้าที่ 74)*

*คำอธิบายข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงิน*

ก119. ในกรณีที่งบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร ข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพกล่าวว่าไม่พบสิ่งที่เป็นเหตุให้ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่างบการเงินดังกล่าวไม่ได้แสดงโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ (หรือไม่ได้แสดงตามความจริงและถูกต้องตามที่ควร) ตาม[แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง] ตัวอย่างเช่น ในกรณีของแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป งบการเงินแสดงฐานะการเงินของกิจการ ณ วันสิ้นงวดและผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการสำหรับงวดสิ้นสุดวันเดียวกันโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ (หรือแสดงตามความจริงและถูกต้องตามที่ควร)

“นำเสนอโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” หรือ “แสดงตามความจริงและถูกต้องตามที่ควร”

ก120. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง เพราะรูปแบบรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ใช้ถ้อยคำ “นำเสนอโดยถูกต้องตามที่ควร” เพียงถ้อยคำเดียว)

การไม่สามารถให้ข้อสรุป เนื่องจากผู้บริหารจำกัดขอบเขตของงานสอบทานภายหลังจากผู้ประกอบวิชาชีพตอบรับงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15 และ 82)

ก121. ในทางปฏิบัติ การถอนตัวจากการสอบทานอาจขึ้นอยู่กับขั้นความสำเร็จของงานสอบทาน ณ เวลาที่ผู้บริหารจำกัดขอบเขต ในกรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพสอบทานส่วนที่เป็นสาระสำคัญเสร็จสิ้นแล้ว หากเป็นไปได้ผู้ประกอบวิชาชีพอาจตัดสินใจที่จะสอบทานงานทั้งหมดให้เสร็จ และไม่ให้อธิบายการถูกจำกัดขอบเขตไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่ให้ข้อสรุป

ก122. ในบางสถานการณ์ การถอนตัวจากการสอบทานอาจเป็นไปได้ หากผู้ประกอบวิชาชีพถูกกำหนดตามกฎหมายหรือข้อบังคับให้รับงานสอบทานต่อไป ตัวอย่างเช่น สถานการณ์เช่นนี้อาจเป็นกรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้รับการแต่งตั้งให้สอบทานงบการเงินของหน่วยงานภาครัฐ หรือเป็นกรณีซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพได้รับการแต่งตั้งให้สอบทานงบการเงินครอบคลุมช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง หรือได้รับการแต่งตั้งสำหรับช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง และถูกห้ามไม่ให้ถอนตัวก่อนการสอบทานงบการเงินจะเสร็จสิ้น หรือก่อนสิ้นสุดช่วงเวลาดังกล่าว ตามลำดับ ผู้ประกอบวิชาชีพอาจพิจารณาว่าจำเป็นต้องรวมวรรคเรื่องอื่น ๆ ไว้ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพหรือไม่ เพื่ออธิบายถึงสาเหตุที่ผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถถอนตัวจากงานสอบทานนั้นได้

การสื่อสารกับหน่วยงานที่กำกับดูแลหรือเจ้าของกิจการ

ก123. กรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ข้อสรุปว่าการถอนตัวจากการสอบทานเป็นเรื่องจำเป็น เนื่องจากถูกจำกัดขอบเขต อาจมีข้อกำหนดของผู้ประกอบวิชาชีพ ข้อกำหนดทางกฎหมาย หรือข้อบังคับสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพที่ต้องสื่อสารกับหน่วยงานที่กำกับดูแลหรือเจ้าของกิจการเกี่ยวกับเรื่องการถอนตัวจากการสอบทาน

รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 86-92)

ก124. รายงานที่เป็นลายลักษณ์อักษรครอบคลุมรายงานที่เผยแพร่ในรูปแบบสำเนาถาวรและรายงานที่ออกในรูปแบบของสื่ออิเล็กทรอนิกส์

องค์ประกอบของรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 86)

ก125. ชื่อรายงานที่ระบุว่ารายงานนั้นเป็นรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ ตัวอย่างเช่น “รายงานการสอบทานของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ” เป็นการยืนยันว่าผู้ประกอบวิชาชีพมีคุณสมบัติครบถ้วนตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระ ซึ่งทำให้รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพนั้นแตกต่างจากรายงานที่ออกโดยผู้อื่น

ก126. กฎหมายหรือข้อบังคับในแต่ละประเทศอาจกำหนดว่าใครเป็นผู้รับรายงานที่จะต้องถูกระบุในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ โดยทั่วไปแล้วรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพจะระบุถึงผู้ที่ได้รับรายงานนั้น ซึ่งมักเป็นผู้ถือหุ้นหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการที่งบการเงินได้รับการสอบทาน

ก127. เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพทราบว่างบการเงินที่สอบทานแล้วจะรวมอยู่ในเอกสารที่มีข้อมูลอื่น เช่น รายงานทางการเงิน ผู้ประกอบวิชาชีพอาจพิจารณาที่จะระบุเลขหน้าที่จะนำเสนองบการเงินที่สอบทานแล้ว หากรูปแบบของการนำเสนอสามารถทำได้ ทั้งนี้ เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินระบุงบการเงินที่รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพกล่าวถึงได้

ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 86(ง))

ก128. ข้อกำหนดของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพต้องได้รับข้อตกลงจากผู้บริหาร ซึ่งผู้บริหารรับทราบและเข้าใจในความรับผิดชอบของตนทั้งที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินและที่เกี่ยวข้องกับงานสอบทาน โดยเป็นพื้นฐานในการปฏิบัติกรสอบทานและการรายงานงานสอบทาน คำอธิบายถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพมีบริบทเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหารสำหรับผู้อ่านรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ เนื่องจากมีความเกี่ยวข้องกับงานสอบทานที่ได้ปฏิบัติ

ก129. รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพไม่จำเป็นต้องกล่าวถึง “ผู้บริหาร” โดยเฉพาะเจาะจง แต่อาจใช้คำที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น ๆ ในบางประเทศ การกล่าวถึงอย่างเหมาะสมเป็นการกล่าวถึงผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ

ก130. ในบางสถานการณ์ อาจเป็นการเหมาะสมที่ผู้ประกอบวิชาชีพจะเพิ่มเติมในคำอธิบายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการตามที่อธิบายในมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ เพื่อแสดงถึงความรับผิดชอบเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินภายใต้สภาพแวดล้อมของประเทศนั้นหรือตามประเภทของกิจการ

ก131. ในบางประเทศ กฎหมายหรือข้อบังคับที่กำหนดความรับผิดชอบของผู้บริหารอาจอ้างถึงความรับผิดชอบต่อความเพียงพอของสมุดบัญชีและบันทึกทางบัญชี หรือระบบบัญชีโดยเฉพาะเจาะจง เนื่องจากสมุดบัญชี บันทึกทางบัญชี และระบบต่าง ๆ เป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมภายใน มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้จึงไม่ใช่คำอธิบายเหล่านั้นหรือไม่อ้างอิงถึงเรื่องเหล่านี้โดยเฉพาะเจาะจง

ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 86(ฉ))

ก132. รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพระบุว่า ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพคือการให้ข้อสรุปต่องบการเงินจากผลการสอบทาน เพื่อชี้ให้เห็นความแตกต่างระหว่างความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพกับความรับผิดชอบของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน

การอ้างถึงมาตรฐาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 86(ค))

