



## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๒๐/๒๕๖๙

### เรื่อง มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส ๕๗๐ (ปรับปรุง ๒๕๖๙) การดำเนินงานต่อเนื่อง

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๗ (๓) แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี และมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี โดยมติคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๖/๒๕๖๙ เมื่อวันที่ ๑๑ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๖๙ จึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

- ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศเป็นต้นไป
- ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๑๐/๒๕๕๙ เรื่อง มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส ๕๗๐ (ปรับปรุง) การดำเนินงานต่อเนื่อง
- ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส ๕๗๐ (ปรับปรุง ๒๕๖๙) การดำเนินงานต่อเนื่อง ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๑ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๖๙

(นายวินิจ ศิลามงคล)

นายกสภาวิชาชีพบัญชี



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง 2569)

การดำเนินงานต่อเนื่อง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ 570 (ปรับปรุง 2024) – การดำเนินงานต่อเนื่อง ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2568 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2569 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “Policy Statement – Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants” ข้อความที่ได้รับอนุมัติในมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ เป็นข้อความที่เผยแพร่โดย IFAC เป็นภาษาอังกฤษ IFAC ไม่รับผิดชอบต่อความถูกต้องและครบถ้วนของการแปล หรือต่อการกระทำใดๆ ที่อาจตามมาจากผลดังกล่าว

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 570 (ปรับปรุง 2024) – การดำเนินงานต่อเนื่อง © 2025 สงวนลิขสิทธิ์ โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง 2569) – การดำเนินงานต่อเนื่อง © 2026 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : *ISA™ 570 (Revised 2024), Going Concerns, April 2025*

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

# มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง 2569)

## การดำเนินงานต่อเนื่อง

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2570)

### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
<b>คำนำ</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง	2
ความรับผิดชอบในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ	3-7
วันถือปฏิบัติ	8
วัตถุประสงค์	9
คำจำกัดความ	10
<b>ข้อกำหนด</b>	
วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	11-15
การประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร	16-25
การประเมินแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหาร	26-28
ข้อมูลที่ทราบภายหลังจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี	29
การประเมินหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับและการสรุปผล	30-31
ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล	32-33
ผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชี	34-38
หนังสือรับรอง	39-40
การติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล	41-42
การรายงานต่อหน่วยงานที่เหมาะสมภายนอกกิจการ	43
การจัดทำเอกสารหลักฐาน	44
<b>คำอธิบายการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	ก1-ก2



เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง	ก3
ความรับผิดชอบในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ	ก4
คำจำกัดความ	ก5-ก6
วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	ก7-ก32
การประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร	ก33-ก58
การประเมินแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหาร	ก59-ก65
ข้อมูลที่ทราบภายหลังจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี	ก66
การประเมินหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับและการสรุปผล	ก67-ก72
ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล	ก73-ก77
ผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชี	ก78-ก96
หนังสือรับรอง	ก97
การติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล	ก98-ก101
การรายงานต่อหน่วยงานที่เหมาะสมภายนอกกิจการ	ก102-ก105
ภาคผนวก ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง	

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่องและผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชี แม้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จะใช้กับกิจการทุกกิจการโดยไม่คำนึงถึงขนาดหรือความซับซ้อนของกิจการ แต่การนำมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไปใช้กับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จะต้องมีการพิจารณาเป็นพิเศษ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก2)

### เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง

2. ภายใต้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องนั้น งบการเงินได้จัดทำด้วยข้อสมมติที่ว่า กิจการจะดำรงอยู่และจะดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปในอนาคตที่สามารถคาดการณ์ได้ งบการเงินตามวัตถุประสงค์ทั่วไปจัดทำตามเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง เว้นแต่ว่าผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะเลิกกิจการหรือหยุดการดำเนินงาน หรือไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปได้ งบการเงินตามวัตถุประสงค์เฉพาะอาจจัดทำหรืออาจไม่จัดทำตามแม่บทการรายงานทางการเงิน (ตัวอย่างเช่น เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องไม่มีความเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินตามเกณฑ์ทางภาษีในบางประเทศ) เมื่อการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องมีความเหมาะสม การบันทึกสินทรัพย์และหนี้สินจะเป็นไปตามเกณฑ์ที่ว่ากิจการจะสามารถรับรู้ประโยชน์จากสินทรัพย์และชำระหนี้สินได้ตามปกติของธุรกิจ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก3)

### ความรับผิดชอบในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

#### ความรับผิดชอบของผู้บริหาร

3. แม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทได้ระบุข้อกำหนดที่ชัดเจนสำหรับผู้บริหารในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเป็นการเฉพาะ รวมทั้งระบุถึงมาตรฐานเกี่ยวกับเรื่องที่ต้องพิจารณาและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 กำหนดให้ผู้บริหารต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ<sup>1</sup> นอกจากนี้ กฎหมายหรือข้อบังคับอาจจะระบุถึงรายละเอียดข้อกำหนดเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหารในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงินด้วยเช่นกัน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก4)

<sup>1</sup> มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 “การนำเสนองบการเงิน” ย่อหน้าที่ 25-26

4. ในแม่บทการรายงานทางการเงินอื่น อาจไม่ได้รับข้อกำหนดที่ชัดเจนสำหรับผู้บริหารในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเป็นการเฉพาะ อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องเป็นหลักการพื้นฐานในการจัดทำงบการเงินตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้า 2 ผู้บริหารต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการในการจัดทำงบการเงินดังกล่าว แม้ว่าแม่บทการรายงานทางการเงินจะไม่ได้รับข้อกำหนดที่ชัดเจนไว้ก็ตาม
5. ในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจ ช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งเกี่ยวกับผลในอนาคตของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งมีความไม่แน่นอนสืบเนื่อง โดยเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจดังกล่าวมีดังนี้
  - ระดับของความไม่แน่นอนเกี่ยวกับผลในอนาคตของเหตุการณ์หรือสถานการณ์จะเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญหากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ หรือผลที่จะเกิดขึ้นในอนาคตยิ่งห่างไกลออกไป ด้วยเหตุนี้ แม่บทการรายงานทางการเงินส่วนใหญ่ที่กำหนดอย่างชัดเจนให้ผู้บริหารประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการจึงกำหนดช่วงระยะเวลาขั้นต่ำที่ผู้บริหารต้องพิจารณาข้อมูลที่มีอยู่ทั้งหมด
  - ขนาดและความซับซ้อนของกิจการ ลักษณะและเงื่อนไขของธุรกิจ ตลอดจนระดับที่ปัจจัยภายนอกที่มีผลกระทบต่อกิจการล้วนแต่มีผลกระทบต่อการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผลของเหตุการณ์หรือสถานการณ์นั้น
  - การใช้ดุลยพินิจใดๆ เกี่ยวกับเรื่องในอนาคตขึ้นอยู่กับข้อมูลที่มีอยู่ ณ เวลาที่มีการใช้ดุลยพินิจนั้น เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังจากนั้นอาจให้ผลลัพธ์ที่ไม่สอดคล้องกับดุลยพินิจเดิมซึ่งมีความสมเหตุสมผลในขณะที่ใช้ดุลยพินิจนั้น

#### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

6. ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน และการให้ข้อสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ ความรับผิดชอบเหล่านี้ของผู้สอบบัญชียังคงมีอยู่ถึงแม้ว่าแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินจะไม่ได้รับข้อกำหนดที่ชัดเจนให้ผู้บริหารต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเป็นการเฉพาะ

7. อย่างไรก็ตาม ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200<sup>2</sup> ผลกระทบที่เป็นไปได้ของข้อจำกัดสืบเนื่องเกี่ยวกับความสามารถของผู้สอบบัญชีในการตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ จะมีมากขึ้นในกรณีของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคตที่อาจเป็นเหตุให้กิจการไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องได้ ผู้สอบบัญชีไม่สามารถคาดการณ์เกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าวในอนาคต ดังนั้น การที่รายงานของผู้สอบบัญชีไม่ได้กล่าวถึงความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการจึงไม่สามารถถูกมองว่าเป็นการยืนยันถึงความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

### วันถือปฏิบัติ

8. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2570

### วัตถุประสงค์

9. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีมีดังนี้
- (ก) เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอและให้ข้อสรุปในเรื่องความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำงบการเงินของผู้บริหาร
  - (ข) เพื่อสรุปผลจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ และ
  - (ค) เพื่อนำเสนอรายงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

### คำจำกัดความ

10. สำหรับวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ (ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง) หมายถึง ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์หนึ่งหรือหลายเหตุการณ์หรือสถานการณ์รวมกันที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ทั้งนี้ คำว่า “อาจก่อให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญ” ใช้เพื่ออ้างถึงสถานการณ์ที่ขนาดของผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นและความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้นของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ระบุนั้น ทำให้กิจการอาจไม่สามารถรับรู้ประโยชน์จากสินทรัพย์และชำระหนี้สินได้ตามปกติของธุรกิจและไม่สามารถ

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ ก56-ก57

ดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปในอนาคตที่สามารถคาดการณ์ได้ เว้นแต่แผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหารจะบรรเทาผลกระทบดังกล่าวได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก5-ก6)

## ข้อกำหนด

### วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

11. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>3</sup> มาใช้ ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยง ซึ่งรวมถึงวิธีการประเมินความเสี่ยงที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 12 เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เป็นเกณฑ์ที่เหมาะสมในการกำหนดว่ามีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ การระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าวต้องดำเนินการก่อนการพิจารณาปัจจัยบรรเทาผลกระทบที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมอยู่ในแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก7-ก15)

การทำความเข้าใจเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบการควบคุมภายในของกิจการ

12. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>4</sup> มาใช้ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อทำความเข้าใจในเรื่องดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก9-ก15)

#### กิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ

- (ก) รูปแบบธุรกิจ วัตถุประสงค์ กลยุทธ์ และความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องของกิจการเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16)
- (ข) สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ ซึ่งรวมถึงสภาพแวดล้อมการแข่งขัน การพัฒนาทางเทคโนโลยี และปัจจัยภายนอกอื่น ๆ ที่ส่งผลต่อการจัดหาเงินทุนของกิจการ
- (ค) มาตรการทั้งภายในและภายนอกที่ใช้เพื่อประเมินผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ ซึ่งรวมถึงการคาดการณ์ กระแสเงินสดในอนาคต และกระบวนการจัดทำงบประมาณของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก17)

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ” ย่อหน้าที่ 13-14

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 19-27

### แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

- (ง) ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่ต้องรวมอยู่ในงบการเงินของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก18 และ ก20)
- (จ) เหตุผลที่ผู้บริหารตั้งใจจะใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19-ก20)

### ระบบการควบคุมภายในของกิจการ

- (ฉ) ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลดำเนินการกำกับดูแลการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการของผู้บริหารอย่างไร (เว้นแต่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทั้งหมดจะมีส่วนร่วมในการบริหารกิจการ)<sup>5</sup> (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก21-ก22)
- (ช) กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการเพื่อระบุ ประเมิน และตอบสนองต่อความเสี่ยงทางธุรกิจเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
- (ซ) ผู้บริหารระบุวิธีการ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ และข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งเหมาะสมในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการอย่างไร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก23- ก24)
- (ฅ) กระบวนการรายงานทางการเงินของกิจการจัดการกับการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการอย่างไร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก25)

### การให้ความสนใจตลอดระยะเวลาที่ทำการตรวจสอบสำหรับข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์

13. ผู้สอบบัญชีต้องให้ความสนใจตลอดระยะเวลาที่ทำการตรวจสอบสำหรับข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก26-ก29)

### เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ไม่ได้ระบุหรือเปิดเผยโดยผู้บริหารมาก่อน

14. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>6</sup> มาใช้ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่า หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากวิธีการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องบ่งชี้ว่ามีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการที่ผู้บริหารไม่ได้ระบุหรือเปิดเผยต่อผู้สอบบัญชีมาก่อนหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก30-ก31)

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” ย่อหน้าที่ 13

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 35

### ข้อบกพร่องของการควบคุมในระบบการควบคุมภายในของกิจการ

15. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>7</sup> มาใช้ จากการประเมินของผู้สอบบัญชีในแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าพบข้อบกพร่องของการควบคุม (ไม่ว่าข้อบกพร่องหนึ่งหรือหลายข้อบกพร่อง) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการประเมินการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก32)

### การประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร

16. ในกรณีที่ผู้บริหารยังไม่ได้ทำการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องขอให้ผู้บริหารทำการประเมินดังกล่าว หากผู้บริหารไม่ประสงค์จะประเมิน ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาผลกระทบต่อการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก33)
17. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพื่อประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ซึ่งรวมถึงการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญในการประเมินของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก34-ก36)
18. ในการออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 17 ผู้สอบบัญชีต้องดำเนินการในลักษณะที่ไม่ลำเอียงในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจสนับสนุน หรือในการไม่รวมหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจขัดแย้งกัน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก37)

### วิธีการ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ และข้อมูลที่ใช้ในการประเมินของผู้บริหาร

19. วิธีการตรวจสอบที่กำหนดตามย่อหน้าที่ 17 ต้องรวมถึงการประเมินวิธีการ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ และข้อมูลที่ผู้บริหารใช้ในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ โดยในการพิจารณาลักษณะและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงผลของการปฏิบัติงานการประเมินความเสี่ยง วิธีการตรวจสอบดังกล่าวต้องครอบคลุมเรื่องต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก35 ก38 และ ก46)

(ก) วิธีการที่ผู้บริหารใช้ในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ซึ่งรวมถึงเรื่องต่างๆ ต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก39)

- 1) วิธีการที่เลือกมีความเหมาะสมในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และการเปลี่ยนแปลงจากวิธีการที่ใช้ในงวดก่อนหน้า (ถ้ามี) นั้นเหมาะสมหรือไม่ และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก40)

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 27

- 2) การคำนวณต่าง ๆ (ถ้ามี) ได้ปฏิบัติตามหลักการของวิธีการนั้นและมีความถูกต้องทางคณิตศาสตร์หรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก41)
- (ข) ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญต่าง ๆ ที่การประเมินของผู้บริหารนำไปใช้เป็นพื้นฐานนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก42)
- 1) เหมาะสมในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และการเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อนหน้า (ถ้ามี) มีความเหมาะสมหรือไม่ และ
  - 2) สอดคล้องซึ่งกันและกันและสอดคล้องกับข้อสมมติที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในด้านอื่น ๆ ของกิจกรรมทางธุรกิจของกิจการหรือไม่ โดยอาศัยความรู้ของผู้สอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบ
- (ค) ข้อมูล
- 1) มีความเกี่ยวข้องและเชื่อถือได้หรือไม่ และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก43-ก44)
  - 2) มีความเหมาะสมกับบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และการเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อนหน้า (ถ้ามี) มีความเหมาะสมหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก45)

#### ช่วงระยะเวลาหลังระยะเวลาที่ประเมินโดยผู้บริหาร

20. ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามผู้บริหารในเรื่องที่ผู้บริหารทราบเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาหลังระยะเวลาที่ประเมินโดยผู้บริหาร ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ หากผู้บริหารหรือผู้สอบบัญชีพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องขอให้ผู้บริหารประเมินความมีนัยสำคัญที่เป็นไปได้ของเหตุการณ์หรือสถานการณ์เหล่านั้นในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก47-ก49)

#### การขอให้ผู้บริหารขยายระยะเวลาที่ประเมิน

21. หากผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการครอบคลุมน้อยกว่าสิบสองเดือนนับจากวันที่ซึ่งงบการเงินได้รับการอนุมัติตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560<sup>8</sup> ผู้สอบบัญชีต้องร้องขอให้ผู้บริหารขยายระยะเวลาที่ประเมินเป็นอย่างน้อยสิบสองเดือนนับจากวันดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก50-ก53)

<sup>8</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 “เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 5(ข)

### ผู้บริหารไม่ขยายระยะเวลาที่ประเมิน

22. หากผู้บริหารไม่ยอมขยายระยะเวลาที่เมื่อผู้สอบบัญชีร้องขอให้ทำ ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก54-ก56)
23. หากได้ปรึกษาหารือตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 22 แล้วและตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความจำเป็นต้องให้ผู้บริหารขยายระยะเวลาที่ประเมินและผู้บริหารยังไม่ยอมดำเนินการดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาผลกระทบต่อการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก57)

### ข้อมูลที่ใช้ในการประเมินของผู้บริหาร

24. ในการประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าการประเมินของผู้บริหารได้รวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่ผู้สอบบัญชีได้ระบุหรือไม่
25. หากผู้สอบบัญชีพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการที่ผู้บริหารไม่ได้ระบุหรือเปิดเผยต่อผู้สอบบัญชีมาก่อน ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติดังต่อไปนี้
  - (ก) ปรึกษาหารือเรื่องนั้นกับผู้บริหารเพื่อทำความเข้าใจผลกระทบของเหตุการณ์หรือสถานการณ์เหล่านั้นต่อผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ และขอให้ผู้บริหารประเมินความมีนัยสำคัญที่เป็นไปได้ของเรื่องดังกล่าว
  - (ข) พิจารณาว่าจำเป็นต้องร้องขอให้ผู้บริหารแก้ไขการประเมินการดำเนินงานต่อเนื่องเพื่อจัดการกับผลกระทบของเหตุการณ์หรือสถานการณ์เหล่านั้นหรือไม่ และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก58)
  - (ค) ในกรณีที่เหมาะสม ออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเพื่อประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ตามย่อหน้าที่

17-19

### การประเมินแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหาร

26. หากมีการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกับการประเมินการดำเนินงานต่อเนื่อง ซึ่งรวมถึงเรื่องดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก59-ก62)

- (ก) ผลลัพธ์ของแผนเหล่านี้ น่าจะเพียงพอที่จะบรรเทาผลกระทบของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ระบุหรือไม่
- (ข) แผนการบริหารสามารถทำได้ในสถานการณ์นั้น ๆ หรือไม่ และ
- (ค) ผู้บริหารมีทั้งเจตนาและความสามารถในการดำเนินการตามแผนหรือไม่

27. หากแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหารได้รวมถึงการใช้ข้อสมมติหรือข้อมูลที่มีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 19(ข)-(ค)

การสนับสนุนทางการเงินโดยบุคคลที่สามหรือบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งรวมถึงเจ้าของที่มีอำนาจการจัดการของกิจการ

28. หากแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหารได้รวมถึงการสนับสนุนทางการเงินจากบุคคลที่สามหรือบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งรวมถึงผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับเจตนาและความสามารถของบุคคลเหล่านั้นในการคงไว้ซึ่งหรือให้การสนับสนุนทางการเงินที่จำเป็น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก63-ก65)

ข้อมูลที่ทราบภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

29. หากผู้สอบบัญชีได้ทราบข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ หลังจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี แต่ก่อนวันที่ออกงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก66)

การประเมินหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับและการสรุปผล

30. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่เกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน รวมทั้งต้องสรุปเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องดังกล่าวด้วย ในการนี้ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานดังนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก67)

- (ก) ประเมินว่าการใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจต่างๆ ของผู้บริหารในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการมีข้อบ่งชี้ว่าอาจเกิดความลำเอียงของผู้บริหารหรือไม่ แม้ว่า การใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจในแต่ละเรื่องจะสมเหตุสมผลก็ตาม เมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าอาจเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบต่อการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก68-ก71)

(ข) พิจารณาหลักฐานการสอบบัญชีทั้งหมดที่ได้รับ ซึ่งรวมถึงหลักฐานการสอบบัญชีที่สอดคล้องหรือไม่สอดคล้องกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่น และไม่ว่าหลักฐานดังกล่าวจะดูเหมือนสนับสนุนหรือขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินหรือไม่

31. จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีต้องสรุปว่าในดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก72)

#### ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล

##### ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ

32. หากมีการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ แต่จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่างบการเงินมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์เหล่านี้ตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ซึ่งรวมถึง หากเหมาะสม เมื่อผู้บริหารมีการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญในการสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก73-ก76)

##### ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ

33. หากผู้สอบบัญชีสรุปว่าการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารมีความเหมาะสมตามสถานการณ์ แต่ยังคงมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญอยู่ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่างบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก77)

(ก) เปิดเผยอย่างเพียงพอเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์หลักที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญ เกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการและแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหารเพื่อจัดการกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์เหล่านี้หรือไม่ และ

(ข) เปิดเผยอย่างชัดเจนว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ และด้วยเหตุนี้ กิจการอาจไม่สามารถรับรู้ประโยชน์จากสินทรัพย์และชำระหนี้สินได้ตามปกติของธุรกิจและไม่สามารถดำเนินธุรกิจต่อไปในอนาคตที่สามารถคาดการณ์ได้หรือไม่

เมื่อมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ การเปิดเผยลักษณะและผลกระทบของความไม่แน่นอนอย่างเพียงพอเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับ

- (1) การนำเสนองบการเงินอย่างถูกต้องตามที่ควร ในกรณีของแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร หรือ
- (2) งบการเงินจะไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดการเข้าใจผิด ในกรณีของแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์

### ผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชี

การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องเหมาะสม – ไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ

34. หากผู้สอบบัญชีสรุปว่าเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องมีความเหมาะสมและไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องมีวรรคแยกต่างหากในรายงานของผู้สอบบัญชีภายใต้หัวข้อ “การดำเนินงานต่อเนื่อง” และปฏิบัติดังนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก78-ก79)

- (ก) ระบุว่า (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก80-ก81)
  - (1) ในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีสรุปว่าการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินมีความเหมาะสม
  - (2) จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีไม่พบความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ และ
  - (3) ข้อสรุปของผู้สอบบัญชีขึ้นอยู่กับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และไม่ได้เป็นการรับประกันความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
- (ข) สำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เมื่อผู้บริหารได้ใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญในการสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก82-ก83 และ ก89)
  - (1) อ้างอิงถึงการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน (ถ้ามี) และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก73-ก76)
  - (2) อธิบายว่าผู้สอบบัญชีประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการอย่างไร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก84-ก88)

การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องเหมาะสม – มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเพียงพอ

35. หากมีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข และรายงานของผู้สอบบัญชีต้องกล่าวถึงข้อมูลดังกล่าวในวรรคแยกต่างหากภายใต้หัวข้อ “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง” และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก78-ก79 และ ก90-ก91)

- (ก) อ้างอิงถึงการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก73 และ ก77)
- (ข) สำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ให้อธิบายว่า ผู้สอบบัญชีประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการอย่างไร (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก84-ก88)
- (ค) ระบุว่าเหตุการณ์หรือสถานการณ์เหล่านี้บ่งชี้ว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
- (ง) ระบุว่า
  - (1) ความเห็นของผู้สอบบัญชีมิได้เปลี่ยนแปลงไปจากเรื่องดังกล่าว
  - (2) ในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีสรุปว่าการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินมีความเหมาะสม และ
  - (3) ข้อสรุปของผู้สอบบัญชีขึ้นอยู่กับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและไม่ได้เป็นการรับประกันความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญไม่เพียงพอ

36. หากการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญไม่เพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก78-ก79 ก90 และ ก92)

- (ก) แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องตามความเหมาะสมกับสถานการณ์ ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)<sup>9</sup>

<sup>9</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

- (ข) ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข (หรือการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง) ในรายงานของผู้สอบบัญชี ระบุว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและงบการเงินดังกล่าวไม่ได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวอย่างเพียงพอ
- (ค) มีวรรคแยกต่างหากภายใต้หัวข้อ “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง” ในรายงานของผู้สอบบัญชี และ
- (1) ให้สังเกตวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข (หรือการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง) ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ระบุว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญซึ่งไม่ได้มีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอ
- (2) ระบุว่า
- ก. ในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีสรุปว่าการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินมีความเหมาะสม และ
- ข. ข้อสรุปของผู้สอบบัญชีขึ้นอยู่กับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และไม่ได้เป็นการรับประกันความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

#### ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน

37. เมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องไม่รวมวรรคแยกต่างหากภายใต้หัวข้อ “การดำเนินงานต่อเนื่อง” หรือ “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง” ในรายงานของผู้สอบบัญชี<sup>10</sup> เว้นแต่กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนด (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก93-ก94)

#### การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องไม่เหมาะสม

38. หากงบการเงินได้จัดทำขึ้นโดยใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง แต่ตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินนั้นไม่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก95-ก96)

- (ก) ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง และ

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705(ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 29

- (ข) ผู้สอบบัญชีต้องไม่รวมวรรคแยกต่างหากภายใต้หัวข้อ “การดำเนินงานต่อเนื่อง” หรือ “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง” ในรายงานของผู้สอบบัญชี เว้นแต่กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนด

### หนังสือรับรอง

39. ผู้สอบบัญชีต้องร้องขอหนังสือรับรองจากผู้บริหาร<sup>11</sup> และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ที่ครอบคลุมในเรื่องดังนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก97)
- (ก) การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินเหมาะสมหรือไม่
  - (ข) วิธีการ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ และข้อมูลที่ผู้บริหารใช้ในการประเมินการดำเนินงานต่อเนื่อง และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีความเหมาะสมในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
  - (ค) การประเมินการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารนั้นสะท้อนให้เห็นถึงเหตุการณ์หรือสถานการณ์ทั้งหมดที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการที่ผู้บริหารทราบ และเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าวทั้งหมด (ถ้ามี) ได้เปิดเผยต่อผู้สอบบัญชีแล้ว และ
  - (ง) เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่องได้รับการเปิดเผยในงบการเงินอย่างเพียงพอ ซึ่งรวมถึง ในกรณีที่เหมาะสม การใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารในการสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ
40. หากพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ หนังสือรับรองจากผู้บริหารที่จำเป็นต้องร้องขอตามย่อหน้าที่ 39 ต้องครอบคลุมเรื่องดังนี้ด้วย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก97)
- (ก) แผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหารและแผนงานดังกล่าวจะบรรเทาผลกระทบของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ระบุหรือไม่
  - (ข) ความเป็นไปได้ของแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหาร และ
  - (ค) ผู้บริหารมีเจตนาและความสามารถในการดำเนินการตามแผนหรือไม่

<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 “หนังสือรับรอง”

### การติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

41. เว้นแต่กรณีที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทั้งหมดจะมีความเกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการ<sup>12</sup> ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอย่างทันท่วงทีสำหรับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ระบุได้ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก98-ก99)
42. หากมีการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก100)
- (ก) ว่าเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าวถือว่าเป็นความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญหรือไม่
  - (ข) ว่าการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินมีความเหมาะสมหรือไม่
  - (ค) เกี่ยวกับภาพรวมของวิธีการตรวจสอบที่ใช้และเกณฑ์ในการให้ข้อสรุปของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหาร
  - (ง) เกี่ยวกับความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน ซึ่งรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลที่อธิบายถึงการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารและปัจจัยที่ช่วยลดผลกระทบในแผนงานของผู้บริหารที่มีความสำคัญต่อการจัดผลกระทบในทางลบของเหตุการณ์หรือสถานการณ์นั้น
  - (จ) เกี่ยวกับการที่ผู้บริหารไม่ทำการประเมินหรือไม่ขยายการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเพิ่มเติม (ถ้ามี) เมื่อมีการร้องขอ และ
  - (ฉ) เกี่ยวกับผลกระทบต่อการตรวจสอบหรือรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก101)

### การรายงานต่อหน่วยงานที่เหมาะสมภายนอกกิจการ

43. เมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาการมีพรรคแยกต่างหากภายใต้หัวข้อ “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง” ในรายงานของผู้สอบบัญชี หรือแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่า กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก102-ก105)
- (ก) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีรายงานต่อหน่วยงานที่เหมาะสมภายนอกกิจการหรือไม่

<sup>12</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 13

- (ข) กำหนดความรับผิดชอบหรือสิทธิที่อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีรายงานต่อหน่วยงานที่เหมาะสมภายนอกกิจการเมื่อพิจารณาว่าเหมาะสมในสถานการณ์นั้น ๆ หรือไม่

#### การจัดทำเอกสารหลักฐาน

44. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี 230<sup>13</sup> มาใช้ ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจเชิงผู้ประกอบวิชาชีพที่มีนัยสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังต่อไปนี้ของผู้สอบบัญชี

- (ก) ข้อสรุปเกี่ยวกับ
- (1) ความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน และ
  - (2) การมีหรือไม่มี ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ และ
- (ข) การพิจารณาความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลของผู้บริหารในงบการเงินที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

#### คำอธิบายการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 1)

ก1. นอกเหนือจากเรื่องที่กำลังกล่าวถึงโดยมาตรฐานการสอบบัญชีนี้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701<sup>14</sup> มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี เมื่อนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ไปปฏิบัติ มาตรฐานดังกล่าวระบุว่าเรื่องดังต่อไปนี้ โดยลักษณะแล้วถือเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ<sup>15</sup>

- ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ หรือ
- เมื่อผู้บริหารมีการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญในการสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

<sup>13</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8-11, ก6-ก7 และภาคผนวก

<sup>14</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

<sup>15</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ย่อหน้าที่ 15

อย่างไรก็ตาม ในสถานการณ์ดังกล่าว ผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชีจะเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

- ก2. สำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและผู้บริหารได้มีการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญ ในการสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องเปิดเผยภายใต้หัวข้อ “การดำเนินงานต่อเนื่อง” ในรายงานของผู้สอบบัญชีว่าผู้สอบบัญชีประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการอย่างไร

### เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ (อ้างถึงย่อหน้า 2)

- ก3. การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารมีความเกี่ยวข้องกับหน่วยงานภาครัฐด้วยเช่นกัน ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) จัดการกับประเด็นเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของหน่วยงานภาครัฐ<sup>16</sup> ความเสี่ยงของการดำเนินงานต่อเนื่องอาจเกิดขึ้นได้ใน (แต่ไม่จำกัดเพียง) สถานการณ์ที่หน่วยงานภาครัฐดำเนินงานเพื่อการค้าหากำไร ซึ่งภาครัฐอาจลดหรือยกเลิกการสนับสนุนเงินทุนหรือมีการแปรรูปหน่วยงานภาครัฐให้เป็นหน่วยงานเอกชน เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องในหน่วยงานภาครัฐอาจรวมถึงสถานการณ์ที่หน่วยงานภาครัฐขาดเงินทุนสนับสนุนสำหรับการดำรงอยู่อย่างต่อเนื่องหรือเมื่อมีการตัดสินใจเชิงนโยบายที่ส่งผลกระทบต่อบริการที่ให้โดยหน่วยงานภาครัฐ

### ความรับผิดชอบในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

ความรับผิดชอบของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้า 3)

- ก4. สถานการณ์ที่กิจการจัดทำงบการเงินโดยใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องอาจแตกต่างกันไป ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน อธิบายว่า สถานการณ์เหล่านั้นอาจมีตั้งแต่เมื่อกิจการมีประวัติการดำเนินงานที่ทำกำไรและเข้าถึงทรัพยากรทางการเงินได้อยู่แล้ว ไปจนถึงเมื่อผู้บริหารอาจต้องพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ มากมายที่เกี่ยวข้องกับความสามารถ

<sup>16</sup> มาตรฐานการบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ เรื่อง “การนำเสนองบการเงิน” (เมื่อมีการประกาศใช้) ย่อหน้า 38-41

ในการทำกำไรทั้งในปัจจุบันและที่คาดการณ์ในอนาคต กำหนดเวลาในการชำระคืนหนี้และแหล่งเงินทุนทดแทนที่เป็นไปได้ก่อนที่จะสรุปได้ว่าการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนืองนั้นเหมาะสม<sup>17</sup>

#### คำจำกัดความ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10)

- ก5. แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจใช้คำว่า “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ” อย่างชัดเจนหรือไม่ก็ได้เมื่ออธิบายความไม่แน่นอนที่ต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ตัวอย่างเช่น คำว่า “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ” ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 และมาตรฐานการบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) โดยในแม่บทการรายงานทางการเงินอื่นๆ คำว่า “ความไม่แน่นอนที่มีนัยสำคัญ” ถูกใช้ในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ย่อหน้าที่ 31 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญหรือไม่โดยไม่ต้องคำนึงว่าแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องจะกำหนดคำว่า “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ” หรือไม่หรืออย่างไร นอกจากนี้ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจไม่ได้กำหนด หรืออธิบายคำว่า “อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญ” หรืออาจใช้คำศัพท์หรือวลีอื่น ๆ
- ก6. แผนการดำเนินงานในอนาคตอาจรวมถึง ตัวอย่างเช่น การที่ผู้บริหารแปลงสินทรัพย์เป็นเงินสดหรือผลประโยชน์อื่นเร็วกว่าที่ตั้งใจไว้แต่แรก หรือได้รับแหล่งสภาพคล่องทางเลือกหรือเพิ่มเติมเพื่อสนับสนุนความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (ดูเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 26-28) ในสถานการณ์เช่นนี้ ช่วงเวลาของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ก่อให้เกิดความไม่แน่นอนอาจมีความเกี่ยวข้องได้เช่นกัน ตัวอย่างเช่น ยิ่งระยะเวลาที่ผู้บริหารต้องดำเนินการสั้นลง ก็ยิ่งมีความไม่แน่นอนที่มีนัยสำคัญมากขึ้นเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

#### วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11)

- ก7. เหตุการณ์หรือสถานการณ์บางอย่างอาจไม่ก่อให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเมื่อพิจารณาเป็นรายเหตุการณ์หรือสถานการณ์ แต่เมื่อพิจารณาโดยรวมกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่น ๆ อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการได้

<sup>17</sup> มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 “การนำเสนองบการเงิน” ย่อหน้าที่ 26

### ตัวอย่าง

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่พบ ซึ่งโดยลำพังหรือรวมกันอาจก่อให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ตัวอย่างเหล่านี้ไม่ได้ครอบคลุมทุกกรณี

### ด้านการเงิน

- อยู่ในสถานะมีหนี้สินสุทธิต่ำหรือหนี้สินหมุนเวียนสุทธิ
- เงินกู้ยืมระยะยาวที่มีเงื่อนไขกำหนดระยะเวลาการชำระคืนที่แน่นอนใกล้ครบกำหนดชำระคืนโดยไม่มีสิ่งที่จะชี้ให้เห็นว่ากิจการจะชำระหนี้หรือขอขยายเวลาชำระหนี้ได้ หรือมีการพึ่งพาการใช้เงินกู้ยืมระยะสั้นเพื่อไปลงทุนในสินทรัพย์ที่ให้ผลตอบแทนในระยะยาวมากเกินไป
- ข้อบ่งชี้ที่แสดงถึงการยกเลิกการสนับสนุนทางการเงินของผู้ให้สินเชื่อ
- เกิดกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานติดลบเป็นประจำหรือการไม่สามารถสร้างกระแสเงินสดจากการดำเนินงาน ซึ่งเห็นได้จากงบการเงินในอดีตหรือประมาณการงบการเงิน
- อัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญซึ่งแสดงถึงปัญหาในทางลบ
- มีผลขาดทุนจากการดำเนินงานเป็นจำนวนมาก หรือมีการลดลงที่มีนัยสำคัญของมูลค่าสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสด
- ไม่สามารถจ่ายเงินปันผลได้ตามที่ประกาศไว้หรือหยุดจ่ายเงินปันผลที่เคยทำเป็นปกติ
- ไม่สามารถจ่ายชำระหนี้แก่ผู้ให้สินเชื่อได้ตามกำหนดเวลา
- การไม่ปฏิบัติตามหรือการมีความสามารถในระดับที่ต่ำในการชำระหนี้หรือปฏิบัติตามข้อกำหนดการกู้ยืมหรือเงื่อนไขในสัญญาเงินกู้
- เปลี่ยนจากการซื้อเชื่อเป็นการซื้อสินค้าโดยชำระเงินสดทันทีที่ได้รับสินค้า
- ไม่สามารถก่อหนี้สินเพิ่มหรือเพิ่มทุนเพื่อรักษาความสามารถในการแข่งขัน ซึ่งรวมถึงการจัดหาเงินทุนสำหรับการวิจัยและพัฒนาที่สำคัญ ใช้จ่ายเพื่อการลงทุน เงินทุนเพื่อมาพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ที่สำคัญ หรือการลงทุนอื่นที่จำเป็น
- มีความเสี่ยงด้านสภาพคล่องอันเป็นผลมาจากความไม่สอดคล้องกันของอายุสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน

#### ด้านการดำเนินงาน

- ผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะเลิกกิจการหรือหยุดดำเนินงาน
- การสูญเสียบุคลากรและผู้บริหารคนสำคัญโดยไม่มีผู้อื่นมาแทน
- ความต้องการของลูกค้าลดลงอย่างมีนัยสำคัญ
- การสูญเสียตลาดหลัก ลูกค้าหรือกลุ่มลูกค้าที่มีนัยสำคัญ สัมปทาน ใบอนุญาต หรือผู้ขายวัตถุดิบหลัก
- ปัญหาด้านแรงงาน
- การขาดแคลนวัตถุดิบที่สำคัญ
- การปรากฏตัวของคู่แข่งที่ประสบความสำเร็จอย่างสูง

#### ด้านอื่น

- การหยุดชะงักทางธุรกิจที่มีนัยสำคัญหรืออย่างต่อเนื่องเนื่องจากการโจมตีทางไซเบอร์ (เช่น การปฏิเสธการเข้าถึงข้อมูลหรือการไม่สามารถให้บริการได้)
- การไม่ปฏิบัติตามหรือความสามารถในระดับต่ำในการปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับทุนหรือข้อกำหนดทางกฎหมายหรือกฎระเบียบอื่น ๆ เช่น ข้อกำหนดในด้านความสามารถในการชำระหนี้หรือสภาพคล่องสำหรับสถาบันการเงินหรือข้อกำหนดในการเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์
- การอยู่ระหว่างการถูกฟ้องร้องและการมีหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นซึ่งเกิดจากเรื่องต่าง ๆ เช่น การรับประกันการขาย การค้าประกันทางการเงิน และการฟื้นฟูสิ่งแวดล้อม หรือการดำเนินคดีตามกฎระเบียบต่อกิจการที่อาจส่งผลให้เกิดการเรียกร้องที่กิจการไม่สามารถตอบสนองได้ถ้าหากแพ้คดี
- การเปลี่ยนแปลงกฎหมายหรือข้อบังคับหรือนโยบายของรัฐที่คาดว่าจะส่งผลเสียต่อกิจการ ซึ่งรวมถึงเรื่องที่เกี่ยวข้องกับความยั่งยืน
- ราคาหุ้นลดลงอย่างมาก
- มีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญต่อตลาดที่ผันผวน เช่น อัตราแลกเปลี่ยน สินค้าโภคภัณฑ์ (เช่น ราคาน้ำมันดิบ) ตราสารทุน หรืออัตราดอกเบี้ย
- การไม่ได้ทำประกันหรือมีการประกันที่ไม่เพียงพอสำหรับหายนะหรือการสูญเสียจากธุรกิจที่หยุดชะงัก (เช่น แผ่นดินไหว)