ก133. การอ้างถึงมาตรฐานที่ผู้ประกอบวิชาชีพใช้ในการสอบทานเป็นการสื่อสารให้ผู้ใช้รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพทราบว่า การสอบทานได้ดำเนินการตามมาตรฐานที่กำหนด

การติดต่อสื่อสารเกี่ยวกับลักษณะของการสอบทานงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 86(ช))

ก134. คำอธิบายลักษณะของงานสอบทานในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพอธิบายขอบเขตและข้อจำกัดของ

งานสอบทานที่ปฏิบัติเพื่อประโยชน์ของผู้อ่านรายงาน เพื่อหลีกเลี่ยงข้อสงสัย คำอธิบายนี้ทำให้เข้าใจว่าการสอบทานไม่ใช่การตรวจสอบ และ ดังนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพจึงไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน

คำอธิบายแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและผลกระทบที่อาจมีต่อข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 86(ข)(2))

ก135. การระบุถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพนั้น มีวัตถุประสงค์เพื่อแจ้งให้ผู้ใช้ง่ายงานของผู้ประกอบวิชาชีพทราบถึงบริบทที่ใช้ในการให้ข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพ และไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะจำกัดการประเมินตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 30(ก) การระบุถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจใช้ถ้อยคำ เช่น

“.....ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน” หรือ

“.....ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปในประเทศ ก”

ก136. เมื่อแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องครอบคลุมถึงมาตรฐานรายงานทางการเงินและข้อกำหนดทางกฎหมาย หรือข้อบังคับ การระบุถึงแม่บทจะใช้ถ้อยคำว่า “.....ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินและข้อกำหนดในประมวลกฎหมายว่าด้วยบริษัทจำกัดของประเทศ ก”

วรรคเกณฑ์ในการให้ข้อสรุปแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเมื่อข้อสรุปเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (อ้างถึงย่อหน้าที่ 86(ฉ)(2))

ก137. การให้ข้อสรุปว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือการไม่ให้ข้อสรุปเกี่ยวกับเรื่องใดเรื่องหนึ่ง ซึ่งอธิบายอยู่ในวรรคเกณฑ์ในการให้ข้อสรุปที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งไม่ได้เป็นเหตุผลสนับสนุนการละเว้นคำอธิบายของเหตุการณ์อื่นที่ถูกตรวจพบ ซึ่งทำให้การให้ข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ในสถานการณ์เช่นนี้ ให้เปิดเผยข้อมูลของเรื่องอื่น ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพตระหนักว่าอาจเกี่ยวข้องกับผู้ใช้งบการเงิน

ลายมือชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 86(ฎ))

ก138. ลายมือชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพอาจเป็นในนามของสำนักงานสอบบัญชีของผู้ประกอบวิชาชีพ หรือในนามของผู้ประกอบวิชาชีพ หรือทั้งสองอย่าง ตามความเหมาะสมในแต่ละประเทศ ในบางประเทศ นอกเหนือจากลายมือชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพแล้ว ผู้ประกอบวิชาชีพอาจถูกกำหนดให้แจ้งในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับตำแหน่งทางวิชาชีพบัญชีของผู้ประกอบวิชาชีพ หรือ การยอมรับจากหน่วยงานกำกับดูแลวิชาชีพที่เหมาะสมในประเทศนั้นแล้ว

การให้ข้อมูลผู้อ่านงบการเงินว่างบการเงินได้จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 88)

ก139. งบการเงินที่จัดทำเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ อาจนำไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่นนอกเหนือจากที่ผู้จัดทำตั้งใจ ตัวอย่างเช่น หน่วยงานกำกับดูแลอาจกำหนดให้กิจการต้องนำงบการเงินที่จัดทำเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะดังกล่าวไปแสดงในฐานะข้อมูลที่สามารถเข้าถึงได้ ดังนั้น เพื่อหลีกเลี่ยงการเข้าใจผิด ผู้ประกอบวิชาชีพต้องให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้ง่ายงานของผู้ประกอบวิชาชีพว่า งบการเงินดังกล่าวได้จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ดังนั้น อาจไม่เหมาะสมสำหรับการนำไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่น

ข้อจำกัดในการเผยแพร่หรือนำไปใช้

ก140. นอกจากนี้ ในการให้ข้อมูลผู้อ่านรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งกำหนดโดยมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ หากงบการเงินจัดทำโดยใช้แม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ผู้ประกอบวิชาชีพอาจพิจารณาถึงความเหมาะสมในการระบุ ว่า รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพมีความประสงค์ที่จะรายงานให้แก่ผู้ใช้เฉพาะกลุ่มเท่านั้น ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับกฎหมายหรือข้อบังคับของแต่ละประเทศ กรณีนี้ ย่อหน้าที่ประกอบด้วยการให้ข้อมูลเกี่ยวกับการใช้แม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะอาจขยายความถึงเรื่องอื่น ๆ และให้ปรับเปลี่ยนหัวข้อให้สอดคล้องกันด้วย

ความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 91)

ก141. ในบางประเทศ ผู้ประกอบวิชาชีพอาจมีความรับผิดชอบเพิ่มเติมในการรายงานเรื่องอื่น ๆ ที่นอกเหนือจากความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพภายใต้มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ ตัวอย่างเช่น ผู้ประกอบวิชาชีพอาจต้องรายงานเรื่องต่าง ๆ บางเรื่องที่คุณประกอบวิชาชีพพบในระหว่างการสอบทานงบการเงิน ในอีกกรณีหนึ่ง ผู้ประกอบวิชาชีพอาจต้องใช้และรายงานวิธีการสอบทานเพิ่มเติมตามที่กำหนด หรือให้ข้อสรุปต่อเรื่องต่าง ๆ โดยเฉพาะเจาะจง เช่น ความเพียงพอของสมุดบัญชีและบันทึกทางการบัญชี มาตรฐานงานสอบทานงบการเงินในบางประเทศมักให้แนวปฏิบัติเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบเพิ่มเติมในการรายงานโดยเฉพาะเจาะจงในประเทศนั้น

ก142. ในบางกรณี กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดหรืออนุญาตให้ผู้ประกอบวิชาชีพรายงานความรับผิดชอบอื่นเหล่านี้ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพต่องบการเงิน ในบางกรณี กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดหรืออนุญาตให้ผู้ประกอบวิชาชีพรายงานความรับผิดชอบอื่นเหล่านี้ในรายงานที่แยกต่างหาก

ก143. ความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานเหล่านี้ อธิบายไว้ในส่วนที่แยกต่างหากในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ เพื่อแยกความรับผิดชอบดังกล่าวออกจากความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพภายใต้มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ ในกรณีที่เกี่ยวข้อง ส่วนที่แยกต่างหากนี้ อาจมีหัวข้อย่อยที่อธิบายถึงเนื้อหาของย่อหน้าที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานนั้น ในบางประเทศ ความรับผิดชอบเพิ่มเติมในการรายงานอาจระบุไว้ในรายงานที่แยกต่างหากจากรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพสำหรับการสอบทานงบการเงิน

วันที่ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 86(ฎ) และ 92)

ก144. วันที่ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพแจ้งให้ผู้ใช้รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพทราบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพได้พิจารณาผลกระทบของเหตุการณ์และรายการต่าง ๆ ที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้รับทราบและที่เกิดขึ้นจนถึงวันนั้นแล้ว