- การเปลี่ยนแปลงของสิ่งแวดล้อม เช่น สงคราม ความไม่สงบในบ้านเมือง การระบาดของโรคที่คาดว่าจะส่งผลเสียต่อกิจการ หรือความเสี่ยงทางกายภาพที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศ (เช่น น้ำท่วมรุนแรง)

ก8. ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจระบุปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่เกิดจากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240<sup>18</sup>

#### ตัวอย่าง

- กระแสเงินสดจากการดำเนินงานที่ติดลบเป็นประจำหรือการไม่สามารถสร้างกระแสเงินสดจากการดำเนินงาน อาจก่อให้เกิดภัยคุกคามจากการล้มละลาย การถูกยึดทรัพย์หรือการถูกซื้อกิจการที่ไม่เป็นมิตร ซึ่งอาจบ่งบอกถึงแรงจูงใจหรือแรงกดดันในการทุจริต
- การไม่ปฏิบัติตามหรือมีความสามารถในระดับต่ำในการปฏิบัติตามข้อกำหนดในการกักขัง อาจคุกคามความสามารถในการต่ออายุการกักขังและบ่งชี้ถึงแรงจูงใจหรือแรงกดดันในการเพิ่มผลการดำเนินงานทางธุรกิจหรือจงใจทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 11-12)

- ก9. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) มีข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ รวมทั้งการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเป็นผลมาจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อ้างถึงหรือขยายความสิ่งที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
- ก10. วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารมีแนวโน้มที่จะเป็นประเด็นสำคัญและส่งผลกระทบต่อ

<sup>18</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 24

การวางแผนการตรวจสอบหรือไม่ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เมื่อปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยง (เช่น ที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 11-12) ผู้สอบบัญชีอาจจะบุข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์บางอย่างที่เมื่อพิจารณาเป็นรายเหตุการณ์หรือสถานการณ์หรือโดยรวม ได้บ่งชี้ว่ามีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ วิธีการเหล่านี้ยังช่วยให้สามารถปรึกษาหารือกับผู้บริหารได้อย่างทันทั่วที่มากขึ้น ซึ่งรวมถึงการหารือเกี่ยวกับแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหารและการแก้ไขประเด็นการดำเนินงานต่อเนื่องที่พบเมื่อมีการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจแจ้งผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อกำหนดลักษณะและขอบเขตของวิธีการประเมินความเสี่ยงที่จะใช้เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

- ก11. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>19</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงในลักษณะที่ไม่ลำเอียงต่อการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจสนับสนุนกันหรือต่อการไม่รวมหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจขัดแย้งกัน การออกแบบและปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงในลักษณะที่ไม่ลำเอียงอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุข้อมูลที่อาจขัดแย้งกัน ซึ่งอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการคงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยแจ้งผู้ประกอบวิชาชีพเมื่อระบุว่าเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ก่อให้เกิดความเสี่ยงต่อความลำเอียงของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินหรือไม่ (ดูย่อหน้าที่ ก68-ก71 ด้วย)
- ก12. ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของวิธีการประเมินความเสี่ยงที่อาจเกี่ยวข้อง

#### ตัวอย่าง

##### กิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ

- สอบถามบุคลากรด้านการวางแผนและการวิเคราะห์ทางการเงินเกี่ยวกับกระแสเงินสดกำไร และการคาดการณ์อื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อทำความเข้าใจการวิเคราะห์ความอ่อนไหวที่เกี่ยวข้องกับผลประกอบการในอนาคต ซึ่งรวมอยู่ในการประเมินการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร
- สอบถามที่ปรึกษาทางกฎหมายของกิจการเกี่ยวกับการมีอยู่ของคดีความและการเรียกร้องความเสียหายทางกฎหมาย และความสมเหตุสมผลของการประเมินของผู้บริหารถึงผลของเรื่องดังกล่าว ตลอดจนประมาณการของผลกระทบทางการเงินของเรื่องดังกล่าวด้วย

<sup>19</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 13

- การสอบทานประมาณการในอดีตที่ผ่านมา (retrospective review) เพื่อให้ได้ข้อมูลเกี่ยวกับประสิทธิผลของกระบวนการประเมินในเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร
  - ตรวจสอบเงื่อนไขของหุ้นกู้และสัญญากู้ยืม และพิจารณาว่ามีการละเมิดหรือไม่
- แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- การสอบทานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจและข้อสมมติที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารเกี่ยวกับเรื่องในอนาคตที่รวมอยู่ในงบการเงินล่าสุดของกิจการซึ่งอาจบ่งบอกถึงเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
- ระบบการควบคุมภายในของกิจการ
- อ่านรายงานการประชุมผู้ถือหุ้น ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและคณะกรรมการอื่นที่เกี่ยวข้อง เพื่อระบุปัญหาทางการเงินที่กิจการประสบอยู่

ก13. ผู้สอบบัญชีอาจใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติในการออกแบบและปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 11

ตัวอย่าง

ผู้สอบบัญชีอาจใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติเมื่อ

- ทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อทำความเข้าใจแนวโน้มของอัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญ (เช่น แหล่งที่มาของรายได้หลักของกิจการและความสัมพันธ์กับการก่อให้เกิดเงินสด) หรือระบุความไม่สอดคล้องกันหรือเหตุการณ์ที่ผิดปกติ
- การใช้แบบจำลองการคาดการณ์เพื่อประเมินสถานะทางการเงินของกิจการหรือเพื่อทำความเข้าใจผลกระทบของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (เช่น แบบจำลองสำหรับการคาดการณ์การล้มละลายหรือการขาดสภาพคล่อง)

การปรับให้เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11-12)

ก14. ลักษณะและขอบเขตของวิธีการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี อาจแตกต่างกันไปตามลักษณะและสถานการณ์ของกิจการ

## ตัวอย่าง

## กิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ

- ลักษณะและขอบเขตของวิธีการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรการทั้งภายในและภายนอกที่ใช้เพื่อประเมินผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการมีแนวโน้มที่จะเข้มข้นมากกว่าสำหรับกิจการที่มีโครงสร้างและกิจกรรมทางธุรกิจที่ซับซ้อน กิจการดังกล่าวอาจมีข้อตกลงการกู้ยืมที่ซับซ้อนกับผู้ให้กู้ ผู้ขายวัตถุดิบหรือกิจการภายในกลุ่ม ในทางตรงกันข้าม สำหรับกิจการขนาดเล็กหรือที่ซับซ้อนน้อยซึ่งกิจกรรมทางธุรกิจเรียบง่ายโดยมีสายธุรกิจไม่กี่สายและมีข้อตกลงการกู้ยืมที่ไม่ซับซ้อน วิธีการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีมีแนวโน้มที่จะเข้มข้นน้อยกว่า

## แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

- เมื่อกิจกรรมทางธุรกิจของกิจการได้รับผลกระทบในระดับที่น้อยกว่าจากความไม่แน่นอนเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงินของกิจการอาจตรงไปตรงมาและข้อกำหนดการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจนำไปใช้ได้ง่ายกว่า ในสถานการณ์เช่นนี้ วิธีปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับเกณฑ์ในการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารมีแนวโน้มที่จะเข้มข้นน้อยกว่า

## ระบบการควบคุมภายในของกิจการ

- ลักษณะและขอบเขตของวิธีการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีอาจขึ้นอยู่กับระดับของความเกี่ยวข้องของเรื่องบางเรื่องในสถานการณ์นั้น ๆ ตัวอย่างเช่น ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยหรือกิจการที่มีขนาดเล็กกว่า อาจไม่รวมถึงสมาชิกที่เป็นอิสระหรือจากภายนอกในการกำกับดูแลการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ นอกจากนี้ กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการอาจดำเนินการผ่านการมีส่วนร่วมโดยตรงของผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการ

ก15. ข้อพิจารณาต่อไปนี้อาจเกี่ยวข้องกับกิจการขนาดเล็กหรือที่ซับซ้อนน้อย

- ขนาดของกิจการอาจส่งผลกระทบต่อความสามารถในการฝ่าฟันสภาวะที่ไม่เอื้ออำนวย กิจการขนาดเล็กอาจสามารถตอบสนองได้อย่างรวดเร็วเพื่อใช้ประโยชน์จากโอกาส แต่อาจขาดทรัพยากรที่จะใช้เพื่อให้สามารถยืนหยัดในการดำเนินงานต่อไป

- สถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับกิจการขนาดเล็กโดยเฉพาะรวมถึงความเสี่ยงที่ธนาคารและผู้ให้กู้อื่นอาจหยุดสนับสนุนกิจการ ตลอดจนการสูญเสียที่อาจเกิดขึ้นของผู้จัดหาวัตถุดิบหลัก ลูกค้ายรายใหญ่ พนักงานคนสำคัญ หรือสิทธิ์ในการดำเนินงานภายใต้ใบอนุญาต แพรนไชส์ หรือข้อตกลงทางกฎหมายอื่น ๆ

การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ

กิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 12(ก) และ 12(ค))

- ก16. รูปแบบธุรกิจ วัตถุประสงค์ กลยุทธ์ และความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องของกิจการอาจก่อให้เกิดเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ความเสี่ยงทางธุรกิจบางอย่างอาจมีนัยสำคัญมากจนมีผลกระทบต่อข้อสรุปเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ และข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญหรือไม่

ตัวอย่าง

- การพัฒนาของอุตสาหกรรม เช่น การไม่สามารถเข้าถึงบุคลากรหรือผู้เชี่ยวชาญที่เหมาะสมเพื่อรับมือกับการเปลี่ยนแปลงในอุตสาหกรรม หรือการสูญเสียลูกค้าหรือส่วนแบ่งการตลาดที่มีนัยสำคัญ
- ผลิตภัณฑ์และบริการใหม่ที่อาจนำไปสู่การมีความรับผิดชอบต่อผลิตภัณฑ์ที่เพิ่มขึ้น
- การขยายธุรกิจของกิจการและการไม่ได้ประมาณการอุปสงค์อย่างถูกต้อง
- ข้อกำหนดด้านกฎระเบียบที่ส่งผลให้มีความเสี่ยงทางกฎหมายหรือผลกระทบทางการเงินที่เพิ่มขึ้น หรือทำให้เกิดข้อจำกัดต่อกิจกรรมทางธุรกิจ ซึ่งรวมถึงที่เกิดจากเรื่องที่เกี่ยวข้องกับความยั่งยืน
- ความต้องการในการจัดหาเงินในปัจจุบันและในอนาคต เช่น การสูญเสียการจัดการเงินเนื่องจากกิจการไม่สามารถปฏิบัติตามตัวชี้วัดรายได้ที่กำหนดไว้ล่วงหน้าบางตัวได้
- สิ่งจูงใจและแรงกดดันต่อผู้บริหาร ซึ่งอาจส่งผลให้เกิดความลำเอียงของผู้บริหาร และส่งผลต่อความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่ผู้บริหารใช้ในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

- ก17. ผู้บริหารมีแนวโน้มที่จะใช้ข้อมูลที่มีอยู่เกี่ยวกับอนาคตตลอดจนข้อมูลในอดีตจากแหล่งข้อมูลภายในและภายนอกเมื่อระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่าง

มีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ การทำความเข้าใจมาตรการที่ใช้วัดผลการปฏิบัติงาน ทั้งภายในและภายนอก อาจทำให้เห็นถึงผลลัพธ์หรือแนวโน้มที่ไม่คาดคิดซึ่งอาจบ่งบอกถึงเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

#### ตัวอย่าง

- มาตรการวัดผลการปฏิบัติงานภายในอาจบ่งชี้ถึงปริมาณการขายที่ลดลงอย่างผิดปกติ เมื่อเทียบกับกิจการอื่นในอุตสาหกรรมเดียวกัน ซึ่งอาจบ่งบอกถึงการลดลงที่มีนัยสำคัญของส่วนแบ่งการตลาดหรือการสูญเสียลูกค้า
- แหล่งข้อมูลภายนอก เช่น ข้อมูลด้านราคา ข้อมูลที่เปรียบเทียบกันได้กับเกี่ยวกับคู่แข่ง (เกณฑ์ที่ใช้ในการเปรียบเทียบกับคู่แข่ง) หรือข้อมูลเศรษฐกิจมหภาค อาจบ่งบอกถึงปัจจัยด้านการแข่งขัน อุตสาหกรรม เศรษฐกิจ และปัจจัยอื่น ๆ ที่ใช้ในการจัดทำประมาณการของกิจการ กระแสเงินสดในอนาคต และกระบวนการจัดทำงบประมาณ
- การวิเคราะห์ผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการโดยบุคคลภายนอก (เช่น นักวิเคราะห์ หน่วยงานจัดอันดับความน่าเชื่อถือทางเครดิต หรือนักลงทุนสถาบัน) อาจเน้นย้ำถึงความไม่สอดคล้องกับมาตรการวัดผลการดำเนินงานของผู้บริหาร

แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12(ง) และ 12(จ))

- ก18. การทำความเข้าใจข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์ในการรับรู้รายการ การวัดมูลค่าและการแสดงรายการตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และเข้าใจว่าเกณฑ์เหล่านั้นนำไปใช้ในการจัดทำงบการเงินภายใต้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องอย่างไร แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจรวมถึงข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญและข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ผู้บริหารใช้เพื่อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่องหรือไม่ โดยกฎหมายหรือข้อบังคับอาจรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลและข้อกำหนดในรายละเอียดอื่น ๆ เมื่อจัดทำงบการเงินโดยใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง
- ก19. ลักษณะ ขอบเขต ช่วงเวลา และความถี่ของการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการอาจแตกต่างกันไปในแต่ละกิจการ ในบางกิจการ ผู้บริหารอาจทำการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการบ่อยและเป็นส่วนหนึ่งของการติดตามผลอย่างต่อเนื่อง ในขณะที่ในบางกิจการ อาจทำเป็นประจำทุกปี หากยังไม่ได้ทำการประเมินดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจทำความเข้าใจเกี่ยวกับความเหมาะสมของเหตุผลที่จะใช้

เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องโดยผ่านการหารือกับผู้บริหารและสอบถามผู้บริหารว่ามีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่พบซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12(ง) และ 12(จ))

ก20. ในบางประเทศ แม้มบทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจมีแนวปฏิบัติเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐที่เกี่ยวข้องกับการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของหน่วยงาน ตัวอย่างเช่น แนวปฏิบัติดังกล่าวอาจระบุว่า ในการประเมินเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องสำหรับหน่วยงานภาครัฐบางแห่ง เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องที่จะพิจารณาลักษณะการดำเนินการที่ต้องมีความต่อเนื่องของโครงการรัฐบาล และพิจารณาข้อสันนิษฐานที่ว่า การให้บริการสาธารณะและการสนับสนุนเงินทุนของรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับบริการสาธารณะเหล่านั้นจะคงยังมีอยู่เพื่อสนับสนุนโครงการเหล่านี้

ระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12(ฉ) 12(ช) และ 12(ฅ))

ก21. การทำความเข้าใจเกี่ยวกับการกำกับดูแลโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจเป็นเรื่องที่มีความสำคัญเป็นพิเศษเมื่อการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

- ต้องมีการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารเพื่อประเมินว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ หรือ
- มีความซับซ้อนในการประเมิน ตัวอย่างเช่น มีการใช้แหล่งข้อมูลหลายแหล่งหรือข้อสมมติที่มีความสัมพันธ์ที่ซับซ้อนระหว่างกัน

ก22. ประสิทธิภาพของผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ อาจได้รับอิทธิพลจากการกำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้สอบบัญชีอาจทำความเข้าใจว่า ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

- มีทักษะหรือความรู้ที่จะทำความเข้าใจความเหมาะสมของวิธีการที่ผู้บริหารใช้ในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่
- มีทักษะหรือความรู้ที่จะทำความเข้าใจว่าการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการได้ดำเนินการตามข้อกำหนดของแม้มบทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
- เป็นอิสระจากผู้บริหารหรือไม่ มีข้อมูลที่จำเป็นหรือไม่ในการประเมินอย่างทันทั่วทั้งที่ว่าผู้บริหารได้ประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการอย่างไร และ

มีอำนาจหน้าที่ในการตั้งคำถามเกี่ยวกับการกระทำของผู้บริหารเมื่อการกระทำเหล่านั้นดูเหมือนไม่เพียงพอหรือไม่เหมาะสมหรือไม่

- กำกับดูแลกระบวนการของผู้บริหารในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่

ก23. แง่มุมที่อาจเกี่ยวข้องกับความเข้าใจของผู้สอบบัญชีว่าผู้บริหารกำหนดวิธีการที่เกี่ยวข้อง ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญและข้อมูลอย่างไร อาจารย์รวมถึง

- ความเหมาะสมของเหตุผลในการเลือกวิธีการ ข้อสมมติ และข้อมูลที่ใช้ในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ และ
- ในกรณีที่ผู้บริหารมีการพิจารณาวิธีการ ข้อสมมติ หรือข้อมูลที่เป็นทางเลือก
  - ผู้บริหารกำหนดอย่างไรว่า ข้อสมมติมีความเกี่ยวข้องและครบถ้วน
  - ผู้บริหารกำหนดอย่างไรว่า ข้อมูลที่ใช้ในการประเมินนั้นเกี่ยวข้อง ถูกต้อง และครบถ้วน

ก24. หากผู้บริหารได้เปลี่ยนวิธีการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการจากงวดก่อนหน้า อาจพิจารณาว่าวิธีการใหม่นั้นเหมาะสมกว่าหรือไม่ เป็นการตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมหรือสถานการณ์ที่ส่งผลกระทบต่อกิจการหรือตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงในข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือสภาพแวดล้อมด้านข้อกำหนดหรือไม่ หรือพิจารณาว่าผู้บริหารมีเหตุผลที่แท้จริงอื่นหรือไม่ หากผู้บริหารไม่ได้เปลี่ยนวิธีการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ อาจพิจารณาว่าการใช้วิธีการก่อนหน้านี้ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญและข้อมูลเหล่านั้นต่อไป มีความเหมาะสมหรือไม่ในสภาพแวดล้อมหรือสถานการณ์ปัจจุบัน

ก25. การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการอาจประกอบด้วยข้อมูลที่ได้จากบันทึกสนับสนุนอื่นๆ และข้อมูลที่ไม่อยู่ในบัญชีแยกประเภททั่วไป และบัญชีย่อย (เช่น ข้อมูลที่จัดทำโดยระบบการบริหารความเสี่ยงของกิจการเกี่ยวกับกลยุทธ์การป้องกันความเสี่ยง หรือการวิเคราะห์ความอ่อนไหวที่ได้มาจากแบบจำลองทางการเงินที่แสดงให้เห็นว่าผู้บริหารได้พิจารณาข้อสมมติที่เป็นทางเลือกอื่นๆ) ในระหว่างการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าผู้บริหารพิจารณาความเหมาะสมของข้อมูลที่น่ามาใช้ในการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการอย่างไร

การให้ความสนใจตลอดระยะเวลาที่ทำการตรวจสอบสำหรับข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13)

- ก26. ตามที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>20</sup> การทำความเข้าใจเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบการควบคุมภายในของกิจการเป็นกระบวนการแบบที่มีการเปลี่ยนแปลงไปเรื่อย ๆ และทำซ้ำเพื่อรวบรวม ปรับปรุงและวิเคราะห์ข้อมูล และยังคงดำเนินต่อไปตลอดการตรวจสอบ ดังนั้น การกำหนดของผู้สอบบัญชีว่ามีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่นั้น อาจเปลี่ยนแปลงได้เมื่อได้รับข้อมูลใหม่

ตัวอย่าง

ผู้สอบบัญชีอาจระบุว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในเรื่องการแสดงมูลค่าสำหรับเงินให้กู้ยืมระยะปานกลางที่มีอสังหาริมทรัพย์เป็นหลักประกัน เนื่องจากราคาตลาดของอสังหาริมทรัพย์ลดลง เหตุการณ์นี้รวมกับภาวะเศรษฐกิจถดถอยอย่างรุนแรงอาจส่งผลในระยะยาวและมีผลกระทบต่อประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งอาจบ่งบอกถึงเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

- ก27. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องปรับเปลี่ยนการระบุหรือการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชีหากผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลใหม่ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการระบุหรือประเมินความเสี่ยงในตอนแรก<sup>21</sup> หากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการถูกระบุหลังจากการระบุหรือการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีเสร็จสิ้นแล้ว นอกเหนือจากการดำเนินการตามวิธีการในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้แล้ว อาจจำเป็นต้องมีการปรับเปลี่ยนการระบุหรือการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชี

<sup>20</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ ก48

<sup>21</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 37

- ก28. ผู้สอบบัญชีอาจทราบถึงเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการจาก
- แหล่งข้อมูลภายนอก (เช่น ข้อมูลที่เปิดเผยต่อสาธารณะเกี่ยวกับผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการโดยบุคคลภายนอก เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับการขายชอร์ตหุ้น ข้อมูลคาดการณ์อนาคตของอุตสาหกรรมหรือของเศรษฐกิจมหภาค เช่น การคาดการณ์ทางเศรษฐกิจหรือการคาดการณ์กำไร)
  - งานอื่นๆ ที่ทำให้กิจการ (เช่น งานที่ปฏิบัติตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน)
  - การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)<sup>22</sup>

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

- ก29. ในภาครัฐ บางหน่วยงานอาจมีความรับผิดชอบในการรายงานต่อสาธารณะที่นอกเหนือจากการจัดทำงบการเงิน ซึ่งอาจให้ข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของหน่วยงาน ตัวอย่างเช่น ในบางประเทศ หน่วยงานภาครัฐบางหน่วยงานอาจต้องรายงานความยั่งยืนทางการคลังในระยะยาวของฐานะการเงินของหน่วยงานภาครัฐนั้นและผู้สอบบัญชีอาจมีความรับผิดชอบเพิ่มเติมที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับเกี่ยวกับข้อมูลดังกล่าว ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจได้ทราบถึงข้อกังวลเกี่ยวกับความยั่งยืนทางการคลังในระยะยาว ซึ่งอาจบ่งบอกถึงเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของหน่วยงานนั้น

เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ไม่ได้ระบุหรือเปิดเผยโดยผู้บริหามาก่อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)

- ก30. หากผู้สอบบัญชีพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการที่ผู้บริหารไม่ได้ระบุหรือเปิดเผยต่อผู้สอบบัญชีมาก่อน อาจถือได้ว่ากิจการมีข้อบกพร่องของการควบคุมภายใน มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265<sup>23</sup> เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการสื่อสารอย่างเหมาะสมกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแลและผู้บริหารเกี่ยวกับข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่ผู้สอบบัญชีระบุได้จากการตรวจสอบงบการเงิน

<sup>22</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น”

<sup>23</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 “การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ”

ก31. เมื่อผู้บริหารไม่ได้ระบุหรือเปิดเผยต่อผู้สอบบัญชีโดยตั้งใจเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ อาจทำให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความซื่อสัตย์สุจริตและความตรงไปตรงมาของผู้บริหาร เช่น เมื่อผู้สอบบัญชีสงสัยว่าผู้บริหารมีเจตนาที่จะทำให้เข้าใจผิด มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ให้ข้อกำหนดและคำแนะนำเพิ่มเติมเกี่ยวกับการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต<sup>24</sup>

**ข้อบกพร่องของการควบคุมในระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 15)**

ก32. เมื่อผู้สอบบัญชีพบข้อบกพร่องของการควบคุมข้อหนึ่งหรือหลายข้อในส่วนที่เกี่ยวกับการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าข้อบกพร่องในการควบคุมภายใน ไม่ว่าจะแต่ละข้อหรือรวมกัน เป็นข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญหรือไม่ เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจใช้ในการพิจารณาว่ามีข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการประเมินการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารหรือไม่ อาจรวมถึง

- การขาดกระบวนการที่กำหนดโดยผู้บริหารเพื่อระบุ ประเมิน และจัดการกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
- การกำกับดูแลที่ไม่มีประสิทธิผลโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการของผู้บริหาร
- การมีหลักฐานที่แสดงว่าผู้บริหารล้มเหลวในการระบุหรือเปิดเผยเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

**การประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร**

**การขอให้ผู้บริหารทำการประเมิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 16)**

ก33. เมื่อผู้บริหารไม่ประสงค์ที่จะประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (แม้ว่าแม้บทการรายงานทางการเงินไม่มีข้อกำหนดที่ชัดเจนให้ทำเช่นนั้น) ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าการไม่ได้ประเมินของผู้บริหารถือเป็นการจำกัดการได้รับหลักฐานการสอบบัญชี ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) เมื่อผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต้องการเงินจากการไม่สามารถ

<sup>24</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 26-28

หาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอมีความแพร่กระจาย ผู้สอบบัญชีต้องไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน

การประเมินของผู้บริหารและการวิเคราะห์ที่เกี่ยวข้อง และการประเมินของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 17)

ก34. การประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเป็นส่วนสำคัญของการประเมินของผู้สอบบัญชีว่า

- การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินมีความเหมาะสมหรือไม่ และ
- มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่

ก35. หากผู้บริหารไม่ดำเนินการวิเคราะห์ ผู้สอบบัญชีไม่มีหน้าที่รับผิดชอบในการดำเนินการแทนผู้บริหาร อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์ การที่ผู้บริหารไม่ได้วิเคราะห์ในรายละเอียดเพื่อสนับสนุนการประเมินของผู้บริหารอาจไม่ขัดขวางผู้สอบบัญชีในการให้ข้อสรุปว่า การใช้เกณฑ์ในการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารมีความเหมาะสมในสถานการณ์นั้น ๆ หรือไม่ ตัวอย่างเช่น เมื่อกิจการมีการดำเนินงานที่ทำกำไรและไม่มีข้อกังวลด้านสภาพคล่อง และกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการไม่ได้ระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ อาจใช้วิธีการ ข้อสมมติ และข้อมูลในการประเมินของผู้บริหารที่มีความละเอียดน้อย อย่างไรก็ตาม ในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพแล้วเห็นว่าผู้บริหารไม่ได้ทำการประเมินอย่างเหมาะสมตามลักษณะและสถานการณ์ของกิจการ สิ่งนี้อาจเป็นข้อบ่งชี้ถึงข้อบกพร่องของการควบคุมภายในตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 17)

ก36. สำหรับหน่วยงานภาครัฐบางแห่งที่สามารถขอความช่วยเหลือจากรัฐบาลได้ การประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องอาจไม่ได้ขึ้นอยู่กับทดสอบความสามารถในการชำระหนี้หรือสภาพคล่องเสมอไป และปัจจัยอื่นๆ อาจมีความเกี่ยวข้องมากกว่าเมื่อผู้สอบบัญชีประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ตัวอย่างเช่น การไม่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายของรัฐบาลในช่วงระยะเวลาการประเมิน อาจมีความเกี่ยวข้องมากกว่าสำหรับการพิจารณาว่ามีแนวโน้มที่จะมีเงินทุนอย่างต่อเนื่องเพื่อให้หน่วยงานสามารถรับรู้ประโยชน์จากสินทรัพย์และชำระหนี้สินได้ตามปกติของธุรกิจและดำเนินการต่อไปในอนาคตที่สามารถคาดการณ์ได้หรือไม่

การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีในลักษณะที่ไม่ลำเอียง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18)

ก37. การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีในลักษณะที่ไม่ลำเอียงอาจเกี่ยวข้องกับการได้รับหลักฐานจากหลายแหล่งทั้งภายในและภายนอกกิจการ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องทำการค้นหาอย่างละเอียดถี่ถ้วนเพื่อระบุแหล่งที่มาของข้อมูลที่เป็นไปได้ทั้งหมดเพื่อใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี

ตัวอย่าง

ข้อมูลที่ขัดแย้งกันอาจรวมถึง

- ผลจากวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการประเมินข้อสมมติที่ผู้บริหารใช้ในการคาดการณ์กระแสเงินสดแสดงให้เห็นถึงความไม่สอดคล้องกันกับข้อสมมติที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่น เช่น การคาดการณ์ที่ใช้ในการประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีหรือการด้อยค่าของสินทรัพย์
- ข้อมูลประวัติเครดิตจากแหล่งภายนอกอาจบ่งบอกถึงปัญหาทางการเงินสำหรับลูกค้ารายที่มีนัยสำคัญที่ผู้บริหารไม่ได้พิจารณาถึงเมื่อประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของยอดลูกหนี้คงเหลือ
- ผลจากการวิเคราะห์ที่ใช้สำหรับยอดคงเหลือในบัญชีอื่น ๆ บ่งชี้ถึงผลการดำเนินงานทางการเงินที่แย่งลง (เช่น ความล่าช้าของสินค้าคงคลังที่เพิ่มขึ้น ความล่าช้าในการชำระเงินจากลูกค้า การเปลี่ยนแปลงฐานลูกค้า การกู้ยืมที่เพิ่มขึ้น หรือความล่าช้าในการจ่ายชำระเงินให้กับเจ้าหนี้) ซึ่งผู้บริหารไม่ได้นำมาพิจารณาอย่างเพียงพอเมื่อทำการประเมินการดำเนินงานต่อเนื่อง

ข้อมูลที่สนับสนุนอาจรวมถึง

- ข้อมูลที่เข้าถึงได้โดยสาธารณชนจากแหล่งภายนอก เช่น ความคาดหวังของนักวิเคราะห์หรือข้อมูลอุตสาหกรรมที่สอดคล้องกับการคาดการณ์และข้อสมมติที่ผู้บริหารใช้ในการประเมินการดำเนินงานต่อเนื่อง

วิธีการ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ และข้อมูลที่ใช้ในการประเมินของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19)

ก38. วิธีการ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ และข้อมูลที่ผู้บริหารใช้ในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการช่วยสนับสนุนการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำงบการเงิน และการใช้ดุลยพินิจว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญหรือไม่

## วิธีการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 19(ก))

ก39. “วิธีการ” หมายถึง แนวทางที่ผู้บริหารใช้เพื่อประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ วิธีการอาจอาศัยการใช้ข้อมูลเชิงคุณภาพหรือเชิงปริมาณ และเกี่ยวข้องกับการนำข้อสมมติและข้อมูลไปใช้ รวมทั้งการพิจารณาความสัมพันธ์ต่าง ๆ ระหว่างข้อสมมติและข้อมูลเหล่านั้น

## ตัวอย่าง

- เมื่อกิจกรรมทางธุรกิจของกิจการมีความซับซ้อนมากขึ้นหรือมีความอ่อนไหวมากต่อความไม่แน่นอนเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ วิธีการของบริหารอาจต้องการข้อมูลจากแหล่งข้อมูลในอดีตและข้อมูลคาดการณ์ล่วงหน้าหลายแหล่ง นอกจากนี้ วิธีการอาจรวมถึงการใช้ดุลยพินิจและข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่มีความสัมพันธ์จำนวนมากระหว่างกัน หรือจากแหล่งที่มาของข้อมูลภายนอกกิจการ การวิเคราะห์สนับสนุนเพิ่มเติมอาจรวมถึงผลกระทบของสถานการณ์ที่ไม่พึงประสงค์ หรืออาจใช้การวิเคราะห์ความอ่อนไหวและการวิเคราะห์ภาพเหตุการณ์จำลองเพื่อพิจารณาผลลัพธ์อื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องความสามารถในการทำกำไรในปัจจุบันและที่คาดหวังของกิจการ แหล่งของสภาพคล่อง ภาระผูกพันทางการเงิน และเงินทุนที่จำเป็นเพื่อคงไว้ซึ่งการดำเนินงานของกิจการในอนาคตที่สามารถคาดการณ์ได้ นอกจากนี้ การวิเคราะห์สนับสนุนเพิ่มเติมอาจสะท้อนให้เห็นถึงการพึ่งพาซึ่งกันและกันระหว่างตัวแปรความเสี่ยงต่าง ๆ ที่ส่งผลกระทบต่อความเสี่ยงด้านสภาพคล่อง ความเสี่ยงด้านตลาดและความเสี่ยงด้านเครดิต
- เมื่อกิจกรรมทางธุรกิจของกิจการมีความเรียบง่าย หรือธุรกิจได้รับผลกระทบในระดับที่น้อยจากความไม่แน่นอนเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้บริหารอาจตัดสินใจว่า วิธีการที่เหมาะสมที่สุดคือการจัดทำประมาณการกระแสเงินสดและงบประมาณแบบง่ายหรือการวิเคราะห์อื่นแบบง่ายสำหรับช่วงระยะเวลาการประเมินที่เหมาะสม

ก40. เรื่องที่อาจเกี่ยวข้องกับการประเมินของผู้สอบบัญชีว่าวิธีการที่เลือกนั้นเหมาะสมในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และความเหมาะสมของการเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อนหน้า (ถ้ามี) อาจรวมถึง

- เหตุผลของผู้บริหารในการเลือกวิธีการนั้นเหมาะสมหรือไม่
- เมื่อผู้บริหารพิจารณาแล้วว่าวิธีการที่แตกต่างกันส่งผลให้เกิดผลลัพธ์ที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ผู้บริหารได้ตรวจสอบหาเหตุผลของความแตกต่างเหล่านี้อย่างไร และ
- การเปลี่ยนแปลงนั้นเป็นผลมาจากสถานการณ์ใหม่หรือข้อมูลใหม่หรือไม่ หากไม่ใช่ การเปลี่ยนแปลงนั้นอาจไม่สมเหตุสมผลหรืออาจเป็นข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น (ดูย่อหน้าที่ ก68-ก71 ด้วย)

ก41. เรื่องที่อาจเกี่ยวข้องกับการประเมินของผู้สอบบัญชีว่าการคำนวณมีความถูกต้องทางคณิตศาสตร์หรือไม่ อาจรวมถึงเรื่องที่ว่าผู้บริหารได้ให้คำอธิบายที่เพียงพอสำหรับการคำนวณหรือขั้นตอนการประมวลผลขั้นสูงหรือที่ซับซ้อน (เช่น สูตรหรือมาโครจำนวนมาก) หรือไม่

ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19(ข))

ก42. ข้อพิจารณาในการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ใช้ในการประเมินของผู้บริหารอาจรวมถึง

- เหตุผลของผู้บริหารในการเลือกข้อสมมตินั้น ๆ
- ข้อสมมติที่ใช้สอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้ในกิจกรรมทางธุรกิจของกิจการในด้านอื่น ๆ (เช่น โอกาสทางธุรกิจ ข้อสมมติในเอกสารกลยุทธ์และข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี) หรือไม่
- ข้อสมมติที่ผู้บริหารใช้ในงวดก่อนหน้านั้นสมเหตุสมผลหรือไม่ เช่น โดยการเปรียบเทียบข้อสมมติของปีก่อนหน้ากับผลลัพธ์ที่แท้จริงในปีปัจจุบัน
- ผู้บริหารได้พิจารณาข้อสมมติที่เป็นทางเลือกเพื่อประเมินผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงข้อสมมติต่อข้อมูลที่ใช้ในการประเมินหรือไม่ เช่น การวิเคราะห์ความอ่อนไหว ซึ่งรวมถึงสถานการณ์ที่มองในแง่ร้าย และสถานการณ์ที่มองในแง่ดี และ
- การเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อน ๆ ในการเลือกข้อสมมติขึ้นอยู่กับสถานการณ์ใหม่หรือข้อมูลใหม่หรือไม่ หากไม่ใช่ การเปลี่ยนแปลงนั้นอาจไม่สมเหตุสมผลหรืออาจเป็นข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น (ดูย่อหน้าที่ ก68- ก71 ด้วย)

ตัวอย่าง

การใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติอาจช่วยผู้สอบบัญชีเมื่อทำการวิเคราะห์ความอ่อนไหวของการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องเพื่อทำความเข้าใจว่าผลลัพธ์ที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของตัวแปรนำเข้าต่าง ๆ (เช่น อัตราคิดลดหรืออัตราการเติบโต) อย่างไร

## ข้อมูล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19(ค))

- ก43. เรื่องที่อาจเกี่ยวข้องกับการประเมินของผู้สอบบัญชีว่าข้อมูลมีความเกี่ยวข้องและเชื่อถือได้หรือไม่ อาจรวมถึง เช่น เหตุผลของผู้บริหารในการเลือกข้อมูลนั้น ๆ วิธีที่ผู้บริหารประเมินว่าข้อมูลนั้นเหมาะสมหรือไม่ แหล่งที่มาของข้อมูล หรือมีการรักษาคุณภาพของข้อมูลผ่านทุกขั้นตอนของการประมวลผลข้อมูลหรือไม่และอย่างไร
- ก44. เมื่อมีการใช้ข้อมูลที่จัดทำโดยกิจการ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500<sup>25</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีประเมินว่าข้อมูลนั้นมีความน่าเชื่อถือเพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีหรือไม่ ซึ่งรวมถึง การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูล และประเมินว่าข้อมูลนั้นแม่นยำและมีรายละเอียดเพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีหรือไม่ ตามความจำเป็นในสถานการณ์
- ก45. ข้อพิจารณาสำหรับการประเมินของผู้สอบบัญชีว่าข้อมูลนั้นเหมาะสมในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และความเหมาะสมของการเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อนหน้า (ถ้ามี) อาจรวมถึง
- ข้อมูลที่ใช้สอดคล้องกับข้อมูลด้านอื่นที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำงบการเงินหรือไม่
  - การแก้ไขข้อมูลมีความเหมาะสมและมีเหตุผลสนับสนุนจากผู้บริหารหรือไม่ และ
  - การเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อน ๆ เกี่ยวกับแหล่งที่มาหรือรายการของข้อมูลที่เลือกนั้น เนื่องจากสถานการณ์ใหม่หรือข้อมูลใหม่หรือไม่ หากไม่ใช่ การเปลี่ยนแปลงนั้นอาจไม่สมเหตุสมผลหรืออาจเป็นข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น (ดูย่อหน้าที่ ก68–ก71 ด้วย)