ก145. เนื่องจากความเห็นของผู้ประกอบวิชาชีพเป็นการแสดงความเห็นต่องบการเงินและงบการเงินเป็นความรับผิดชอบของผู้บริหาร ผู้ประกอบวิชาชีพจึงไม่อยู่ในฐานะที่จะสรุปว่าผู้ประกอบวิชาชีพได้มาซึ่งหลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ จนกว่าผู้ประกอบวิชาชีพจะพอใจว่าได้

มีการจัดทำงบการเงินทุกงบที่ประกอบกันเป็นงบการเงิน รวมถึงหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้องแล้ว และผู้บริหารได้ยอมรับถึงความรับผิดชอบต่องบการเงินเหล่านั้นแล้ว

- ก146. ในบางประเทศ กฎหมายหรือข้อบังคับระบุถึงบุคคลหรือกลุ่มบุคคล (ตัวอย่างเช่น กรรมการ) ที่รับผิดชอบในการสรุปว่าได้มีการจัดทำงบทุกงบที่ประกอบกันเป็นงบการเงิน รวมถึงหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้องแล้ว และระบุถึงกระบวนการในการอนุมัติที่จำเป็น ในกรณีดังกล่าว หลักฐานของการอนุมัติดังกล่าวต้องได้มาก่อนการลงวันที่ในรายงานต่องบการเงิน อย่างไรก็ตาม ในบางประเทศ กฎหมายหรือข้อบังคับไม่ได้กำหนดกระบวนการในการอนุมัติ ในกรณีดังกล่าว ควรพิจารณาวิธีปฏิบัติที่กิจการใช้ในการจัดทำและสรุปงบการเงินของกิจการในขั้นสุดท้ายตามความเห็นของผู้บริหารและโครงสร้างการกำกับดูแลของกิจการ เพื่อระบุถึงบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่มีอำนาจในการสรุปว่าได้มีการจัดทำงบทุกงบที่ประกอบกันเป็นงบการเงิน รวมถึงหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้องแล้ว ในบางกรณี กฎหมายหรือข้อบังคับระบุถึงวันที่ในกระบวนการรายงานทางการเงินที่คาดว่าจะการสอบทานจะเสร็จสมบูรณ์
- ก147. ในบางประเทศมีการกำหนดว่า งบการเงินต้องได้รับการอนุมัติขั้นสุดท้ายโดยผู้ถือหุ้นก่อนการนำงบการเงินดังกล่าวออกเผยแพร่ต่อสาธารณะ ในประเทศเหล่านี้ การอนุมัติขั้นสุดท้ายโดยผู้ถือหุ้นไม่ใช่เรื่องจำเป็นต่อการสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับงบการเงิน วันที่อนุมัติงบการเงินตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้คือวันที่ก่อนหน้าที่ยุ่มีอำนาจสรุปว่าได้มีการจัดทำงบทุกงบที่ประกอบกันเป็นงบการเงิน รวมถึงหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้องแล้ว และผู้ที่มีอำนาจนั้นได้ให้การรับรองว่าเป็นผู้รับผิดชอบต่องบการเงินเหล่านั้นแล้ว

รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 34–35 และ 86)

- ก148. เมื่อการสอบทานเป็นไปตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพในรูปแบบเดียวกันจะช่วยส่งเสริมให้เกิดความน่าเชื่อถือในประชาคมโลก โดยทำให้สามารถระบุได้ทันทีว่าการสอบทานนั้นเป็นไปตามมาตรฐานที่เป็นที่ยอมรับในระดับโลก รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพอาจอ้างถึงตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ได้ เมื่อข้อแตกต่างระหว่างข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับและมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้เป็นเรื่องของรูปแบบและถ้อยคำในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพเท่านั้น และรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 86 ของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ เป็นอย่างน้อย รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพอาจอ้างถึงมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ได้ ดังนั้น ในสถานการณ์ดังกล่าวถือได้ว่าผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้แล้ว แม้ว่ารูปแบบและถ้อยคำที่ใช้ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพจะถูกกำหนดโดยข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับ ในกรณีที่ข้อกำหนดโดยเฉพาะในบางประเทศไม่ขัดแย้งกับมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ การใช้รูปแบบและถ้อยคำตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ช่วยให้ผู้ใช้รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพสามารถระบุรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพได้ทันทีว่า เป็นรายงานจากการสอบทานตามมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ สถานการณ์ที่กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดรูปแบบหรือถ้อยคำในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพที่แตกต่างอย่างมากจากข้อกำหนดของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ถูกระบุไว้ในข้อกำหนดเกี่ยวกับการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้ำของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้แล้ว

รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพสำหรับการสอบทานที่เป็นไปตามทั้งมาตรฐานที่เกี่ยวข้องของประเทศและมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 86(จ))

ก149. นอกจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ หากผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติตามมาตรฐานที่เกี่ยวข้องของประเทศ รายงานอาจอ้างว่าได้ปฏิบัติตามทั้งมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้และมาตรฐานที่เกี่ยวข้องของประเทศสำหรับงานสอบทานงบการเงิน อย่างไรก็ตาม การอ้างอิงถึงมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้และมาตรฐานที่เกี่ยวข้องของประเทศจะไม่เหมาะสมหากมีความขัดแย้งระหว่างข้อกำหนดของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้และของมาตรฐานที่เกี่ยวข้องของประเทศ ซึ่งอาจทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพให้ข้อสรุปที่แตกต่าง หรือไม่กล่าวถึงในวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ตามที่กำหนดโดยมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ ในกรณีนี้ รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพจะอ้างอิงถึงมาตรฐานที่เกี่ยวข้องเท่านั้น (มาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้หรือมาตรฐานที่เกี่ยวข้องของประเทศ) ตามมาตรฐานที่ใช้จัดทำรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ

ตัวอย่างรูปแบบรายงานการสอบทาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 86)

ก150. ภาคผนวก 2 ของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้แสดงตัวอย่างรายงานการสอบทานต่องบการเงินของผู้ประกอบวิชาชีพตามข้อกำหนดในการรายงานของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้

#### เอกสารหลักฐาน

ความทันต่อเวลาของเอกสารหลักฐานของงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 93)

ก151. มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 กำหนดให้สำนักงานต้องจัดให้มีกรอบเวลาที่แสดงให้เห็นถึงความจำเป็นในการรวบรวมแฟ้มงานขั้นสุดท้ายให้เสร็จสมบูรณ์ภายในเวลาที่ทันที่

## ภาคผนวก 1

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก56)

## ตัวอย่างหนังสือตอบรับงานสอบทานงบการเงินในอดีต

ตัวอย่างดังต่อไปนี้คือหนังสือตอบรับงานสอบทานเพื่อการสอบทานงบการเงินสำหรับวัตถุประสงค์ทั่วไป (จัดทำตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน) ซึ่งจัดทำขึ้นตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องและแนวทางปฏิบัติตามที่กำหนดในมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ หนังสือฉบับนี้ไม่ใช่ข้อกำหนดที่เป็นทางการ แต่ตั้งใจให้ใช้เป็นแนวปฏิบัติเท่านั้น ซึ่งอาจใช้ควบคู่กับข้อควรพิจารณาตามที่ระบุในมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้ และปรับเปลี่ยนให้สอดคล้องกับข้อกำหนดและสถานการณ์ของแต่ละงาน

ร่างหนังสือตอบรับงานนี้เป็น การสอบทานงบการเงินสำหรับงวดการรายงานงวดเดียว หากนำไปใช้หรือคาดว่าจะใช้กับการสอบทานงบการเงินสำหรับปีถัดไปของลูกค้านั้นจำเป็นต้องมีการปรับเปลี่ยน อาจเป็นการเหมาะสมที่จะขอคำแนะนำทางกฎหมายถึงความเหมาะสมของหนังสือที่ถูกรับเสนอ

เรียน ผู้แทนที่เหมาะสมของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของบริษัท กขค จำกัด<sup>1</sup>

[วัตถุประสงค์และขอบเขตการสอบทาน]

ตามที่ท่าน<sup>2</sup>มีความประสงค์ที่จะให้ข้าพเจ้าสอบทานงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปของบริษัท กขค จำกัด ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและคำอธิบายเพิ่มเติมอื่น ข้าพเจ้าขอยืนยันการรับงานและความเข้าใจของข้าพเจ้าเกี่ยวกับงานสอบทานนี้ตามความหมายในหนังสือฉบับนี้

การสอบทานของข้าพเจ้ามีวัตถุประสงค์ในการให้ข้อสรุปของข้าพเจ้าต่องบการเงิน หากข้อสรุปเป็นแบบไม่เปลี่ยนแปลงไป ข้อสรุปของข้าพเจ้าจะระบุว่า “ข้าพเจ้าไม่พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่างบการเงินดังกล่าวไม่ได้แสดงฐานะการเงินของบริษัท ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินจากการสอบทานของข้าพเจ้า”

[ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพ]

ข้าพเจ้าจะปฏิบัติตามงานสอบทานตามมาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2400 (ปรับปรุง) งานการสอบทานงบการเงินในอดีต ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าสรุปว่าได้พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่างบการเงินโดยรวมไม่ได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในสาระสำคัญหรือไม่ และกำหนดให้ข้าพเจ้าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ

<sup>1</sup> ผู้รับรายงานและการอ้างอิงในหนังสือจะเหมาะสมในสถานการณ์ของงาน รวมถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้อง การอ้างอิงบุคคลที่เหมาะสมเป็นเรื่องสำคัญ – ดูย่อหน้าที่ 36 ของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้

<sup>2</sup> ตลอดหนังสือฉบับนี้ การอ้างอิง “ท่าน” “ข้าพเจ้า” “ของข้าพเจ้า” “ผู้บริหาร” “ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” และ “ผู้ประกอบวิชาชีพ” จะถูกใช้หรือแก้ไขตามความเหมาะสมในสถานการณ์



การสอบทานงบการเงินตามมาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2400 (ปรับปรุง) เป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด ข้าพเจ้าจะปฏิบัติตามวิธีการสอบทาน ซึ่งส่วนใหญ่ประกอบด้วย การสอบถามผู้บริหารและบุคลากรอื่นของกิจการตามความเหมาะสม การวิเคราะห์เปรียบเทียบ และประเมินหลักฐานที่ได้รับ ข้าพเจ้าจะปฏิบัติตามวิธีการสอบทานเพิ่มเติม หากข้าพเจ้าพบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่างบการเงินโดยรวมอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ วิธีการสอบทานเหล่านี้ได้นำมาปฏิบัติเพื่อให้ข้าพเจ้าสามารถให้ข้อสรุปต่องบการเงินตามมาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2400 (ปรับปรุง) วิธีการสอบทานที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับสิ่งที่ข้าพเจ้าพิจารณาว่าจำเป็นโดยใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้า จากความเข้าใจของข้าพเจ้าในบริษัท กขค จำกัด และสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมทั้ง ความเข้าใจของข้าพเจ้าในมาตรฐานการรายงานทางการเงินและการประยุกต์ใช้ในบริบทของอุตสาหกรรม

การสอบทานไม่ใช่การตรวจสอบงบการเงิน ดังนี้

- (ก) มีความเสี่ยงสูงกว่าการตรวจสอบ การสอบทานไม่ทำให้พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่มีในงบการเงินที่ได้รับการสอบทาน แม้จะปฏิบัติตามการสอบทานอย่างเหมาะสมตามมาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2400 (ปรับปรุง)
- (ข) ในการให้ข้อสรุปจากการสอบทานงบการเงิน ไม่ใช่การแสดงความเห็นต่องบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า

*[ความรับผิดชอบของผู้บริหาร และการระบุแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (สำหรับวัตถุประสงค์ของตัวอย่างนี้ สมมติว่าผู้ประกอบวิชาชีพไม่ได้พิจารณาว่ากฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดความรับผิดชอบเหล่านั้นได้อย่างเหมาะสม ดังนั้น ให้นำคำอธิบายในย่อหน้าที่ 30(ข) ของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้มาใช้]*

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามสอบทานตามหลักการที่ว่า [ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม)]<sup>3</sup> รับผิดชอบและเข้าใจว่าตนเองมีความรับผิดชอบในเรื่องดังต่อไปนี้

- (ก) เรื่องการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน<sup>4</sup>
- (ข) เรื่องการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินโดยปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด
- (ค) เรื่องการจัดเตรียมสิ่งต่อไปนี้ให้แก่ข้าพเจ้า
  - (1) การเข้าถึงข้อมูลทั้งหมดที่ผู้บริหารตระหนักว่าเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน เช่น การบันทึกบัญชี เอกสารหลักฐาน และข้อมูลอื่น
  - (2) ข้อมูลเพิ่มเติมที่ข้าพเจ้าอาจร้องขอจาก [ผู้บริหาร] เพื่อประโยชน์ในการสอบทาน
  - (3) การเข้าถึงบุคคลต่าง ๆ ภายในบริษัท กขค จำกัด ได้อย่างไม่มีข้อจำกัด ซึ่งข้าพเจ้าพิจารณาว่าจำเป็นที่จะต้องได้รับหลักฐานการสอบทานจากบุคคลเหล่านี้

<sup>3</sup> ใช้คำให้เหมาะสมตามสถานการณ์

<sup>4</sup> หรือหากเหมาะสม “ในการจัดทำงบการเงินซึ่งให้มุมมองที่ถูกต้องตามควรและเป็นจริงโดยสอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ”

เพื่อเป็นส่วนหนึ่งในกระบวนการสอบทานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าจะขอคำยืนยันที่เป็นลายลักษณ์อักษรจาก [ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม)] เกี่ยวกับคำรับรองที่เกี่ยวข้องกับการสอบทาน ข้าพเจ้าหวังว่าจะได้รับความร่วมมืออย่างเต็มที่จากพนักงานของท่านในระหว่างการสอบทาน

[ข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง]

[เพิ่มข้อมูลอื่น เช่น การจัดการค่าธรรมเนียมการสอบทาน การเก็บเงินและข้อตกลงเฉพาะอื่น ๆ ตามความเหมาะสม]

[การรายงาน]

[เพิ่มการอ้างอิงที่เหมาะสมต่อรูปแบบและเนื้อหาที่คาดหวังในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ]

รูปแบบและเนื้อหาของรายงานของข้าพเจ้าอาจจำเป็นต้องปรับเปลี่ยน ซึ่งเป็นผลจากประเด็นจากการสอบทาน โปรดลงนามและส่งคู่มือฉบับของหนังสือฉบับนี้ที่แนบมาคืนข้าพเจ้า เพื่อยืนยันการรับทราบและความเห็นชอบของท่านเกี่ยวกับ การสอบทานงบการเงินของข้าพเจ้ารวมถึงความรับผิดชอบที่เกี่ยวข้องของข้าพเจ้า

บริษัท งจจ จำกัด

รับทราบและเห็นชอบในนามของบริษัท กขค จำกัด โดย

ลงนาม

.....