## การปรับให้เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19)

- ก46. ลักษณะและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอาจแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับวิธีการข้อสมมติที่มีนัยสำคัญและข้อมูลที่ผู้บริหารใช้เพื่อประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ตลอดจนลักษณะและเหตุการณ์แวดล้อมของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

ตัวอย่าง

วิธีการ

<sup>25</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 “หลักฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 9

- ยิ่งวิธีการที่ผู้บริหารใช้ในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการมีความซับซ้อน ก็ยิ่งมีโอกาสมากขึ้นที่ผู้บริหารอาจต้องใช้ทักษะหรือความรู้เฉพาะทางในการประเมิน นอกจากนี้ วิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในการประเมินวิธีการของผู้บริหารก็มีแนวโน้มที่จะมีความเข้มข้นมากขึ้นด้วย ในสถานการณ์เช่นนี้อาจเหมาะสมที่จะให้สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่มีทักษะหรือความรู้เฉพาะทางเข้ามามีส่วนร่วมด้วย เพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการใช้วิธีการตรวจสอบหรือประเมินผลของวิธีการตรวจสอบเหล่านั้น
- ในทางตรงกันข้าม วิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอาจมีความเข้มข้นน้อยกว่าเมื่อวิธีการของผู้บริหารเป็นวิธีที่เรียบง่าย เช่น เมื่อวิธีการที่ใช้รวมถึงการท่างบประมาณแบบง่าย การคาดการณ์ยอดขายหรือกระแสเงินสดที่ไม่ซับซ้อน และการวิเคราะห์ที่วงเงินสินเชื่อและข้อกำหนดในการกู้ยืมของกิจการแบบง่าย ๆ

#### ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ

- เมื่อข้อสมมติที่ผู้บริหารใช้มีการใช้ความเห็นส่วนบุคคลในระดับสูงอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ (เช่น ข้อสมมติที่มีพื้นฐานมาจากแผนซึ่งพัฒนาขึ้นเป็นการภายในเกี่ยวกับการปรับโครงสร้างหน่วยธุรกิจของกิจการในอนาคต) วิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้มักจะมี ความเข้มข้นมากกว่าและอาจรวมถึงการพิจารณาข้อสมมติที่มีการคาดการณ์ในอนาคต
- ในทางตรงกันข้าม เมื่อผู้บริหารใช้ข้อสมมติที่ผู้มีส่วนร่วมในตลาดรายอื่นใช้กันทั่วไป วิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการประเมินข้อสมมติที่ผู้บริหารใช้อาจเข้มข้นน้อยกว่าและอาจรวมถึงการที่ผู้สอบบัญชีทำการเปรียบเทียบข้อสมมติที่ผู้บริหารใช้กับข้อสมมติที่ทำได้โดยตรงจากตลาดหรือบุคคลที่สาม

#### ข้อมูล

- เมื่อการประเมินการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารใช้ข้อมูลจำนวนมากจากหลายแหล่ง อาจทำให้มีความซับซ้อนโดยธรรมชาติในการประเมินความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้และวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอาจใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติเพื่อประเมินความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ผู้บริหารใช้
- ในทางตรงกันข้าม เมื่อแหล่งที่มาของข้อมูลได้มาจากแหล่งข้อมูลภายนอกที่มีชื่อเสียง (เช่น จากธนาคารกลางหรือรายงานทางสถิติจากแหล่งที่มีอำนาจหน้าที่ในการให้ข้อมูลที่มีชื่อเสียง) วิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีเพื่อพิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูล อาจไม่มีความเข้มข้นมากนัก

ช่วงระยะเวลาหลังระยะเวลาที่ประเมินโดยผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 20)

- ก47. ผู้สอบบัญชียังคงต้องให้ความสนใจในความเป็นไปได้ที่ว่า อาจมีเหตุการณ์ที่เป็นที่ทราบกันอยู่แล้ว ไม่ว่าจะเนื่องจากการกำหนดไว้ล่วงหน้าแล้วหรือไม่ก็ตาม หรือสถานการณ์อื่น ซึ่งจะเกิดขึ้นภายหลังจากระยะเวลาที่ประเมินโดยผู้บริหารซึ่งอาจทำให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน ระดับของความไม่แน่นอนที่เกี่ยวข้องกับผลของเหตุการณ์หรือสถานการณ์หนึ่ง ๆ จะเพิ่มขึ้นเมื่อเหตุการณ์หรือสถานการณ์นั้น ยิ่งห่างไกลไปในอนาคต
- ก48. นอกเหนือจากการสอบถามจากผู้บริหารแล้ว ผู้สอบบัญชีไม่มีหน้าที่รับผิดชอบในการ ปฏิบัติวิธีการตรวจสอบอื่นใดเพื่อระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการที่อาจเกิดในช่วงหลังจากระยะเวลาที่ผู้บริหารประเมิน ซึ่งจะต้องมีระยะเวลาอย่างน้อยสิบสองเดือนนับจากวันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติ (ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 21)
- ก49. เมื่อได้ระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์หลังจากระยะเวลาที่ผู้บริหารประเมิน ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาขอให้ผู้บริหารแก้ไขระยะเวลาการประเมิน เช่น ขยายระยะเวลาการประเมินออกไปเกินสิบสองเดือนนับแต่วันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับลักษณะและเหตุการณ์แวดล้อมของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าว

การขอให้ผู้บริหารขยายระยะเวลาที่ประเมิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21)

- ก50. แม้บทการรายงานทางการเงินส่วนใหญ่ที่กำหนดให้ต้องมีการประเมินของผู้บริหารที่ชัดเจนเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องระบุระยะเวลาขั้นต่ำที่ผู้บริหารต้องคำนึงถึงข้อมูลทั้งหมดที่มีอยู่<sup>26</sup> ย่อหน้าที่ 21 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีขอให้ผู้บริหารขยายระยะเวลาที่ประเมินหากระยะเวลาดังกล่าวครอบคลุมน้อยกว่าสิบสองเดือนนับแต่วันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติ ข้อกำหนดนี้ยังใช้ได้เมื่อแม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไม่ได้ระบุระยะเวลาที่ประเมินโดยผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
- ก51. วันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติเพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คือ วันที่ผู้ที่มีอำนาจพิจารณาว่าได้จัดทำงบการเงินทั้งหมด ซึ่งประกอบไปด้วยงบการเงินซึ่งรวมถึงหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้องเรียบร้อยแล้ว และผู้ที่มีอำนาจได้รับรองว่ามีความรับผิดชอบต่องบการเงิน

<sup>26</sup> ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 กำหนดช่วงระยะเวลานี้ว่าเป็นช่วงระยะเวลาที่ควรเป็นอย่างน้อย (แต่ไม่จำกัดเพียง) สิบสองเดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และมาตรฐานการบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 1 (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดว่าเป็นช่วงระยะเวลาที่ควรเป็นอย่างน้อย (แต่ไม่จำกัดเพียง) สิบสองเดือนนับจากวันที่อนุมัติงบการเงิน

เหล่านั้น<sup>27</sup> แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจใช้คำศัพท์อื่นเพื่ออธิบาย “วันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติ”<sup>28</sup>

- ก52. ผู้สอบบัญชีอาจต้องการหารือกับผู้บริหารในระยะเริ่มต้นของการตรวจสอบเกี่ยวกับวันที่ที่คาดว่า จะอนุมัติงบการเงินเพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 21 เพื่อ หลีกเลี่ยงความเข้าใจผิด ผู้สอบบัญชีอาจกล่าวถึง ในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี เกี่ยวกับ ความคาดหวังว่าการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของ กิจการจะครอบคลุมอย่างน้อยสิบสองเดือนนับจากวันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติ<sup>29</sup>
- ก53. หน่วยงานบางแห่ง เช่น หน่วยงานภาครัฐที่ต้องพึ่งพาเงินทุนของรัฐบาลอย่างต่อเนื่อง โดยปกติ แล้วจะไม่มีมีความแน่นอนในการหาเงินทุนที่นอกเหนือจากรอบงบประมาณประจำปีของรัฐบาล ผู้บริหารจึงจำเป็นต้องตั้งข้อสมมติเกี่ยวกับการจัดหาเงินทุนอย่างต่อเนื่องเพื่อให้การประเมินของ ผู้บริหารครอบคลุมระยะเวลาอย่างน้อยสิบสองเดือนนับจากวันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติ ในสถานการณ์ดังกล่าว การไม่มีข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงนโยบายของรัฐบาล อาจควรนำมา พิจารณาในการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของข้อสมมติเหล่านี้ด้วย

ผู้บริหารไม่ขยายระยะเวลาที่ประเมิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22–23)

- ก54. การที่ผู้บริหารไม่เต็มใจที่จะขยายระยะเวลาที่ประเมินอาจเป็นการจำกัดการได้รับหลักฐาน การสอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารใน การจัดทำงบการเงิน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงต้องหารือเรื่องนี้กับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับ ดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) และสอบถามเหตุผลในการตัดสินใจของผู้บริหาร
- ก55. ในกรณีที่ผู้บริหารเลือกที่จะไม่ขยายช่วงระยะเวลาที่ประเมิน ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับ ดูแลอาจสามารถให้ข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อสนับสนุนความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงาน ต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน ตัวอย่างเช่น อาจเป็นกรณีที่กิจการมีการดำเนินงาน ที่ทำกำไรได้และไม่มีข้อกังวลด้านสภาพคล่อง และผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ได้ ระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ใดๆ ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งอาจเกิดขึ้น หลังระยะเวลาการประเมินที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเลือก
- ก56. ระดับของรายละเอียดและความเป็นทางการของกระบวนการของผู้บริหารในการขยายระยะเวลาที่ ประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเป็นอย่างน้อย 12 เดือนนับจากวันที่

<sup>27</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 ย่อหน้าที่ 5(ข)

<sup>28</sup> ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 “เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน” ใช้ คำว่า “วันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน” และ อธิบายว่าวันที่ดังกล่าวจะแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับโครงสร้างการบริหาร ข้อกำหนดทางกฎหมายและวิธีปฏิบัติที่ใช้ในการจัดทำและ สรุบบงการเงิน

<sup>29</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ ก24

งบการเงินได้รับการอนุมัติอาจแตกต่างกันไปในแต่ละกิจการ ในบางกิจการ ผู้บริหารอาจจัดทำ การประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (ที่สนับสนุนด้วยการวิเคราะห์โดย ละเอียด) เป็นประจำ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการติดตามดูแลอย่างต่อเนื่องอยู่แล้ว ในกรณีอื่น ๆ ผู้บริหารอาจปรับปรุงการประเมินของตนสำหรับตั้งแต่วันที่ในงบการเงินจนถึงวันที่งบการเงิน ได้รับการอนุมัติด้วยวิธีการที่ไม่เป็นทางการ ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก35 การวิเคราะห์ของ ผู้บริหารที่เข้มข้นน้อยเพื่อสนับสนุนการประเมินนั้นอาจไม่เป็นการขัดขวางผู้สอบบัญชีจาก การสรุปว่าการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารมีความเหมาะสมในสถานการณ์นั้น หรือไม่

- ก57. หากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอที่ช่วยสนับสนุน ความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน อันเป็นผลมาจากการตัดสินใจของผู้บริหารที่จะไม่ขยายระยะเวลาที่ตนประเมิน ผู้สอบบัญชีอาจ สรุปว่า มีความเหมาะสมที่จะดำเนินการในเรื่องดังต่อไปนี้
- ทบทวนการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และปรับเปลี่ยนวิธีการตรวจสอบที่ได้วางแผนไว้ให้สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>30</sup> ตัวอย่างเช่น หากการตัดสินใจของผู้บริหารไม่สมเหตุสมผล ในสถานการณ์นั้น ๆ เรื่องดังกล่าวอาจบ่งชี้ถึงปัจจัยเสี่ยงต่อการทุจริตที่ต้องได้รับการ ประเมินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240
  - พิจารณาความไม่เต็มใจของผู้บริหารที่จะขยายระยะเวลาที่ประเมินว่าเป็นการจำกัด การได้รับหลักฐานการสอบบัญชี ทั้งนี้ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ผู้สอบบัญชีต้องไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน เมื่อผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่องบการเงิน จากการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอแผ่กระจาย

ข้อมูลที่ใช้ในการประเมินของผู้บริหาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 25)

- ก58. ย่อหน้าที่ 20, ก27, ก30-ก31 และ ก66 อธิบายสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องเมื่อผู้สอบบัญชีอาจ จำเป็นต้องขอให้ผู้บริหารแก้ไขการประเมินของตน

การประเมินแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 26-28)

- ก59. แผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหารอาจช่วยบรรเทาความมีนัยสำคัญของเหตุการณ์หรือ สถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงาน

<sup>30</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 37

ต่อเนื่องของกิจการ แผนการดำเนินงานในอนาคตดังกล่าวอาจรวมถึง แผนการขายสินทรัพย์ การกู้ยืมเงินหรือปรับโครงสร้างหนี้ การลดหรือชะลอการใช้จ่าย หรือการเพิ่มทุน

ตัวอย่าง

- ความเสี่ยงที่กิจการจะไม่สามารถชำระหนี้ได้ตามปกติอาจถูกบรรเทาด้วยแผนของผู้บริหารในการดำรงไว้ซึ่งกระแสเงินสดให้เพียงพอด้วยวิธีการอื่น เช่น การจำหน่ายสินทรัพย์ การกำหนดเวลาการชำระคืนเงินกู้ยืมใหม่ หรือการได้รับเงินทุนเพิ่มเติม
- การสูญเสียผู้ขายหลักอาจบรรเทาได้ด้วยการดำเนินการของผู้บริหารเพื่อจัดหาแหล่งอุปทานทางเลือกอื่นที่เหมาะสม

ก60. ลักษณะและขอบเขตของหลักฐานการสอบบัญชีที่จะได้รับเกี่ยวกับเจตนาธรรมและความสามารถของผู้บริหารเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ วิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในการประเมินแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหาร อาจรวมถึง

- การสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับเหตุผลของการใช้วิธีการดำเนินการในแผนเป็นการเฉพาะ
- การประเมินคำตอบที่ได้จากการสอบถามของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินการตามแผนโดยพิจารณาจากสถานการณ์ทางเศรษฐกิจของกิจการ ซึ่งรวมถึงผลกระทบของภาวะผูกพันที่มีอยู่และข้อจำกัดทางกฎหมาย กฎระเบียบ หรือสัญญา ที่อาจส่งผลกระทบต่อความเป็นไปได้ในการดำเนินการของผู้บริหาร
- การประเมินคำตอบที่ได้จากการสอบถามผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลโดยใช้หลักฐานการสอบบัญชีจากแหล่งภายในหรือภายนอกกิจการ
- การตรวจสอบข้อมูลเกี่ยวกับประวัติของผู้บริหารในการดำเนินการตามเจตนาธรรมที่ระบุไว้
- การตรวจสอบแผนการที่เป็นลายลักษณ์อักษรและเอกสารอื่น ๆ ซึ่งรวมถึงงบประมาณที่ได้รับอนุมัติอย่างเป็นทางการแล้ว การอนุญาต หรือรายงานการประชุม
- การตรวจสอบบันทึกและเอกสารเพื่อสนับสนุนการจำหน่ายทรัพย์สินที่วางแผนไว้
- การตรวจสอบรายงานจากหน่วยงานกำกับดูแลต่อกิจการ
- การตรวจสอบการติดต่อโต้ตอบกับผู้ให้กู้และผู้ให้บริการทางการเงินที่อาจส่งผลกระทบต่อความเป็นไปได้ของการดำเนินการตามแผนงานของผู้บริหาร

- การประเมินความสอดคล้องของข้อสมมติที่มีนัยสำคัญในแผนของผู้บริหารกับข้อสมมติที่ใช้ในประมาณการทางบัญชีอื่น ๆ หรือกับข้อสมมติที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในกิจกรรมทางธุรกิจของกิจการด้านอื่น ๆ
- การสอบทานเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นหลังจากวันที่ในงบการเงินและจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อระบุเหตุการณ์ที่ช่วยบรรเทาหรือส่งผลกระทบต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
- การยืนยันว่าข้อตกลงในการให้หรือคงไว้ซึ่งการสนับสนุนทางการเงินโดยบุคคลที่สามหรือบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งรวมถึงผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการ มีอยู่จริง มีผลทางกฎหมายและสามารถบังคับใช้ได้ และการประเมินความสามารถทางการเงินของบุคคลดังกล่าวในการให้เงินทุนเพิ่มเติม
- เมื่อข้อมูลทางการเงินที่คาดการณ์ในอนาคตมีความเกี่ยวข้อง การทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบโดยการเปรียบเทียบ
  - ข้อมูลทางการเงินที่คาดการณ์ไว้สำหรับงวดก่อนหน้าล่าสุดกับผลลัพธ์ที่ผ่านมาและ
  - ข้อมูลทางการเงินที่คาดการณ์สำหรับงวดปัจจุบันกับผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นแล้วจนถึงล่าสุด
- เมื่อแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหารอาศัยข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายใน การเปรียบเทียบกับข้อมูลจากแหล่งอิสระที่มีชื่อเสียงภายนอกกิจการ

ก61. ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาขอคำยืนยันจากภายนอก<sup>31</sup> เกี่ยวกับการมีอยู่จริงและเงื่อนไขของวงเงินสินเชื่อระหว่างกิจการและผู้ให้บริการทางการเงินภายนอก

#### ตัวอย่าง

การขอคำยืนยันจากภายนอกอาจเหมาะสมเมื่อ

- วงเงินสินเชื่อกำลังได้รับการต่ออายุในช่วงระยะเวลาที่ผู้บริหารประเมิน
- มีทรัพยากรทางการเงินที่จำกัดสำหรับกิจการในส่วนที่เกินกว่าที่จำเป็นต้องใช้ในการดำเนินงานต่อไป

<sup>31</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้” ย่อหน้าที่ 19

- กิจการต้องพึ่งพาวงเงินสินเชื่อที่จะครบกำหนดต่ออายุในไม่ช้า เช่น ภายในสิบสองเดือน นับจากวันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติ
- มีข้อบ่งชี้ว่ามีความยากลำบากในการต่ออายุวงเงินสินเชื่อก่อนหน้านี้ หรือผู้ให้กู้ได้กำหนดเงื่อนไขเพิ่มเติมเป็นสิ่งที่ต้องปฏิบัติตามก่อนให้กู้ยืมต่อ
- กระแสเงินสดที่คาดการณ์ไว้ลดลงอย่างมีนัยสำคัญ
- มูลค่าของทรัพย์สินที่ใช้เป็นหลักประกันสำหรับการกู้ยืมกำลังลดลง
- กิจการได้ละเมิดเงื่อนไขของสัญญาการกู้ยืม หรือมีข้อบ่งชี้ว่าจะเกิดการละเมิด

ก62. ผู้ให้บริการทางการเงินบางรายอาจไม่เต็มใจที่จะยืนยันเป็นลายลักษณ์อักษรต่อกิจการหรือผู้สอบบัญชีของกิจการว่าวงเงินสินเชื่อจะได้รับการต่ออายุ เมื่อแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหารขึ้นอยู่กับจัดการเพื่อรักษาหรือคงไว้ซึ่งวงเงินสินเชื่อจากผู้ให้บริการทางการเงินภายนอก การไม่ได้รับตอบกลับการขอคำยืนยันจากภายนอกอาจเป็นการจำกัดการได้รับหลักฐานการสอบบัญชี ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาสอบถามผู้ให้บริการทางการเงินภายนอกเกี่ยวกับวงเงินสินเชื่อ ซึ่งรวมถึงข้อมูลเกี่ยวกับเหตุผลที่ทำให้ผู้ให้บริการทางการเงินภายนอกไม่เต็มใจที่จะให้คำยืนยันเป็นลายลักษณ์อักษรว่าวงเงินสินเชื่อจะได้รับการต่ออายุ และสอบถามว่าเหตุผลดังกล่าวมีความเฉพาะเจาะจงกับสถานการณ์ของกิจการหรือไม่ ผู้สอบบัญชีอาจต้องสอบถามผู้บริหารว่ามีกลยุทธ์หรือแหล่งเงินทุนทางเลือกที่อาจช่วยลดความมีนัยสำคัญของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ระบุได้หรือไม่ ซึ่งอาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ หากไม่มีกลยุทธ์หรือแหล่งเงินทุนทางเลือก ก็อาจถือว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ

การสนับสนุนทางการเงินโดยบุคคลที่สามหรือบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งรวมถึงผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการ

เจตนา (อ้างอิงย่อหน้าที่ 28)

ก63. ในกรณีที่แผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหารรวมถึงการสนับสนุนทางการเงินจากบุคคลที่สามหรือบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งรวมถึงผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการ ไม่ว่าจะผ่านการลดลำดับสิทธิในการเรียกร้องคืนเงินกู้ การให้ค้ำประกันในการรักษาหรือจัดหาเงินทุนเพิ่มเติมหรือการค้ำประกัน และการสนับสนุนทางการเงินดังกล่าวมีความสำคัญต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องขอคำยืนยันเป็นลายลักษณ์อักษรจากบุคคลดังกล่าว เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความตั้งใจของบุคคลหรือกิจการเหล่านั้นที่จะให้การสนับสนุนทางการเงินที่จำเป็น การขอ

คำยืนยันเป็นลายลักษณ์อักษรดังกล่าวอาจอยู่ในรูปแบบกระดาษ หรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์หรือสื่ออื่น ๆ<sup>32</sup> และอาจรวมถึง

- ข้อกำหนดและเงื่อนไขของการให้ค้ำประกันจากบุคคลหรือกิจการเหล่านั้น
- ความถูกต้องตามกฎหมายและความสามารถในการบังคับใช้สำหรับการให้ค้ำประกันดังกล่าว (หากมี)
- ระยะเวลาหรือวันที่เฉพาะที่บุคคลหรือกิจการเหล่านั้นตั้งใจจะให้การสนับสนุนทางการเงิน

ความสามารถ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 28)

ก64. วิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความสามารถของบุคคลที่สามหรือบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งรวมถึงผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการ ในการให้การสนับสนุนทางการเงินอาจรวมถึง

- การสอบถามเกี่ยวกับเหตุผลทางธุรกิจสำหรับการสนับสนุนทางการเงินและเกณฑ์ในการให้การสนับสนุนดังกล่าว (เช่น แผนธุรกิจของกิจการหรือการคาดการณ์อื่น ๆ)
- การสอบถามเกี่ยวกับความสามารถในการให้การสนับสนุนทางการเงินอย่างทันท่วงทีเพื่อให้กิจการสามารถปฏิบัติตามภาระผูกพัน
- การสอบถามบุคคลอื่น เช่น ที่ปรึกษากฎหมายภายนอกหรือภายใน หรือผู้สอบบัญชีของงบการเงินของกิจการที่เกี่ยวข้องกันในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งอาจมีความรู้ความเข้าใจและข้อมูลที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับความสามารถของบุคคลที่สามหรือบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งรวมถึงผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการ ในการให้การสนับสนุนทางการเงิน
- การตรวจสอบบันทึกเกี่ยวกับการสนับสนุนทางการเงินในอดีตที่ได้รับจากบุคคลหรือกิจการเหล่านั้นเมื่อกิจการจำเป็นต้องได้รับการสนับสนุนดังกล่าว
- การตรวจสอบงบการเงินที่ตรวจสอบแล้วล่าสุดที่มีอยู่ หรือข้อมูลประกอบอื่น ๆ เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับฐานะการเงินของกิจการที่จะให้การสนับสนุนทางการเงินที่จำเป็นแก่กิจการ

การปรับให้เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 28)

ก65. การสนับสนุนทางการเงินโดยผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการมักมีความสำคัญต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการที่มีขนาดเล็กหรือที่ซับซ้อนน้อย ในกรณีที่กิจการขนาดเล็กหรือที่ซับซ้อนน้อยได้รับเงินทุนส่วนใหญ่จากเงินกู้จากผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการ อาจเป็นสิ่งสำคัญที่ผู้บริหารดังกล่าวจะไม่ถอนเงินทุนเหล่านี้

<sup>32</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 “การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก” ย่อหน้าที่ 6(ก)

## ตัวอย่าง

การดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการที่มีขนาดเล็กหรือที่ซับซ้อนน้อยเมื่อมีความยากลำบากทางการเงิน อาจขึ้นอยู่กับผลลำดับสิทธิในการเรียกร้องเงินที่ผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการให้กิจการกู้ยืมเพื่อให้ธนาคารหรือเจ้าหนี้อื่น ๆ มีสิทธิเรียกร้องเหนือกว่าหรือการที่ผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการสนับสนุนเงินกู้สำหรับกิจการโดยให้การค้ำประกันด้วยทรัพย์สินส่วนบุคคลของผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการ ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งเอกสารหลักฐานที่เหมาะสมเกี่ยวกับการลดลำดับสิทธิในการเรียกร้องเงินให้กู้ยืมจากผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการหรือการค้ำประกัน ในกรณีที่กิจการต้องพึ่งพาการสนับสนุนเพิ่มเติมจากผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการ ผู้สอบบัญชีจะประเมินความสามารถของผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการในการปฏิบัติตามภาระผูกพันภายใต้คำมั่นการสนับสนุนนั้น นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจขอคำยืนยันที่เป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับข้อกำหนดและเงื่อนไขของการสนับสนุนดังกล่าว และเจตนาหรือความเข้าใจของผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการนั้น

## ข้อมูลที่ทราบภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 29)

ก66. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องตอบสนองอย่างเหมาะสมต่อข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีทราบภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี แต่ก่อนวันที่ออกงบการเงิน ซึ่งหากผู้สอบบัญชีทราบ ณ วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีแล้ว อาจเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีแก้ไขรายงานของผู้สอบบัญชี<sup>33</sup> ตัวอย่างเช่น กรณีดังกล่าวอาจเกิดขึ้นเมื่อผู้สอบบัญชีทราบถึงความล่าช้าอย่างมีนัยสำคัญระหว่างวันที่รายงานของผู้สอบบัญชีและวันที่จะออกงบการเงิน และผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าความล่าช้าดังกล่าวเกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

## การประเมินหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับและการสรุปผล (อ้างอิงย่อหน้าที่ 30-31)

ก67. หากผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาผลกระทบต่อ การตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)

<sup>33</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 ย่อหน้าที่ 10-13

ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ 30(ก))

- ก68. ความอ่อนไหวต่อความลำเอียงของผู้บริหารไม่ว่าจะตั้งใจหรือไม่ตั้งใจอาจเพิ่มขึ้นตามระดับของความไม่แน่นอนในการประมาณการ ความซับซ้อนและการใช้ความเห็นส่วนบุคคลในผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
- ก69. เมื่อผู้สอบบัญชีได้ระบุข้อบ่งชี้ของความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องหารือกับผู้บริหารเพิ่มเติม และอาจจำเป็นต้องพิจารณาใหม่ว่าได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่เกี่ยวข้องกับเหมาะสมของวิธีการ ข้อสมมติ และข้อมูลที่ผู้บริหารใช้ในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

ตัวอย่าง

- ผู้บริหารอาจมีแนวโน้มที่จะเพิกเฉยต่อข้อสมมติหรือข้อมูลของตลาดที่สังเกตได้ และใช้ข้อสมมติที่พัฒนาขึ้นภายในของตนเองแทน หรือเลือกข้อมูลที่ให้ผลลัพธ์ที่ดีกว่า
- อาจมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการ ข้อสมมติ หรือข้อมูลจากงวดหนึ่งไปยังอีกงวดหนึ่งโดยไม่มีเหตุผลที่ชัดเจนและเหมาะสมในการทำเช่นนั้น ในทางตรงกันข้าม ผู้บริหารอาจไม่ได้เปลี่ยนแปลงวิธีการ ข้อสมมติ หรือข้อมูลจากงวดหนึ่งไปยังอีกงวดหนึ่ง แม้จะมีการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับสถานะเศรษฐกิจเกิดขึ้นหรือเมื่อเหตุการณ์แวดล้อมอื่นบ่งชี้ว่าอาจจำเป็นต้องมีการเปลี่ยนแปลง
- อาจมีอิทธิพลที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการหรือบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่อาจส่งผลต่อการกำหนดแหล่งที่มาของข้อมูลที่ใช้ในการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
- ผู้บริหารอาจมองโลกในแง่ดีมากเกินไปหรือขาดการพิจารณาแนวโน้มและรูปแบบในข้อมูลในอดีตเมื่อประเมินผลลัพธ์ในอนาคตเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

- ก70. เมื่อได้มีการระบุข้อบ่งชี้ดังกล่าว เรื่องดังกล่าวอาจส่งผลต่อข้อสรุปของผู้สอบบัญชีว่าการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีและการตอบสนองที่เกี่ยวข้องยังคงเหมาะสมหรือไม่ ผู้สอบบัญชีอาจต้องพิจารณาผลกระทบต่อด้านอื่น ๆ ของการตรวจสอบ<sup>34</sup> ซึ่งรวมถึงความจำเป็นในการตั้งคำถาม

<sup>34</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” ย่อหน้าที่ ก133-ก136

เพิ่มเติมถึงความเหมาะสมของการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ นอกจากนี้ ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น อาจส่งผลต่อข้อสรุปของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>35</sup>

- ก71. นอกจากนี้ ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นอาจเป็นปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต และอาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องประเมินใหม่ว่าการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตและการตอบสนองที่เกี่ยวข้องยังคงเหมาะสมหรือไม่<sup>36</sup> เมื่อมีเจตนาที่จะทำให้เข้าใจผิด ความลำเอียงของผู้บริหารจะมีลักษณะเป็นการทุจริต และผู้สอบบัญชีอาจต้องพิจารณาว่าความลำเอียงนั้นอาจถือเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่

การสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 31)

- ก72. เมื่อพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ การให้ข้อสรุปของผู้สอบบัญชีที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 31 ขึ้นอยู่กับการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหารตามย่อหน้าที่ 26-28 ตัวอย่างเช่น มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเมื่อผู้สอบบัญชีสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า

- ผลลัพธ์ของแผนเหล่านี้ไม่น่าจะเพียงพอที่จะบรรเทาผลกระทบของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ระบุได้
- แผนของผู้บริหารอาจไม่สามารถทำได้ในสถานการณ์ดังกล่าว
- ผู้บริหารอาจไม่มีเจตนาหรือความสามารถในการดำเนินการตามแผนในบางเรื่องได้
- บุคคลที่สามหรือบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งรวมถึงผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการ อาจไม่มีเจตนาหรือความสามารถในการให้การสนับสนุนทางการเงินที่จำเป็น

เมื่อมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาว่างบการเงินมีการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 33 หรือไม่

<sup>35</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ย่อหน้าที่ 11

<sup>36</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 25

## ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล

ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลเมื่อไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 32 และ 34(ข)(1))

ก73. แม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทอาจกล่าวถึงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ

- เหตุการณ์หรือสถานการณ์หลัก
- การประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความมีนัยสำคัญของเหตุการณ์หรือสถานการณ์เหล่านั้นที่เกี่ยวข้องกับความสามารถของกิจการในการปฏิบัติตามภาระผูกพัน
- แผนการของผู้บริหารที่ช่วยบรรเทาผลกระทบของเหตุการณ์หรือสถานการณ์เหล่านั้น
- ข้อสมมติที่ผู้บริหารทำเกี่ยวกับอนาคตและแหล่งที่มาอื่น ๆ ของความไม่แน่นอนในการประมาณการ หรือ
- การใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

### ตัวอย่าง

ในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้บริหารพิจารณาข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ เมื่อได้พิจารณาข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดแล้ว ซึ่งรวมถึงความเป็นไปได้และประสิทธิผลของการดำเนินการแก้ไขใด ๆ เพื่อบรรเทาผลกระทบของเหตุการณ์หรือสถานการณ์เหล่านั้น ผู้บริหารอาจสรุปได้ว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น เพื่อตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้าที่ลดลงและความไม่แน่นอนที่เผชิญในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจในวงกว้าง ผู้บริหารอาจเริ่มดำเนินการตามกลยุทธ์การพลิกฟื้นสถานการณ์ซึ่งได้แสดงให้เห็นถึงหลักฐานของความสำเร็จบางด้านแล้ว (เช่น การลดต้นทุน การรักษาระดับกระแสเงินสดที่เหมาะสม และการคงไว้ซึ่งสภาพคล่อง เพื่อสนับสนุนความสามารถของกิจการในการรับรู้ประโยชน์จากสินทรัพย์และชำระหนี้สินได้ตามปกติ ธุรกิจและในการดำเนินงานต่อเนื่องในอนาคตที่สามารถคาดการณ์ได้) อย่างไรก็ตาม การได้ข้อสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารในการประเมินผลกระทบและช่วงเวลาของกระแสเงินสดในอนาคต

ก74. เมื่องบการเงินได้มีการจัดทำตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร การประเมินของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินมีการนำเสนอที่ถูกต้องตามที่ควรหรือไม่ รวมถึงการพิจารณาการนำเสนอโครงสร้าง และเนื้อหาของงบการเงินโดยรวมและการพิจารณาว่างบการเงิน ซึ่งรวมถึงหมายเหตุ

ประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง แสดงรายการและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องในรูปแบบที่ทำให้มีการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรหรือไม่<sup>37</sup>

- ก75. เมื่อผู้บริหารมีการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญในการสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในการนำย่อหน้าที่ 32 มาใช้ ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจ (ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์) ว่าการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อทำให้งบการเงินมีการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร (สำหรับแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร) หรือเพื่อทำให้งบการเงินไม่ก่อให้เกิดความเข้าใจผิด (สำหรับแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์) ตามความเหมาะสมการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมอาจจำเป็น เช่น เมื่อแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไม่ได้กำหนดอย่างชัดเจนเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลสำหรับสถานการณ์เหล่านี้
- ก76. ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)<sup>38</sup> ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่องบการเงินไม่ได้มีการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมที่จำเป็นเพื่อทำให้งบการเงินมีการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรนอกเหนือจากการเปิดเผยข้อมูลที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 33 และ 35(ก))

- ก77. ย่อหน้าที่ 33 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินได้ตอบสนองต่อเรื่องที่กำหนดไว้ในย่อหน้านั้นหรือไม่ การพิจารณานี้เป็นการพิจารณาที่นอกเหนือจากที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเพียงพอหรือไม่ตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง การเปิดเผยข้อมูลที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทที่นอกเหนือจากเรื่องที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 33 อาจรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ
- การประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความมีนัยสำคัญของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับความสามารถของกิจการในการปฏิบัติตามภาระผูกพันและแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหารเพื่อจัดการกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์เหล่านี้ หรือ
  - การใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

<sup>37</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 14

<sup>38</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 6 และ ก7

แม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทอาจให้แนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมเกี่ยวกับการพิจารณาการเปิดเผยข้อมูลของผู้บริหารเกี่ยวกับขนาดของผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากเหตุการณ์หรือสถานการณ์หลัก และความเป็นไปได้และช่วงเวลาของการเกิดเหตุการณ์หรือสถานการณ์เหล่านั้น

ผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 34-38)

- ก78. ภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ แสดงตัวอย่างของข้อความที่ต้องรวมอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินเมื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินด้านการบัญชีได้ถูกนำมาใช้เป็นแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หากมีการใช้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอื่นที่นอกเหนือจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินด้านการบัญชี อาจจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนตัวอย่างของข้อความที่แสดงในภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ เพื่อสะท้อนถึงการใช้แม่บทการรายงานทางการเงินอื่นนั้นในสถานการณ์ดังกล่าว
- ก79. ข้อความที่กำหนดโดยย่อหน้าที่ 34-36 แสดงถึงข้อมูลขั้นต่ำที่ต้องนำเสนอในรายงานของผู้สอบบัญชีในแต่ละสถานการณ์ที่อธิบายไว้ ผู้สอบบัญชีอาจให้ข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อเสริมข้อความที่กำหนด เช่น การอ้างอิงถึงตำแหน่งที่อธิบายความรับผิดชอบของผู้ที่รับผิดชอบต่องบการเงินและของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง ภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>39</sup> ได้รวมถึงตัวอย่างถ้อยคำที่รวมอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่องเพื่ออธิบายความรับผิดชอบของผู้ที่รับผิดชอบต่องบการเงินและของผู้สอบบัญชี

การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องมีความเหมาะสม – ไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 34)

- ก80. ผู้สอบบัญชีอาจให้ข้อมูลเพิ่มเติมในรายงานของผู้สอบบัญชีเพื่อเสริมข้อความที่กำหนดตามย่อหน้าที่ 34(ก) (เช่น การอ้างอิงถึงนโยบายการบัญชีหรือหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง)
- ก81. ตัวอย่างที่ 1 ของภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ เป็นตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ไม่ใช่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร และได้สรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ
- ก82. สำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่ไม่ใช่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ กฎหมายหรือข้อบังคับอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องให้ข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 34(ข) ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจว่าการให้ข้อมูลตามย่อหน้าที่ 34(ข) สำหรับกิจการที่ไม่ใช่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จะเหมาะสมเพื่อเพิ่มความโปร่งใสสำหรับผู้ใช้งบการเงินในรายงาน

<sup>39</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 34 และ 39

ของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจทำเช่นนั้นกับกิจการอื่น ๆ ซึ่งรวมถึงกิจการที่อาจได้รับความสนใจอย่างมีนัยสำคัญจากสาธารณชน เช่น เนื่องจากมีผู้มีส่วนได้เสียจำนวนมาก และหลากหลาย และเมื่อพิจารณาจากลักษณะและขนาดของธุรกิจ กิจการดังกล่าวอาจรวมถึงสถาบันการเงิน (เช่น ธนาคาร บริษัทประกันภัย และกองทุนบำเหน็จบำนาญ) และกิจการอื่น ๆ เช่น องค์กรการกุศล

- ก83. อาจมีสถานการณ์ที่ ในการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี การเปิดเผยการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการซึ่งมีความสำคัญต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงิน นอกจากนี้ อาจมีสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่า นอกเหนือจากการอ้างอิงถึงการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินแล้ว เป็นการเหมาะสมที่จะชี้ให้เห็นถึงประเด็นสำคัญ ๆ ของการเปิดเผยข้อมูลนั้น ในสถานการณ์ดังกล่าว ข้อมูลที่กำหนดตามย่อหน้าที่ 34 (ข) สามารถถูกเพิ่มเติมโดยการรวมแง่มุมของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ระบุไว้ตามที่ได้เปิดเผยในงบการเงินแล้ว (เช่น ขาดทุนจากการดำเนินงานจำนวนมาก วงเงินสินเชื่อที่ยังเหลืออยู่และการรีไฟแนนซ์หนี้ที่อาจเกิดขึ้น หรือการไม่ปฏิบัติตามสัญญาเงินกู้ และปัจจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องซึ่งช่วยบรรเทาผลกระทบ) หรือชี้ให้เห็นถึงแง่มุมของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

คำอธิบายเกี่ยวกับวิธีการประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 34(ข)(2) และ 35(ข))

- ก84. ผู้สอบบัญชีอาจอธิบายเรื่องใดเรื่องหนึ่งหรือหลายเรื่องต่อไปนี้เมื่ออธิบายว่าผู้สอบบัญชีประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการอย่างไร
- ภาพรวมโดยย่อของวิธีการตรวจสอบที่ใช้
  - ผลลัพธ์โดยรวมของวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี
  - แง่มุมของการตอบสนองหรือแนวทางของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องมากที่สุดกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ซึ่งรวมถึงการประเมินแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหาร หรือ
  - ข้อสังเกตที่สำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

- ก85. ระดับของรายละเอียดที่จะระบุไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีเพื่ออธิบายว่าผู้สอบบัญชีประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการอย่างไร เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ เมื่อพิจารณาระดับของรายละเอียดที่จะระบุไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้
- ลักษณะและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ใช้เพื่อประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร เพื่อสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ
  - ระดับของการใช้ความเห็นส่วนบุคคล ความซับซ้อน และความไม่แน่นอนในการประมาณการที่เกี่ยวข้องในการประเมินของผู้บริหาร
- ก86. เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงความมีนัยสำคัญของคำอธิบายในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวม ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องระมัดระวังในการใช้ถ้อยคำในคำอธิบายเกี่ยวกับวิธีที่ผู้สอบบัญชีประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ โดยให้ถ้อยคำเหล่านั้น
- เชื่อมโยงคำอธิบายให้เข้ากับสถานการณ์เฉพาะของกิจการ ในขณะที่หลีกเลี่ยงการใช้ถ้อยคำที่บรรยายลักษณะทั่วไป หรือการบรรยายที่เป็นแบบมาตรฐาน
  - คำนี้ถึงวิธีที่เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการได้รับการกล่าวถึงในการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน
  - ไม่มีเนื้อหาหรือแสดงเป็นนัยถึงการแสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับบางองค์ประกอบของงบการเงิน
  - ไม่ทำให้เข้าใจคลุมเครือเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ (ถ้ามี)
- ก87. ลักษณะและขอบเขตของข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีให้ไว้ มีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดความสมดุลในบริบทของความรับผิดชอบของฝ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง (กล่าวคือ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในรูปแบบที่กระชับและเข้าใจได้ ในขณะที่ไม่เป็นผู้ให้ข้อมูลต้นฉบับเกี่ยวกับกิจการอย่างไม่เหมาะสม) ข้อมูลต้นฉบับคือข้อมูลใดๆ เกี่ยวกับกิจการที่กิจการยังไม่ได้เปิดเผยต่อสาธารณะในช่องทางอื่นมาก่อน (เช่น ข้อมูลที่ไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินหรือข้อมูลอื่น ๆ ที่มีอยู่ในวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี หรือข้อมูลที่ถูกกล่าวถึงในการสื่อสารด้วยวาจาหรือลายลักษณ์อักษรอื่นๆ โดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เช่น การประกาศข้อมูลทางการเงินเบื้องต้นหรือการชี้แจงข้อมูลต่อนักลงทุน) ข้อมูลดังกล่าวเป็นความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

- ก88. เป็นการเหมาะสมสำหรับผู้สอบบัญชีที่จะพยายามหลีกเลี่ยงการให้ข้อมูลต้นฉบับเกี่ยวกับกิจการอย่างไม่เหมาะสมในคำอธิบายว่าผู้สอบบัญชีประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการอย่างไร คำอธิบายว่าผู้สอบบัญชีประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถของการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการอย่างไร มักจะไม่มีลักษณะเป็นข้อมูลต้นฉบับเกี่ยวกับกิจการ เนื่องจากการอธิบายเรื่องในบริบทของการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าจำเป็นต้องมีข้อมูลเพิ่มเติมเพื่ออธิบายแง่มุมของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเพื่อเพิ่มความเข้าใจของผู้ใช้การเงิน เมื่อผู้สอบบัญชีเห็นว่าข้อมูลดังกล่าวมีความจำเป็น ผู้สอบบัญชีอาจสนับสนุนให้ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม แทนที่ผู้สอบบัญชีจะให้ข้อมูลต้นฉบับเองในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจตัดสินใจเปิดเผยข้อมูลใหม่หรือเพิ่มเติมในงบการเงินหรือในส่วนอื่นของรายงานประจำปีเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ซึ่งเป็นผลมาจากการที่ผู้สอบบัญชีจะสื่อสารว่าจัดการกับประเด็นดังกล่าวอย่างไรในรายงานของผู้สอบบัญชี
- ก89. ตัวอย่างที่ 2 ของภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ เป็นตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เมื่อ
- ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร
  - ผู้สอบบัญชีได้สรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ และ
  - งบการเงินเปิดเผยการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารอย่างเพียงพอในการสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
- การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องเหมาะสม แต่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35-36)
- ก90. การระบุความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญถือเป็นเรื่องที่มีความสำคัญต่อความเข้าใจของผู้ใช้การเงินที่มีต่องบการเงิน การใช้วรรคแยกต่างหากภายใต้หัวข้อต่างหากและมีการอ้างอิงถึงข้อเท็จจริงที่ว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญจะช่วยสร้างความสนใจให้กับผู้ใช้การเงินต่อสถานการณ์ดังกล่าว

มีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35)

ก91. ตัวอย่าง 3 และ 4 ของภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เป็นตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ไม่ใช่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ตามลำดับ เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร แต่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอในงบการเงิน

การเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 36)

ก92. ตัวอย่างที่ 5 และ 6 ของภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เป็นตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และกิจการที่ไม่ใช่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ตามลำดับ ที่มีการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขและการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ตามลำดับ เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร แต่การเปิดเผยข้อมูลในเรื่องความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในงบการเงินไม่เพียงพอ

ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 37)

ก93. ในสถานการณ์ที่มีความไม่แน่นอนหลายประการที่มีนัยสำคัญต่องบการเงินโดยรวม ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเหมาะสม (ซึ่งเป็นสถานการณ์ที่ยากจะเกิดขึ้น) ที่จะไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ได้ให้แนวทางในประเด็นดังกล่าว<sup>40</sup>

ก94. ย่อหน้าที่ 37 ห้ามมิให้มีวรรคแยกต่างหากภายใต้หัวข้อ “การดำเนินงานต่อเนื่อง” หรือ “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง” ในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน (เว้นแต่กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องมีวรรคดังกล่าว) เนื่องจากการมีวรรคดังกล่าวไม่สอดคล้องกับการไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวม และอาจแสดงเหมือนว่างบการเงินโดยรวมมีความน่าเชื่อถือในเรื่องเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องดังกล่าวมากกว่า เมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)<sup>41</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีระบุในวรรค “เกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น” ในรายงานของผู้สอบบัญชีว่าผู้สอบบัญชีไม่สามารถสรุปความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน และไม่สามารถสรุปได้ว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของ

<sup>40</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 10

<sup>41</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 19

กิจการหรือไม่ การระบุดังกล่าวใน “เกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น” ในรายงานของผู้สอบบัญชี เป็นการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งอาจเป็นการป้องกันไม่ให้เชื่อถืองบการเงิน ดังกล่าวอย่างไม่เหมาะสม

การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องไม่เหมาะสม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 38)

- ก95. หากงบการเงินได้จัดทำขึ้นโดยใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง แต่ตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินนั้นไม่เหมาะสม ต้องทำตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 38 ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นว่า งบการเงินไม่ถูกต้อง ไม่ว่างบการเงินจะมีการเปิดเผยความไม่เหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารหรือไม่ก็ตาม
- ก96. เมื่อการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ ผู้บริหารอาจถูกกำหนดหรืออาจเลือกที่จะจัดทำงบการเงินโดยใช้เกณฑ์อื่น (เช่น เกณฑ์การชำระบัญชี) ผู้สอบบัญชีอาจสามารถปฏิบัติตามตรวจสอบงบการเงินเหล่านั้นได้หากผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเกณฑ์อื่นนั้นเป็นที่ยอมรับได้ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจสามารถแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขต่อ งบการเงินดังกล่าวได้ หากมีการเปิดเผยในงบการเงินอย่างเพียงพอเกี่ยวกับเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน แต่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเหมาะสมหรือจำเป็นที่จะเพิ่มวรรคเน้นข้อมูล และเหตุการณ์ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง)<sup>42</sup> ในรายงานของผู้สอบบัญชีเพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสังเกตถึงเกณฑ์ที่ใช้เป็นทางเลือกดังกล่าว รวมทั้งเหตุผลในการใช้เกณฑ์ดังกล่าว

หนังสือรับรอง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 39-40)

- ก97. ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเป็นการเหมาะสมที่จะได้รับคำรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรเป็นการเฉพาะที่นอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 39 และ 40 ตัวอย่างเช่น หากผู้สอบบัญชีได้รับคำยืนยันที่เป็นลายลักษณ์อักษรตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก63 จากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (ซึ่งรวมถึงผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการ) ผู้สอบบัญชีอาจยังคงขอคำรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้บริหารเกี่ยวกับความถูกต้องและความน่าเชื่อถือของคำยืนยันที่เป็นลายลักษณ์อักษรนั้น

การติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างอิงย่อหน้าที่ 41-42)

<sup>42</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) “วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

- ก98. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง)<sup>43</sup> อธิบายว่า การสื่อสารอย่างทันทั่วทั้งที่ตลอด การตรวจสอบมีส่วนช่วยบรรลุผลสำเร็จในการสื่อสารสองทางที่แข็งแกร่งระหว่างผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้สอบบัญชี ช่วงเวลาที่เหมาะสมสำหรับการสื่อสารจะแตกต่างกันไปตามสถานการณ์ของงานตรวจสอบนั้น ๆ ซึ่งรวมถึงความมีนัยสำคัญและลักษณะของเรื่องและการดำเนินการของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

ตัวอย่าง

เมื่อมีการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ การสื่อสารที่รวดเร็วกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจเปิดโอกาสให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลชี้แจงเพิ่มเติมหากจำเป็น นอกจากนี้ ยังช่วยให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลสามารถพิจารณาได้ว่าจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลใหม่หรือเพิ่มเติมหรือไม่ (เช่น การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่ช่วยบรรเทาสถานการณ์ในแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหารที่มีความสำคัญต่อการลดผลกระทบด้านลบของเหตุการณ์หรือสถานการณ์)

- ก99. ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีว่าผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้กำกับดูแลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการอย่างไรตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 12(จ) อาจเป็นพื้นฐานที่เป็นประโยชน์ในการส่งเสริมการสื่อสารสองทางที่มีประสิทธิผลระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- ก100. การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในเรื่องการประเมินของผู้สอบบัญชีต่อผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ เป็นโอกาสให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้เข้าใจงานของผู้สอบบัญชีซึ่งนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีและผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลรวมถึง

ตัวอย่าง

- มุมมองของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเมื่อพิจารณาจากข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในเรื่องการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการนำเสนอข้อมูล

<sup>43</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก49

- ผู้บริหารได้ใช้ทักษะหรือความรู้เฉพาะทางที่เหมาะสม หรือว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญที่เหมาะสม ในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
- วิธีการที่ผู้บริหารใช้ในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ นั้นเหมาะสมหรือไม่ในบริบทของลักษณะ เงื่อนไข และสถานการณ์ของกิจการ หรือ ในบริบทของข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- มุมมองของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่การประเมินของ ผู้บริหารใช้และระดับของการใช้ความเห็นส่วนบุคคลในการพัฒนาข้อสมมติเหล่านั้น
- ข้อสมมติสอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้สำหรับกิจกรรมทางธุรกิจด้านอื่น ๆ ของกิจการ หรือไม่ และผู้บริหารได้พิจารณาข้อสมมติที่เป็นทางเลือกอื่นหรือไม่
- ข้อบ่งชี้ของความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นในการใช้ดุลยพินิจและในข้อสมมติ ของผู้บริหารในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
- ข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญในการควบคุมภายในเกี่ยวกับการประเมินการดำเนินงาน ต่อเนื่องของผู้บริหาร (ดูย่อหน้าที่ ก30 ก32 และ ก35)

ก101. ในกรณีของกิจการที่ไม่ใช่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ นอกเหนือจากการบรรยายที่ กำหนดไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลใน เรื่องอื่นเพิ่มเติม (หากเหมาะสม) เช่น การอธิบายว่าผู้สอบบัญชีประเมินผลการประเมินของ ผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการอย่างไร

การรายงานต่อหน่วยงานที่เหมาะสมภายนอกกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 43)

ก102. เมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาให้มีวรรคแยกต่างหากภายใต้หัวข้อ “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง” ในรายงานของผู้สอบบัญชี หรือแสดงความเห็นแบบ ที่เปลี่ยนแปลงไปในเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้าน จรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง อาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารเรื่องเหล่านี้ การรายงานดังกล่าวอาจ เป็นการรายงานถึงหน่วยงานกำกับดูแล หน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมาย หน่วยงานที่มีหน้าที่ ควบคุมดูแล หรือหน่วยงานที่เหมาะสมอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องภายนอกกิจการ นอกจากนี้ กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง อาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาช่วงเวลา ในการรายงานดังกล่าวก่อนที่จะออกรายงานของผู้สอบบัญชี

## ตัวอย่าง

ในบางประเทศ ข้อกำหนดทางกฎหมายกำหนดให้มีขั้นตอนการแจ้งเตือนล่วงหน้าเพื่อให้ผู้สอบบัญชี รายงานต่อหน่วยงานที่มีหน้าที่ควบคุมดูแลเมื่อมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ เพื่อให้หน่วยงานที่เหมาะสมภายนอกกิจการสามารถตรวจสอบและดำเนินการเรื่องดังกล่าวได้ ขั้นตอนการแจ้งเตือนล่วงหน้านี้อาจรวมถึงการรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแลในทันทีที่ผู้สอบบัญชีพบความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

- ก103. กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง อาจไม่มีข้อกำหนดสำหรับผู้สอบบัญชีในการรายงานต่อหน่วยงานที่เหมาะสมภายนอกกิจการตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก102 อย่างไรก็ตาม กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง<sup>44</sup> อาจให้สิทธิแก่ผู้สอบบัญชีในการรายงานต่อหน่วยงานที่เหมาะสมภายนอกกิจการ เว้นแต่การเปิดเผยข้อมูลนั้นถูกห้ามโดยหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในการรักษาความลับตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจที่จะหารือเรื่องนี้กับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

## ตัวอย่าง

- เมื่อตรวจสอบงบการเงินของสถาบันการเงิน ผู้สอบบัญชีอาจมีสิทธิตามกฎหมายหรือข้อบังคับ ในการหารือกับหน่วยงานกำกับดูแลเมื่อมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ
- ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าจำเป็นต้องดำเนินการเพิ่มเติมเพื่อประโยชน์ของสาธารณะหรือไม่ การดำเนินการดังกล่าวอาจรวมถึงการรายงานเรื่องดังกล่าวไปยังหน่วยงานที่เหมาะสมภายนอกกิจการ แม้ว่าจะไม่มีข้อกำหนดทางกฎหมายหรือกฎระเบียบให้ทำเช่นนั้นก็ตาม<sup>45</sup>

- ก104. ปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการตัดสินใจว่าเหมาะสมหรือไม่ที่จะรายงานเรื่องนั้น ๆ ต่อหน่วยงานที่เหมาะสมภายนอกกิจการ อาจรวมถึง

<sup>44</sup> ตัวอย่างเช่น ย่อหน้าที่ R114.3 (ก) *ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ* ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี) อาจอนุญาตให้เปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับเมื่อมีหน้าที่ทางกฎหมายหรือทางวิชาชีพหรือสิทธิในการเปิดเผย ย่อหน้าที่ 114.3 A1(ข)(4) ของประมวลประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี อธิบายว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีหน้าที่หรือสิทธิทางวิชาชีพในการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวเพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานวิชาการและมาตรฐานวิชาชีพ

<sup>45</sup> ดูตัวอย่างเช่น ย่อหน้าที่ R360.19-R360.26 ของประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

- มุมมองใดๆ ที่แสดงโดยหน่วยงานกำกับดูแล หน่วยงานที่บังคับใช้ หน่วยงานที่มีหน้าที่ควบคุมดูแล หรือหน่วยงานที่เหมาะสมอื่น ๆ ภายนอกกิจการ
- การรายงานเรื่องนี้จะนำไปเพื่อประโยชน์ของสาธารณะหรือไม่
- ความเพียงพอและความทันเวลาของการดำเนินการโดยผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) เพื่อจัดการหรือบรรเทาสถานการณ์นั้น ๆ

ก105. การรายงานเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องไปยังหน่วยงานที่เหมาะสมภายนอกกิจการอาจเกี่ยวข้องกับการพิจารณาและการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่ซับซ้อน ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาการปรึกษาหารือเป็นการภายใน (เช่น ภายในสำนักงานหรือสำนักงานเครือข่าย) หรือปรึกษาเป็นการลับกับหน่วยงานกำกับดูแลหรือหน่วยงานทางวิชาชีพ (เว้นแต่การดำเนินการดังกล่าวถูกห้ามกฎหมายหรือข้อบังคับ หรือจะเป็นการละเมิดหน้าที่ในการรักษาความลับ) ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาขอคำแนะนำทางกฎหมายเพื่อทำความเข้าใจทางเลือกของผู้สอบบัญชี และผลกระทบทางวิชาชีพหรือทางกฎหมายจากการดำเนินการใด ๆ

## ภาคผนวก

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก78 ก81 ก89 และย่อหน้าที่ ก91-ก92)

## ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

- ตัวอย่างที่ 1 รายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ไม่ใช่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขเมื่อผู้สอบบัญชีให้ข้อสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ
- ตัวอย่างที่ 2 รายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขเมื่อผู้สอบบัญชีให้ข้อสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารในการสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเพียงพอ
- ตัวอย่างที่ 3 รายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ไม่ใช่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขเมื่อผู้สอบบัญชีให้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเพียงพอ
- ตัวอย่างที่ 4 รายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขเมื่อผู้สอบบัญชีให้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเพียงพอ
- ตัวอย่างที่ 5 รายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขเมื่อผู้สอบบัญชีให้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ และงบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเนื่องมาจากการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอ
- ตัวอย่างที่ 6 รายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ไม่ใช่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องเมื่อผู้สอบบัญชีให้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและงบการเงินละเว้นการเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ

ตัวอย่างที่ 1 รายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ไม่ใช่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขเมื่อไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ

สถานการณ์ต่อไปนี้สมมติขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงตัวอย่างของรายงานผู้สอบบัญชีนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการที่ไม่ใช่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร การตรวจสอบนี้ไม่ใช่การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (นั่นคือ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง)<sup>46</sup> ไม่ได้นำมาปฏิบัติ)
- งบการเงินจัดทำโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินด้านการบัญชี (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า รายงานแบบไม่มีเงื่อนไขมีความเหมาะสมจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ
- ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี)
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีให้ข้อสรุปผลว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ
- ผู้สอบบัญชีไม่ต้องสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและตัดสินใจที่จะไม่สื่อสารเรื่องดังกล่าวตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และไม่พบว่าข้อมูลอื่นมีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ผู้รับผิดชอบในการกำกับดูแลงบการเงินไม่ได้เป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงิน
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงินแล้ว ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

<sup>46</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง) “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น”

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

### รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน<sup>47</sup>

#### ความเห็น

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด (บริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงข้อมูลนโยบายการบัญชีที่มีสาระสำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กขค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินด้านการบัญชี

#### เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

#### การดำเนินงานต่อเนื่อง

ไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง<sup>48</sup>

ในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวม และในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ข้อสรุปว่าการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินนั้นมีความเหมาะสม จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ข้าพเจ้าไม่พบความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท

<sup>47</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

<sup>48</sup> หัวข้อเพิ่มเติมนี้อาจช่วยเพิ่มความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับลักษณะของเรื่องที่กำลังกล่าวถึงในส่วน “การดำเนินงานต่อเนื่อง” ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ข้อสรุปของข้าพเจ้าขึ้นอยู่กับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และไม่ได้เป็นการรับประกันความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท

ข้อมูลอื่น [หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”]

[นำเสนอตามข้อกำหนดในการรายงานในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) - ดูตัวอย่างที่ 1 ในภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)]

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องบการเงิน<sup>49</sup>

[นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) - ดูตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>50</sup>]

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

[นำเสนอตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) - ดูตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)]

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) - ดูตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)]

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี )

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

<sup>49</sup> ตลอดตัวอย่างเหล่านี้ของรายงานของผู้สอบบัญชี คำว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจจำเป็นต้องถูกแทนที่ด้วยคำอื่นที่มีความเหมาะสมในบริบทของกรอบกฎหมายในแต่ละประเทศ

<sup>50</sup> ย่อหน้าที่ 34 และ 39 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) กำหนดให้มีการบรรยายในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับทุกกิจการเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องเพื่ออธิบายความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงินและผู้สอบบัญชีในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

ตัวอย่างที่ 2 รายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขเมื่อไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารในการสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญนั้นเพียงพอ

สถานการณ์ต่อไปนี้มีสมมติขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงตัวอย่างของรายงานผู้สอบบัญชีนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ซึ่งใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร การตรวจสอบนี้ไม่ใช่การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (นั่นคือ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง) ไม่ได้นำมาปฏิบัติ)
- งบการเงินจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินด้านการบัญชี (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า รายงานแบบไม่มีเงื่อนไขมีความเหมาะสมจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ
- ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตาม *ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี* รวมถึง *มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ* ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี)
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีให้ข้อสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ
- ผู้บริหารได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญในการสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการและการเปิดเผยข้อมูลนั้นเพียงพอ
- ผู้สอบบัญชีได้เลือกที่จะเพิ่มข้อความจากที่กำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) โดยอ้างอิงถึงวรรคที่อธิบายถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารและของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง
- มีการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและไม่พบว่าข้อมูลอื่นมีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ผู้รับผิดชอบในการกำกับดูแลการเงินไม่ได้เป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงิน
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงินแล้ว ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กชค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

### รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน<sup>51</sup>

#### ความเห็น

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กชค จำกัด (บริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงข้อมูลนโยบายการบัญชีที่มีสาระสำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กชค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินด้านการบัญชี

#### เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

#### การดำเนินงานต่อเนื่อง

ไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง<sup>52</sup>

ในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวม และในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ข้อสรุปว่าการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินนั้นมีความเหมาะสม

ข้าพเจ้าขอให้สังเกตหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ ... ซึ่งอธิบายถึงความไม่แน่นอนที่บริษัทเผชิญอยู่ การใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

<sup>51</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน” ในกรณีที่ไม่ใช่หัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

<sup>52</sup> หัวข้อเพิ่มเติมนี้อาจช่วยเพิ่มความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับลักษณะของเรื่องที่กล่าวถึงในส่วน “การดำเนินงานต่อเนื่อง” ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

และการดำเนินการต่าง ๆ เพื่อบรรเทาผลกระทบที่ใช้เพื่อจัดการกับผลกระทบต่อกิจกรรมทางธุรกิจของบริษัท

[คำอธิบายเกี่ยวกับวิธีที่ผู้สอบบัญชีประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง 2569)]

จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ข้าพเจ้าไม่พบความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท

ข้อสรุปของข้าพเจ้าขึ้นอยู่กับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และไม่ได้เป็นการรับประกันความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและของผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่องได้อธิบายไว้ในวรรคที่เกี่ยวข้องในรายงานนี้แล้ว

#### เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้าในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดปัจจุบัน ข้าพเจ้าได้นำเรื่องเหล่านี้มาพิจารณาในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้ นอกจากการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารในการสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการที่กล่าวไว้ในวรรคการดำเนินงานต่อเนื่อง ข้าพเจ้าได้กำหนดเรื่องที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า

[คำอธิบายของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701]

ข้อมูลอื่น [หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”]

[นำเสนอตามข้อกำหนดในการรายงานในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) - ดูตัวอย่างที่ 1 ในภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)]

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องบการเงิน<sup>53</sup>

[นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>54</sup>]

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

[นำเสนอตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)]

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)]

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี )

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

<sup>53</sup> ตลอดตัวอย่างเหล่านี้ของรายงานของผู้สอบบัญชี คำว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจจำเป็นต้องถูกแทนที่ด้วยคำอื่นที่มีความเหมาะสมในบริบทของกรอบกฎหมายในแต่ละประเทศ

<sup>54</sup> ย่อหน้าที่ 34 และ 39 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) กำหนดให้มีการบรรยายในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับทุกกิจการเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องเพื่ออธิบายความรับผิดชอบของผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงินและผู้สอบบัญชีในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

ตัวอย่างที่ 3 รายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ไม่ใช่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขเมื่อมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและมีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอ

สถานการณ์ต่อไปนี้เป็นสมมติขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงตัวอย่างของรายงานผู้สอบบัญชีนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการที่ไม่ใช่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร การตรวจสอบนี้ไม่ใช่การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (นั่นคือ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง) ไม่ได้นำมาปฏิบัติ)
- งบการเงินจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินด้านการบัญชี (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตาม มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า รายงานแบบไม่มีเงื่อนไขมีความเหมาะสมจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ
- ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตาม *ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ* ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี)
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ การเปิดเผยข้อมูลของความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในงบการเงินนั้นเพียงพอแล้ว
- ผู้สอบบัญชีไม่ต้องสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและตัดสินใจที่จะไม่สื่อสารเรื่องดังกล่าว ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและไม่พบว่าข้อมูลอื่น มีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลการเงินไม่ได้เป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงิน
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงินแล้ว ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงาน ตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

### รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน<sup>55</sup>

#### ความเห็น

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด (บริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงข้อมูลนโยบายการบัญชีที่มีสาระสำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กขค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินด้านการบัญชี

#### เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

#### ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

ข้าพเจ้าขอให้สังเกตหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ ... ซึ่งระบุว่าบริษัทมีขาดทุนสุทธิจำนวน...บาท สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และ ณ วันเดียวกัน บริษัทมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์รวมจำนวน.....บาท ตามที่กล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ ... เหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าวตลอดจนเรื่องอื่นที่กล่าวถึงในหมายเหตุข้อ ..... แสดงให้เห็นว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท ทั้งนี้ ความเห็นของข้าพเจ้าไม่ได้เปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากเรื่องดังกล่าว

<sup>55</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

ในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวม และในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ข้อสรุปว่า การใช้เกณฑ์การดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดท่างบการเงินนั้นมีความเหมาะสม

ข้อสรุปของข้าพเจ้าขึ้นอยู่กับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และไม่ได้เป็นการรับประกันความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท

**ข้อมูลอื่น [หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”]**

[นำเสนอตามข้อกำหนดในการรายงานในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 1 ในภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)]

**ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องบการเงิน<sup>56</sup>**

[นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>57</sup>]

**ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน**

[นำเสนอตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)]

**รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น**

[นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)]

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี )

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

<sup>56</sup> ตลอดตัวอย่างเหล่านี้ของรายงานของผู้สอบบัญชี คำว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจจำเป็นต้องถูกแทนที่ด้วยคำอื่นที่มีความเหมาะสมในบริบทของกรอบกฎหมายในแต่ละประเทศ

<sup>57</sup> ย่อหน้า 34 และ 39 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) กำหนดให้มีการบรรยายในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับทุกกิจการเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องเพื่ออธิบายความรับผิดชอบของผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดท่างบการเงินและผู้สอบบัญชีในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่องตลอด

ตัวอย่างที่ 4 รายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขเมื่อมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและมีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอ

สถานการณ์ต่อไปนี้สมมติขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงตัวอย่างของรายงานผู้สอบบัญชีนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ซึ่งใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร การตรวจสอบนี้ไม่ใช่การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (นั่นคือ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง) ไม่ได้นำมาปฏิบัติ)
- งบการเงินจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินด้านการบัญชี (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า รายงานแบบไม่มีเงื่อนไขมีความเหมาะสมจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ
- ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตาม *ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ* ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี)
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีได้สรุปผลว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ การเปิดเผยความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในงบการเงินนั้นเพียงพอแล้ว
- เรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้รับการสื่อสารตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและไม่พบว่าข้อมูลอื่นมีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ผู้รับผิดชอบในการกำกับดูแลการเงินไม่ได้เป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงิน
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงินแล้ว ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กชค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

### รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน<sup>58</sup>

#### ความเห็น

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กชค จำกัด (บริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงข้อมูลนโยบายการบัญชีที่มีสาระสำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กชค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินด้านการบัญชี

#### เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

#### ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

ข้าพเจ้าขอให้สังเกตหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ ... ซึ่งระบุว่าบริษัทมีขาดทุนสุทธิจำนวน....บาท สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และ ณ วันเดียวกัน บริษัทมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์รวมจำนวน.....บาท

[คำอธิบายเกี่ยวกับวิธีที่ผู้สอบบัญชีใช้ประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง 2569)]

<sup>58</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

ตามที่กล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ ... เหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าวตลอดจนเรื่องอื่นที่กล่าวถึงในหมายเหตุข้อ ..... แสดงให้เห็นว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท ทั้งนี้ ความเห็นของข้าพเจ้าไม่ได้เปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากเรื่องดังกล่าว

ในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวม และในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ข้อสรุปว่าการใช้เกณฑ์การดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินนั้นมีความเหมาะสม

ข้อสรุปของข้าพเจ้าขึ้นอยู่กับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และไม่ได้เป็นการรับประกันความสามารถในการดำเนินต่อเนื่องของบริษัท

### เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้าในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดปัจจุบัน ข้าพเจ้าได้นำเรื่องเหล่านี้มาพิจารณาในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวม และในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้ นอกจากการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารในการสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการที่กล่าวไว้ในวรรคความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง ข้าพเจ้าได้กำหนดเรื่องที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า

[คำอธิบายของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701]

ข้อมูลอื่น [หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”]

[นำเสนอตามข้อกำหนดในการรายงานในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) - ตัวอย่างที่ 1 ในภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)]

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องบการเงิน<sup>59</sup>

[นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>60</sup>]

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

[นำเสนอตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)]

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)]

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี )

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

<sup>59</sup> ตลอดตัวอย่างเหล่านี้ของรายงานของผู้สอบบัญชี คำว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจจำเป็นต้องถูกแทนที่ด้วยคำอื่นที่มีความเหมาะสมในบริบทของกรอบกฎหมายในแต่ละประเทศ

<sup>60</sup> ย่อหน้าที่ 34 และ 39 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) กำหนดให้มีการบรรยายในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับทุกกิจการเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องเพื่ออธิบายความรับผิดชอบของผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงินและผู้สอบบัญชีในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

ตัวอย่างที่ 5 รายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขเมื่อมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและงบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเนื่องมาจากการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอ

สถานการณ์ต่อไปนี้สมมติขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงตัวอย่างของรายงานผู้สอบบัญชีนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร การตรวจสอบนี้ไม่ใช่การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (นั่นคือมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง) ไม่ได้นำมาปฏิบัติ)
- งบการเงินจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินด้านการบัญชี (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตาม *ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ* ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี)
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ หมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ ... กล่าวถึงขนาดของรายการข้อตกลงเกี่ยวกับการกู้ยืม การหมดอายุและจำนวนทั้งหมดของข้อตกลงการกู้ยืม อย่างไรก็ตาม งบการเงินดังกล่าวไม่ได้กล่าวถึงผลกระทบหรือโอกาสในการหาแหล่งเงินทุนใหม่เพื่อทดแทนหนี้สินเดิม หรือระบุว่าเหตุการณ์นี้คือความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ
- งบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญเนื่องมาจากการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญไม่เพียงพอ การแสดงความเห็นเป็นแบบมีเงื่อนไขเนื่องจากผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า ผลกระทบต่องบการเงินของการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอนี้มีสาระสำคัญแต่ไม่แผ่กระจายไปยังงบการเงิน
- เรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้รับการสื่อสารตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและเรื่องที่มีผลกระทบต่อ การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่นด้วย
- ผู้รับผิดชอบในการกำกับดูแลงบการเงินไม่ได้เป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงิน
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

### รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน<sup>61</sup>

#### ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด (บริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงข้อมูลนโยบายการบัญชีที่มีสาระสำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า ยกเว้นการเปิดเผยข้อมูลไม่ครบถ้วนตามที่กล่าวในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กขค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินด้านการบัญชี

#### เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

ตามที่กล่าวในหมายเหตุ ... ข้อตกลงเกี่ยวกับการกู้ยืมของบริษัทได้หมดอายุแล้วและมีหนี้สินที่จะครบกำหนดชำระ ณ วันที่ 19 มีนาคม พ.ศ. 25X2 บริษัทไม่สามารถสรุปผลการเจรจาต่อรองหรือหาแหล่งเงินทุนมาทดแทนได้ สถานการณ์ดังกล่าวแสดงให้เห็นว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท งบการเงินไม่ได้เปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอในเรื่องดังกล่าว

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของข้าพเจ้า

<sup>61</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

## ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

ตามที่กล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข งบการเงินไม่ได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญอย่างเพียงพอ

ในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวม และในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ข้อสรุปว่าการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินนั้นมีความเหมาะสม

ข้อสรุปของข้าพเจ้าขึ้นอยู่กับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และไม่ได้เป็นการรับประกันความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท

**ข้อมูลอื่น (หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”)**

[นำเสนอตามข้อกำหนดในการรายงานในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 6 ในภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) ย่อหน้าสุดท้ายของวรรคข้อมูลอื่นในตัวอย่างที่ 6 ควรมีการดัดแปลงเพื่ออธิบายเหตุการณ์เฉพาะที่ทำให้แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขซึ่งมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่นด้วย]

### เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้าในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดปัจจุบัน ข้าพเจ้าได้นำเรื่องเหล่านี้มาพิจารณาในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้าเกี่ยวกับงบการเงินดังกล่าว ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้ นอกจากเรื่องดังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขและในวรรคความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง ข้าพเจ้าได้กำหนดเรื่องที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า

[คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701]

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องบการเงิน<sup>62</sup>

[นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>63</sup>]

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

[นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)]

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)]

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี )

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

<sup>62</sup> หรือคำอื่นที่มีความเหมาะสมในบริบทของกรอบกฎหมายในแต่ละประเทศ

<sup>63</sup> ย่อหน้า 34 และ 39 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) กำหนดให้มีการบรรยายในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับทุกกิจการเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องเพื่ออธิบายความรับผิดชอบของผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงินและผู้สอบบัญชีในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

ตัวอย่างที่ 6 รายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ไม่ใช่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องเมื่อมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและไม่ได้มีการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวในงบการเงิน

สถานการณ์ต่อไปนี้สมมติขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงตัวอย่างของรายงานผู้สอบบัญชีนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการที่ไม่ใช่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์โดยใช้แบบทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร การตรวจสอบนี้ไม่ใช่การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (นั่นคือ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง) ไม่ได้นำมาปฏิบัติใช้)
- งบการเงินจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินด้านการบัญชี (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตาม *ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ* ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี)
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ งบการเงินได้ละเว้นการเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญดังกล่าว จึงเป็นการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องเนื่องจากผลกระทบที่มีต่องบการเงินของการละเว้นการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวมีสาระสำคัญและแผ่กระจาย
- ผู้สอบบัญชีไม่ต้องสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและตัดสินใจที่จะไม่สื่อสารเรื่องดังกล่าวตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและเรื่องที่ทำให้ต้องแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่นด้วย
- ผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลการเงินไม่ได้เป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงิน
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

### รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน<sup>64</sup>

#### ความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด (บริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงข้อมูลนโยบายการบัญชีที่มีสาระสำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า เนื่องมาจากการละเว้นการเปิดเผยข้อมูลตามที่กล่าวในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องมีนัยสำคัญ งบการเงินข้างต้นนี้ไม่ได้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กขค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันโดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินด้านการบัญชี

#### เกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

ข้อตกลงเกี่ยวกับการกู้ยืมของกิจการได้หมดอายุแล้วและมีหนี้สินที่ครบกำหนดชำระ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 บริษัทไม่สามารถสรุปผลการเจรจาต่อรองหรือหาแหล่งเงินทุนมาทดแทนได้ สถานการณ์ดังกล่าวแสดงให้เห็นว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท งบการเงินไม่ได้เปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอในข้อเท็จจริงดังกล่าว

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของข้าพเจ้า

<sup>64</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

## ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

ตามที่กล่าวในวรรคก่อนที่ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง งบการเงินไม่ได้มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญอย่างเพียงพอ

ในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวม และในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ข้อสรุปว่าการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินนั้นมีความเหมาะสม

ข้อสรุปของข้าพเจ้าขึ้นอยู่กับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และไม่ได้เป็นการรับประกันความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท

ข้อมูลอื่น (หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”)

[นำเสนอตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 7 ในภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) ย่อหน้าสุดท้ายของวรรคข้อมูลอื่นในตัวอย่างที่ 7 ควรมีการตัดแปลงเพื่ออธิบายเหตุการณ์เฉพาะที่ทำให้แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องซึ่งมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่นด้วย]

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องงบการเงิน<sup>65</sup>

[รายงานตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>66</sup>]

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

[รายงานตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)]

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)]

<sup>65</sup> หรือคำอื่นที่มีความเหมาะสมในบริบทของกรอบกฎหมายในแต่ละประเทศ

<sup>66</sup> ย่อหน้าที่ 34 และ 39 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) กำหนดให้มีการบรรยายในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับทุกกิจการเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องเพื่ออธิบายความรับผิดชอบของผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงินและผู้สอบบัญชีในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง



(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี )

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์