ชื่อและตำแหน่ง

วันที่

## ภาคผนวก 2

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก150)

## ตัวอย่างรายงานการสอบทานต่องบการเงินของผู้ประกอบวิชาชีพ

## รายงานการสอบทานต่องบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป

## ตัวอย่างรายงานการสอบทานซึ่งให้ข้อสรุปแบบไม่เปลี่ยนแปลงไป

ตัวอย่างที่ 1 รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพต่องบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามที่ควรที่ออกแบบมาเพื่อให้บรรลุความต้องการข้อมูลทางการเงินโดยทั่วไปของผู้ใช้ในวงกว้าง (ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ)

## ตัวอย่างรายงานการสอบทานซึ่งให้ข้อสรุปแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ตัวอย่างที่ 2 รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพที่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขเนื่องจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เห็นได้ชัดของงบการเงิน งบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ที่ออกแบบมาเพื่อให้บรรลุความต้องการข้อมูลทางการเงินโดยทั่วไปของผู้ใช้ในวงกว้าง (งบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์)

ตัวอย่างที่ 3 รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพที่ให้ข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไข เนื่องจากผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถหาหลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (งบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามที่ควร-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน)

ตัวอย่างที่ 4 รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพที่ให้ข้อสรุปว่างงบการเงินไม่ถูกต้อง เนื่องจากงบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (งบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามที่ควร-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน)

ตัวอย่างที่ 5 รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพที่ไม่ให้ข้อสรุป เนื่องจากผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถหาหลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับหลายองค์ประกอบในงบการเงิน ส่งผลให้ไม่สามารถสอบทานอย่างเสร็จสมบูรณ์ได้ (งบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามที่ควร-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน)

## รายงานการสอบทานต่องบการเงินที่จัดทำเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

ตัวอย่างที่ 6 รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพต่องบการเงินที่จัดทำขึ้นตามข้อกำหนดในการจัดทำรายงานทางการเงินตามสัญญา (ความมุ่งหมายของตัวอย่างนี้ เพื่อเป็นการแสดงให้เห็นถึงแม่บทของการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์)

ตัวอย่างที่ 7 รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพต่องบการเงินงบใดงบหนึ่ง ที่จัดทำตามเกณฑ์เงินสดรับและเงินสดจ่าย (เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างนี้หมายถึงแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามที่ควร)

### ตัวอย่างที่ 1

#### สถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การสอบทานงบการเงินฉบับสมบูรณ์
- งบการเงินจัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ
- ข้อตกลงในการรับงานสอบทานสะท้อนความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินในย่อหน้าที่ 30(ข) ของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้
- นอกเหนือจากการสอบทานงบการเงิน ผู้ประกอบวิชาชีพมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

#### รายงานการสอบทานของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ

[ระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

#### รายงานต่องบการเงิน<sup>1</sup>

ข้าพเจ้าได้สอบทานงบการเงินของบริษัท กชค จำกัด ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและหมายเหตุเรื่องอื่น ๆ

#### ความรับผิดชอบของผู้บริหาร<sup>2</sup>ต่องบการเงิน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและการนำเสนองบการเงินเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ<sup>3</sup> และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

#### ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพ

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการให้ข้อสรุปต่องบการเงินดังกล่าว ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามสอบทานตามมาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2400 (ปรับปรุง) งานการสอบทานงบการเงินในอดีต ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าสรุปว่าได้พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่างบการเงินโดยรวมไม่ได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในสาระสำคัญหรือไม่ และกำหนดให้ข้าพเจ้าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ

<sup>1</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่องบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

<sup>2</sup> หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น

<sup>3</sup> หากความรับผิดชอบของผู้บริหารคือจัดทำงบการเงินซึ่งให้มุมมองที่ถูกต้องตามควรและเป็นจริง อาจใช้ข้อความ “ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินซึ่งให้มุมมองที่ถูกต้องตามควรและเป็นจริง ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ และ...”

การสอบทานงบการเงินตามมาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2400 (ปรับปรุง) เป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติตามวิธีการสอบทาน ซึ่งส่วนใหญ่ประกอบด้วย การสอบถามผู้บริหารและบุคลากรอื่นของกิจการตามความเหมาะสม การวิเคราะห์เปรียบเทียบ และประเมินหลักฐานที่ได้รับ

วิธีการที่ใช้ในการสอบทานน้อยกว่าวิธีที่ใช้ในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างมาก ดังนั้น ข้าพเจ้าจึงไม่อาจแสดงความเห็นต่องบการเงินได้

### ข้อสรุป

ข้าพเจ้าไม่พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่างบการเงินข้างต้นนี้ไม่แสดงฐานะการเงินของบริษัท กชค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ จากการสอบทานของข้าพเจ้า

### รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[รูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพส่วนนี้จะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะของความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ]

[ลายมือชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพ]

[ที่อยู่ของผู้ประกอบวิชาชีพ]

[วันที่ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ]

## ตัวอย่างที่ 2

### สถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การสอบทานงบการเงินฉบับสมบูรณ์ตามที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ
- งบการเงินจัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปโดยผู้บริหารของกิจการตามแม่บทการรายงานทางการเงิน (กฎหมาย กขค) ของประเทศ ก (นั่นคือ แม่บทการรายงานทางการเงิน ซึ่งรวมถึงกฎหมายหรือข้อบังคับ ที่ออกแบบมาเพื่อให้บรรลุความต้องการข้อมูลทางการเงินโดยทั่วไปของผู้ใช้ในวงกว้าง แต่ไม่ใช่แม่บทของการนำเสนอข้อมูลที่ต้องการตามที่ควร
- ข้อตกลงในการรับงานสอบทานสะท้อนความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินในย่อหน้าที่ 30(ข) ของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้
- จากการสอบทาน สิ้นค้าคงเหลือแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเป็นสาระสำคัญ แต่ไม่แผ่กระจายไปยังงบการเงิน
- นอกจากการสอบทานงบการเงิน ผู้ประกอบวิชาชีพมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในรายงานตามที่กำหนดไว้โดยกฎหมายในประเทศ

### รายงานการสอบทานของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ

[ระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

#### รายงานต่องบการเงิน<sup>4</sup>

ข้าพเจ้าได้สอบทานงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและหมายเหตุเรื่องอื่น ๆ

#### ความรับผิดชอบของผู้บริหาร<sup>5</sup>ต่องบการเงิน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินเหล่านี้ ตามกฎหมาย กขค ของประเทศ ก และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

#### ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพ

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการให้ข้อสรุปต่องบการเงินดังกล่าว ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามงานสอบทานตามมาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2400 (ปรับปรุง) งานการสอบทานงบการเงินในอดีต ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าสรุปว่าได้พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่างบการเงินโดยรวมไม่ได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในสาระสำคัญหรือไม่ และกำหนดให้ข้าพเจ้าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ

<sup>4</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่องบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีความจำเป็นต้องมีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

<sup>5</sup> หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น

การสอบทานงบการเงินตามมาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2400 (ปรับปรุง) เป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติตามวิธีการสอบทาน ซึ่งส่วนใหญ่ประกอบด้วย การสอบถามผู้บริหารและบุคลากรอื่นของกิจการตามความเหมาะสม การวิเคราะห์เปรียบเทียบ และประเมินหลักฐานที่ได้รับ

วิธีการที่ใช้ในการสอบทานน้อยกว่าวิธีที่ใช้ในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างมาก ดังนั้น ข้าพเจ้าจึงไม่อาจแสดงความเห็นต่องบการเงินได้

#### เกณฑ์ในการให้ข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไข

สินค้าคงเหลือของกิจการแสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินจำนวน ..... บาท ผู้บริหารไม่ได้แสดงสินค้าคงเหลือที่ราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า แต่แสดงสินค้าคงเหลือที่ราคาทุนซึ่งไม่เป็นไปตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินของประเทศไทย ก (กฎหมาย กขค) หากกิจการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือที่ราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า กิจการต้องบันทึกปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือจำนวน ..... บาท เพื่อให้สินค้าคงเหลือแสดงที่มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ดังนั้นต้นทุนขายจะเพิ่มขึ้นจำนวน ..... บาท ภาษีเงินได้ กำไรสุทธิ และส่วนของผู้ถือหุ้นจะลดลงจำนวน ..... บาท ..... บาท และ ..... บาท ตามลำดับ

#### ข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไข

ยกเว้นผลกระทบตามที่กล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการให้ข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไข ข้าพเจ้าไม่พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่างบการเงินข้างต้นนี้ไม่แสดงฐานะการเงินของบริษัท กขค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินของประเทศไทย ก (กฎหมาย กขค) จากการสอบทานของข้าพเจ้า

#### รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[รูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพส่วนนี้จะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะของความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ]

[ลายมือชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพ]

[ที่อยู่ของผู้ประกอบวิชาชีพ]

[วันที่ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ]

### ตัวอย่างที่ 3

#### สถานการณ์ดังต่อไปนี้

- สอบทานงบการเงินที่มีวัตถุประสงค์ทั่วไปชุดสมบูรณ์ ซึ่งจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการ ตาม[แม่บทการรายงานทางการเงินที่ออกแบบมาเพื่อให้แสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร นอกเหนือจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน]
- ข้อตกลงในการรับงานสอบทานสะท้อนความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินในย่อหน้าที่ 30(ข) ของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้
- ผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถหาหลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับเงินลงทุนของกิจการที่เกี่ยวข้องกันในต่างประเทศ ซึ่งผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอถือว่ามีสาระสำคัญ แต่ไม่แพร่กระจายไปยังงบการเงิน
- ผู้ประกอบวิชาชีพไม่มีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ นอกจากการสอบทานงบการเงินรวม

#### รายงานการสอบทานของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ

[ระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

ข้าพเจ้าได้สอบทานงบการเงินของบริษัท กชค จำกัด ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและหมายเหตุเรื่องอื่น ๆ

#### ความรับผิดชอบของผู้บริหาร<sup>6</sup>ต่องบการเงิน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและการนำเสนองบการเงินเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควร ตาม [ชื่อของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการอ้างอิงถึงประเทศของแม่บทการรายงานทางการเงิน หากแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้ไม่ใช่มาตรฐานการรายงานทางการเงิน<sup>7</sup> และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

<sup>6</sup> หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น

<sup>7</sup> หากความรับผิดชอบของผู้บริหารคือจัดทำงบการเงินซึ่งให้มุมมองที่ถูกต้องตามควรและเป็นจริง อาจใช้ข้อความ “ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินซึ่งให้มุมมองที่ถูกต้องตามควรและเป็นจริง ตาม [ชื่อของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการอ้างอิงถึงประเทศของแม่บทการรายงานทางการเงิน หากแม่บทการรายงานทางการเงินไม่ใช่มาตรฐานการรายงานทางการเงิน] และ...”



### ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพ

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการให้ข้อสรุปต่องบการเงินดังกล่าว ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามงานสอบทานตามมาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2400 (ปรับปรุง) งานการสอบทานงบการเงินในอดีต ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าสรุปว่าได้พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่างบการเงินโดยรวมไม่ได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในสาระสำคัญหรือไม่ และกำหนดให้ข้าพเจ้าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ

การสอบทานงบการเงินตามมาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2400 (ปรับปรุง) เป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติตามวิธีการสอบทาน ซึ่งส่วนใหญ่ประกอบด้วย การสอบถามผู้บริหารและบุคลากรอื่นของกิจการตามความเหมาะสม การวิเคราะห์เปรียบเทียบ และประเมินหลักฐานที่ได้รับ

วิธีการที่ใช้ในการสอบทานน้อยกว่าวิธีที่ใช้ในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างมาก ดังนั้นข้าพเจ้าจึงไม่อาจแสดงความเห็นต่องบการเงินได้

### เกณฑ์ในการให้ข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไข

เงินลงทุนของบริษัท กขค จำกัด เป็นเงินลงทุนในบริษัท งจจ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทร่วมในต่างประเทศที่ซื้อมาในระหว่างปี และบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน ซึ่งแสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 มีจำนวน ..... บาท และกำไรสุทธิของบริษัท งจจ จำกัด ส่วนที่เป็นของบริษัท กขค จำกัด จำนวน ..... บาท ได้รวมอยู่ในกำไรของบริษัท กขค จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน ข้าพเจ้าไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลทางการเงินของบริษัท งจจ จำกัด เกี่ยวกับเงินลงทุนของบริษัท กขค จำกัด ในบริษัท งจจ จำกัด คงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และกำไรสุทธิสำหรับปีของบริษัท งจจ จำกัด ส่วนที่เป็นของบริษัท กขค จำกัด ดังนั้นข้าพเจ้าจึงไม่สามารถปฏิบัติตามวิธีการสอบทานที่ข้าพเจ้าพิจารณาว่าจำเป็นได้

### ข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไข

ยกเว้นผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นตามที่กล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการให้ข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไข ข้าพเจ้าไม่พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่างบการเงินข้างต้นนี้ไม่แสดงฐานะการเงินของบริษัท กขค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตาม [ชื่อของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการอ้างอิงถึงประเทศของแม่บทการรายงานทางการเงิน หากแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้ไม่ใช่มาตรฐานการรายงานทางการเงิน] จากการสอบทานของข้าพเจ้า

[ลายมือชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพ]

[ที่อยู่ของผู้ประกอบวิชาชีพ]

[วันที่ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ]

#### ตัวอย่างที่ 4

##### สถานการณ์ดังต่อไปนี้

- สอบทานงบการเงินรวมที่มีวัตถุประสงค์ทั่วไป ซึ่งจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของบริษัทใหญ่ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ข้อตกลงในการรับงานสอบทานสะท้อนความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินในย่อหน้าที่ 30(ข) ของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้
- งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เนื่องจากไม่ได้รวมข้อมูลของบริษัทย่อย ซึ่งการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้แพร่กระจายไปยังงบการเงิน ผลกระทบของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่องบการเงินไม่ได้ถูกกำหนดไว้ เนื่องจากไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ
- ผู้ประกอบวิชาชีพไม่มีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ นอกจากการสอบทานงบการเงินรวม

#### รายงานการสอบทานของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ

[ระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

##### รายงานต่องบการเงินรวม<sup>8</sup>

ข้าพเจ้าได้สอบทานงบการเงินรวมของบริษัท กขค จำกัด ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นรวม และงบกระแสเงินสดรวม สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และหมายเหตุเรื่องอื่น ๆ

##### ความรับผิดชอบของผู้บริหาร<sup>9</sup>ต่องบการเงิน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและการนำเสนองบการเงินรวมเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน<sup>10</sup> และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินรวมที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

<sup>8</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่องบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

<sup>9</sup> หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น

<sup>10</sup> หากความรับผิดชอบของผู้บริหารคือจัดทำงบการเงิน ซึ่งให้มุมมองที่ถูกต้องตามควรและเป็นจริง อาจใช้ข้อความ “ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงิน ซึ่งให้มุมมองที่ถูกต้องตามควรและเป็นจริง ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และ...”

### ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพ

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการให้ข้อสรุปต่องบการเงินรวมดังกล่าว ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานสอบทานตามมาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2400 (ปรับปรุง) งานการสอบทานงบการเงินในอดีต ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าสรุปว่าได้พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่างบการเงินโดยรวมไม่ได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในสาระสำคัญหรือไม่ และกำหนดให้ข้าพเจ้าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ

การสอบทานงบการเงินตามมาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2400 (ปรับปรุง) เป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติตามวิธีการสอบทาน ซึ่งส่วนใหญ่ประกอบด้วยการสอบถามผู้บริหารและบุคลากรอื่นของกิจการตามความเหมาะสม การวิเคราะห์เปรียบเทียบ และประเมินหลักฐานที่ได้รับ

วิธีการที่ใช้ในการสอบทานน้อยกว่าวิธีที่ใช้ในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างมาก ดังนั้นข้าพเจ้าจึงไม่อาจแสดงความเห็นต่องบการเงินได้

### เกณฑ์ในการให้ข้อสรุปว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

ตามที่กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ ..... บริษัทไม่ได้รวมงบการเงินของบริษัท จงฉ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อยที่ซื้อมาในระหว่างปี พ.ศ. 25X1 ไว้ในงบการเงินรวม เนื่องจาก ณ วันที่ซื้อบริษัทย่อย บริษัทไม่แน่ใจในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นสาระสำคัญของบริษัทย่อยดังกล่าว ดังนั้นบัญชี เงินลงทุนในบริษัทย่อยแห่งนี้จึงถูกบันทึกตามราคาทุน อย่างไรก็ตาม ภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงินบริษัทย่อยควรถูกรวมอยู่ในงบการเงินรวมด้วย เนื่องจากบริษัทย่อยถูกควบคุมโดยบริษัท หากบริษัท จงฉ จำกัด ถูกรวมอยู่ในงบการเงินรวม หลาย ๆ องค์ประกอบในงบการเงินจะได้รับผลกระทบอย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญ ผลกระทบของการไม่รวมข้อมูลดังกล่าวในงบการเงินรวมยังระบุไม่ได้

### ข้อสรุปว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

เนื่องจากเรื่องดังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการให้ข้อสรุปว่างบการเงินไม่ถูกต้องมีนัยสำคัญ งบการเงินรวมไม่ได้แสดงฐานะการเงินรวมของบริษัท กขค จำกัด และบริษัทย่อย ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และผลการดำเนินงานรวมและกระแสเงินสดรวม สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควร ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน จากการสอบทานของข้าพเจ้า

### รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[รูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพส่วนนี้จะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะของความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ]

[ลายมือชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพ]

[ที่อยู่ของผู้ประกอบวิชาชีพ]

[วันที่ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ]

### ตัวอย่างที่ 5

#### สถานการณ์ดังต่อไปนี้

- สอบทานงบการเงินที่มีวัตถุประสงค์ทั่วไปชุดสมบูรณ์ ซึ่งจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ข้อตกลงในการรับงานสอบทานสะท้อนความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินในย่อหน้าที่ 30(ข) ของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้
- ผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถให้ข้อสรุปต่องบการเงิน เนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับหลายองค์ประกอบของงบการเงิน และผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่าผลกระทบมีสาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงิน ผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือและลูกหนี้การค้าของกิจการได้

#### รายงานการสอบทานของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ

[ระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

ข้าพเจ้าได้รับการว่าจ้างให้สอบทานงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและหมายเหตุเรื่องอื่น ๆ

#### ความรับผิดชอบของผู้บริหาร<sup>11</sup> ต่องบการเงิน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและการนำเสนองบการเงินเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควร ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน<sup>12</sup> และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็น เพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

#### ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพ

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการให้ข้อสรุปต่องบการเงินดังกล่าว อย่างไรก็ตาม เนื่องจากเรื่องดังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่ให้ข้อสรุป ข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการให้ข้อสรุปต่องบการเงินได้

<sup>11</sup> หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น

<sup>12</sup> หากความรับผิดชอบของผู้บริหารคือจัดทำงบการเงินซึ่งให้มุมมองที่ถูกต้องตามควรและเป็นจริง อาจใช้ข้อความ “ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินซึ่งให้มุมมองที่ถูกต้องตามควรและเป็นจริง ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และ...”

### เกณฑ์ในการไม่ให้ข้อสรุป

ผู้บริหารไม่ได้ตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปี ข้าพเจ้าไม่สามารถปฏิบัติวิธีการสอบทานที่ข้าพเจ้าพิจารณาว่าจำเป็นต่อปริมาณของสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 ซึ่งแสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินจำนวน ..... บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1

นอกจากนี้บริษัทได้เริ่มนำระบบการประมวลผลลูกหนี้การค้าแบบใหม่มาใช้ในเดือนกันยายน พ.ศ. 25X1 ส่งผลให้เกิดข้อผิดพลาดจำนวนมากในบัญชีลูกหนี้การค้า ณ วันที่รายงานการสอบทานของข้าพเจ้า ผู้บริหารยังอยู่ในขั้นตอนการแก้ไขข้อบกพร่องของระบบ และทำให้ข้อมูลที่ผิดพลาดมีความถูกต้อง เนื่องจากผลกระทบของเหตุการณ์ดังกล่าว ข้าพเจ้าจึงไม่สามารถสรุปได้ว่าอาจมีรายการปรับปรุงใด ๆ ที่จำเป็นต่อบัญชีสินค้าคงเหลือและบัญชีลูกหนี้การค้าที่บันทึกบัญชีและไม่ได้บันทึกบัญชี รวมถึงองค์ประกอบในส่วนของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด

### การไม่ให้ข้อสรุป

เนื่องจากเรื่องดังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่ให้ข้อสรุปมีนัยสำคัญ ข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบทานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อให้ข้อสรุปต่องบการเงิน ดังนั้นข้าพเจ้าจึงไม่ให้ข้อสรุปต่องบการเงินดังกล่าว

[ลายมือชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพ]

[ที่อยู่ของผู้ประกอบวิชาชีพ]

[วันที่ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ]

### ตัวอย่างที่ 6

#### สถานการณ์ดังต่อไปนี้

- งบการเงินจัดทำโดยผู้บริหารของกิจการซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดในการจัดทำรายงานทางการเงินตามสัญญา (เป็นตัวอย่างของแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ) เพื่อที่จะปฏิบัติตามข้อกำหนดของสัญญาดังกล่าว ผู้บริหารไม่มีทางเลือกอื่นสำหรับแม่บทการรายงานทางการเงิน
- แม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้ คือ แม่บทของการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์
- ข้อตกลงในการรับงานสอบทานสะท้อนความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินในย่อหน้าที่ 30(ข) ของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้
- การเผยแพร่และการใช้รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพมีข้อจำกัด

#### รายงานการสอบทานของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ

[ระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

ข้าพเจ้าได้สอบทานงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและหมายเหตุเรื่องอื่น ๆ งบการเงินดังกล่าวจัดทำโดยผู้บริหารของบริษัท กขค จำกัด ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดในการจัดทำรายงานทางการเงินตามที่กำหนดไว้ในข้อ 5 ของสัญญาระหว่างบริษัท กขค จำกัด กับบริษัท บ้านเมือง จำกัด ลงวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 25X1 (ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “สัญญา”)

#### ความรับผิดชอบของผู้บริหาร<sup>13</sup> ต่องบการเงิน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินเหล่านี้ตามข้อกำหนดในการจัดทำรายงานทางการเงินที่กำหนดไว้ในข้อ 5 ของสัญญาดังกล่าว และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็น เพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

#### ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพ

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการให้ข้อสรุปต่องบการเงินดังกล่าว ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานสอบทานตามมาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2400 (ปรับปรุง) งานการสอบทานงบการเงินในอดีต ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าสรุปว่าได้พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่างบการเงินโดยรวมไม่ได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในสาระสำคัญหรือไม่ และกำหนดให้ข้าพเจ้าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ

<sup>13</sup> หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น

การสอบทานงบการเงินตามมาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2400 (ปรับปรุง) เป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติตามวิธีการสอบทาน ซึ่งส่วนใหญ่ประกอบด้วย การสอบถามผู้บริหารและบุคลากรอื่นของกิจการตามความเหมาะสม การวิเคราะห์เปรียบเทียบ และประเมินหลักฐานที่ได้รับ

วิธีการที่ใช้ในการสอบทานน้อยกว่าวิธีที่ใช้ในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างมาก ดังนั้น ข้าพเจ้าจึงไม่อาจแสดงความเห็นต่องบการเงินได้

### ข้อสรุป

ข้าพเจ้าไม่พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่างบการเงินข้างต้นนี้ไม่ได้จัดทำตามข้อกำหนดในการจัดทำรายงานทางการเงินตามที่กำหนดไว้ในข้อ 5 ของสัญญาในสาระสำคัญจากการสอบทานของข้าพเจ้า

### หลักการบัญชีและข้อจำกัดในการเผยแพร่และการนำไปใช้

โดยมิได้เป็นการให้ข้อสรุปแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ข้าพเจ้าขอให้สังเกตหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 2 ซึ่งอธิบายเกี่ยวกับหลักการบัญชี งบการเงินนี้จัดทำขึ้นเพื่อช่วย บริษัท กชค จำกัด ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดในการจัดทำรายงานทางการเงินตามที่กำหนดในสัญญาที่กล่าวไว้ข้างต้น ซึ่งส่งผลให้งบการเงินนี้อาจไม่เหมาะสมสำหรับใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่น รายงานของข้าพเจ้าจัดทำเพื่อ บริษัท กชค จำกัด และ บริษัท บ้านเมือง จำกัด เท่านั้น และไม่ควรรนำไปเผยแพร่หรือใช้งานโดยบุคคลอื่นนอกเหนือจาก บริษัท กชค จำกัด และ บริษัท บ้านเมือง จำกัด

[ลายมือชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพ]

[ที่อยู่ของผู้ประกอบวิชาชีพ]

[วันที่ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ]

### ตัวอย่างที่ 7

#### สถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การสอบทานงบรายรับและรายจ่าย
- งบการเงินจัดทำโดยผู้บริหารของกิจการ ตามเกณฑ์เงินสดรับและเงินสดจ่าย เพื่อตอบสนองต่อความต้องการข้อมูลกระแสเงินสดรับจากเจ้าหนี้ ผู้บริหารมีทางเลือกอื่นสำหรับแม่บทการรายงานทางการเงิน เกณฑ์ทางบัญชีที่ใช้จัดทำงบการเงินได้รับความเห็นชอบระหว่างกิจการและเจ้าหนี้แล้ว
- แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องคือ แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร ซึ่งออกแบบเพื่อตอบสนองความต้องการข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้โดยเฉพาะเจาะจง
- ผู้ประกอบวิชาชีพได้ข้อสรุปว่า เป็นการเหมาะสมที่จะใช้ข้อความว่า “ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” ในการให้ข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพ
- ข้อตกลงในการรับงานสอบทานสะท้อนความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินในย่อหน้าที่ 30(ข) ของมาตรฐานงานสอบทานฉบับนี้
- ไม่มีข้อจำกัดในการเผยแพร่หรือการใช้รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ

#### รายงานการสอบทานของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ

[ระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

ข้าพเจ้าได้สอบทานงบรายรับและรายจ่ายของบริษัท กขค จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และหมายเหตุเรื่องอื่น ๆ (รวมเรียกว่า “งบการเงิน”) งบการเงินจัดทำโดยผู้บริหารโดยใช้เกณฑ์เงินสดรับและเงินสดจ่าย ตามที่อธิบายไว้ในหมายเหตุข้อ....

#### ความรับผิดชอบของผู้บริหาร<sup>14</sup> ต่องบการเงิน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนองบการเงินนี้โดยถูกต้องตามที่ควรตามตามเกณฑ์เงินสดรับและจ่ายที่อธิบายไว้ในหมายเหตุข้อ.... และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

#### ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพ

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการให้ข้อสรุปต่องบการเงินดังกล่าว ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามสอบทานตามมาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2400 (ปรับปรุง) งานการสอบทานงบการเงินในอดีต ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้า

<sup>14</sup> หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น



สรุปว่าได้พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่างบการเงินโดยรวมไม่ได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในสาระสำคัญหรือไม่ และกำหนดให้ข้าพเจ้าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ การสอบทานงบการเงินตามมาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2400 (ปรับปรุง) เป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติตามวิธีการสอบทาน ซึ่งส่วนใหญ่ประกอบด้วย การสอบถามผู้บริหารและบุคลากรอื่นของกิจการตามความเหมาะสม การวิเคราะห์เปรียบเทียบ และประเมินหลักฐานที่ได้รับ วิธีการที่ใช้ในการสอบทานน้อยกว่าวิธีที่ใช้ในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างมาก ดังนั้น ข้าพเจ้าจึงไม่อาจแสดงความเห็นต่องบการเงินได้

### ข้อสรุป

ข้าพเจ้าไม่พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่างบการเงินข้างต้นนี้ไม่แสดงเงินสดรับและเงินสดจ่ายของบริษัท กขค จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ ตามเกณฑ์เงินสดรับและเงินสดจ่าย ดังที่อธิบายไว้ในหมายเหตุข้อ.... จากการสอบทานของข้าพเจ้า

### เกณฑ์การจัดทำบัญชี

โดยไม่ได้เป็นการให้ข้อสรุปแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ข้าพเจ้าขอให้สังเกตหมายเหตุข้อ..... ซึ่งอธิบายถึงเกณฑ์การบันทึกบัญชีดังกล่าว งบการเงินนี้ได้จัดทำขึ้นเพื่อแสดงข้อมูลแก่ เจ้าหนี้ กกก ดังนั้น งบการเงินดังกล่าวอาจไม่เหมาะสมเพื่อใช้ในวัตถุประสงค์อื่น

[ลายมือชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพ]

[ที่อยู่ของผู้ประกอบวิชาชีพ]

[วันที่ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ]