



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)

การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงาน
ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ร่างมาตรฐานการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 705 (ปรับปรุง)

การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559)

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
รูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	2
วันถือปฏิบัติ	3
วัตถุประสงค์	4
คำจำกัดความ	5
ข้อกำหนด	
สถานการณ์ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	6
การกำหนดรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	7-15
รูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	16-27
การสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแล	28
การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
รูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	ก1
สถานการณ์ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	ก2-ก12
การกำหนดรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	ก13-ก16
รูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	ก17-ก26
การสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแล	ก27
ภาคผนวก ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินซึ่งแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 750 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับยอมรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการออกรายงานที่เหมาะสมในสถานการณ์ต่าง ๆ เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่าการแสดงความเห็นต้องบการเงินของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นสิ่งจำเป็น ซึ่งรูปแบบการแสดงความเห็นเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700¹ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับรูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ข้อกำหนดในการรายงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) นำมาใช้ในทุกกรณีและจะไม่นำมากว่าซ้ำอีกในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เว้นแต่ข้อกำหนดในการรายงานจะถูกกล่าวถึงอย่างชัดเจนหรือถูกแก้ไขโดยข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

รูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดรูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปไว้สามแบบได้แก่ การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง และการไม่แสดงความเห็น การตัดสินใจพิจารณาเลือกรูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปที่เหมาะสมขึ้นอยู่กับ
 - (ก) ลักษณะของเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น งบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ หรือในกรณีที่ไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอซึ่งอาจทำให้มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และ
 - (ข) ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแพร่กระจายของผลกระทบ หรือความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกระทบของเหตุการณ์ต้องบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก (1))

วันถือปฏิบัติ

3. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559

วัตถุประสงค์

4. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ เพื่อแสดงความเห็นอย่างแน่ชัดต้องบการเงินแบบที่เปลี่ยนแปลงไปได้อย่างเหมาะสม ซึ่งจำเป็นในกรณีที่

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต้องบการเงิน”

- (ก) ผู้สอบบัญชีสรุปว่าจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ งบการเงินโดยรวมไม่ได้ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือ
- (ข) ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อสรุปว่า งบการเงินโดยรวมไม่ได้แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

คำจำกัดความ

5. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- (ก) การแผ่กระจาย ใช้ในส่วนของ การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเพื่ออธิบายถึงผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่อ งบการเงิน หรือความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่อ งบการเงิน (ถ้ามี) ซึ่งจะไม่ถูกค้นพบเนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผลกระทบที่แผ่กระจายไปยัง งบการเงินซึ่งอยู่ในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี นั้น
 - ไม่จำกัดเฉพาะองค์ประกอบ บัญชี หรือรายการใดของงบการเงิน
 - ถ้าจำกัดเฉพาะองค์ประกอบ บัญชี หรือรายการใด ต้องแสดงถึงสัดส่วนที่สำคัญอย่างมากต่อ งบการเงิน หรือ
 - เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลซึ่งถือเป็นข้อมูลพื้นฐานเพื่อให้ผู้ใช้ งบการเงิน เข้าใจ งบการเงิน
 - (ข) การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป หมายถึง การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข การแสดงความเห็นว่าง งบการเงินไม่ถูกต้อง หรือการไม่แสดงความเห็นต่อ งบการเงิน

ข้อกำหนด

สถานการณ์ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

6. ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชี ในกรณีที่
- (ก) หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับทำให้ผู้สอบบัญชีสรุปว่า งบการเงินโดยรวมไม่ได้ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2-ก7)
 - (ข) ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อสรุปว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก8-ก12)

การกำหนดรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

7. ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ในกรณีที่
 - (ก) ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอให้สรุปได้ว่าแต่ละรายการหรือผลรวมหลายรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ แต่ไม่แผ่กระจายไปยังงบการเงิน หรือ
 - (ข) ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นหลักฐานสนับสนุนการแสดงความเห็น แต่ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจไม่พบ (ถ้ามี) จะส่งผลกระทบต่ออันเป็นสาระสำคัญ แต่ไม่แผ่กระจายไปยังงบการเงิน

การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

8. ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอให้สรุปได้ว่าแต่ละรายการหรือผลรวมหลายรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และแผ่กระจายไปยังงบการเงิน

การไม่แสดงความเห็น

9. ผู้สอบบัญชีต้องไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน เมื่อผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นหลักฐานสนับสนุนการแสดงความเห็น และผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจไม่พบ (ถ้ามี) จะส่งผลกระทบต่ออันเป็นสาระสำคัญ และแผ่กระจายไปยังงบการเงิน
10. ผู้สอบบัญชีต้องไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน (ในกรณีที่มีความไม่แน่นอนหลายสถานการณ์ ซึ่งเกิดขึ้นได้ยาก) เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่า ถึงแม้จะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสำหรับความไม่แน่นอนแต่ละสถานการณ์ ก็เป็นไปได้ที่จะแสดงความเห็นต่องบการเงินเนื่องจากความไม่แน่นอนต่าง ๆ อาจมีความสัมพันธ์กัน และมีความเป็นไปได้ที่จะสะสมผลกระทบต่องบการเงินเพิ่มมากขึ้น

ผลของการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เนื่องจากผู้บริหารจำกัดขอบเขตการตรวจสอบภายหลังจากผู้สอบบัญชีตอบรับงาน

11. ในกรณีที่ภายหลังจากผู้สอบบัญชีตอบรับงาน พบว่าผู้บริหารจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วว่าผลจากการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบจะทำให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรร้องขอผู้บริหารเพื่อทำให้การถูกจำกัดขอบเขตดังกล่าวหมดไป

12. ในกรณีที่ผู้บริหารปฏิเสธที่จะทำให้การถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบหมดไป (ตามที่กล่าวในย่อหน้า 11) ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว (เว้นแต่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทั้งหมดจะมีส่วนเกี่ยวข้องในการบริหารกิจการ²) และผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่ามีความเป็นไปได้หรือไม่ที่จะทำการตรวจสอบโดยวิธีอื่น เพื่อให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ
13. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงผลกระทบดังต่อไปนี้
- (ก) กรณีที่ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจไม่พบ (ถ้ามี) จะส่งผลกระทบต่องบการเงินอันเป็นสาระสำคัญแต่ไม่แผ่กระจายไปยังงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือ
 - (ข) กรณีที่ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจไม่พบ (ถ้ามี) จะส่งผลกระทบต่ออันเป็นสาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงิน ซึ่งการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขไม่เพียงพอในการแจ้งให้ทราบถึงสถานการณ์ที่สำคัญนี้ ผู้สอบบัญชีต้อง
 - (1) ถอนตัวจากการตรวจสอบถ้าสามารถปฏิบัติได้ และเป็นไปได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่ถือปฏิบัติ (อ้างถึงย่อหน้า ก13) หรือ
 - (2) ในกรณีที่การถอนตัวจากการตรวจสอบก่อนออกรายงานของผู้สอบบัญชีไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติหรือเป็นไปได้ ผู้สอบบัญชีต้องไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้า ก14)
14. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีถอนตัวตามย่อหน้า 13(ข)(1) ก่อนการถอนตัวผู้สอบบัญชีต้องติดต่อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ที่เป็นการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในระหว่างการตรวจสอบ ซึ่งทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15)

ข้อพิจารณาอื่น ๆ เกี่ยวกับการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือการไม่แสดงความเห็น

15. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าจำเป็นต้องแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวม รายงานของผู้สอบบัญชีต้องไม่รวมการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขตามแม่บทการรายงานทางการเงินเดียวกันต่องบการเงินหนึ่ง หรือเฉพาะองค์ประกอบบัญชี หรือรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่า ซึ่งแสดงอยู่ในงบการเงิน หากรวมการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขอยู่ในรายงานเดียวกัน³ ในสถานการณ์เช่นนี้จะเกิดความขัดแย้งกับการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือการไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16)

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” ย่อหน้าที่ 13

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 805 “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่งและการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน” ว่าด้วยสถานการณ์ซึ่งผู้สอบบัญชีรับงานตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นแยกเฉพาะองค์ประกอบบัญชี หรือรายการหนึ่งหรือมากกว่าในงบการเงิน

รูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ความเห็นของผู้สอบบัญชี

16. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นจากการตรวจสอบแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดหัวข้อสำหรับบรรทัดความเห็นที่ “ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข” “ความเห็นว่างการเงินไม่ถูกต้อง” หรือ “การไม่แสดงความเห็น” ตามความเหมาะสม (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก17-ก19)

การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

17. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข เนื่องจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องระบุในความเห็นของผู้สอบบัญชีว่า ยกเว้นผลกระทบของเหตุการณ์ที่กล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข
- (ก) งบการเงินข้างต้นนี้แสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (ข้อความนี้ใช้สำหรับกรณีการจัดทำรายงานตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร) หรือ
- (ข) งบการเงินข้างต้นนี้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (ข้อความนี้ใช้สำหรับกรณีการจัดทำรายงานตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์)

เมื่อการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นผลมาจากการไม่สามารถหาหลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องใช้ถ้อยคำว่า “ยกเว้นผลกระทบซึ่งอาจจะเกิดขึ้นของเหตุการณ์.....” สำหรับการแสดงความเห็นที่แบบที่เปลี่ยนแปลงไป (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก20)

การแสดงความเห็นว่างการเงินไม่ถูกต้อง

18. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นว่างการเงินไม่ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีต้องระบุในความเห็นของผู้สอบบัญชีว่า เนื่องจากเรื่องดังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างการเงินไม่ถูกต้องมีนัยสำคัญ
- (ก) งบการเงินข้างต้นนี้ไม่ได้แสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (ข้อความนี้ใช้สำหรับกรณีการจัดทำรายงานตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร) หรือ
- (ข) งบการเงินข้างต้นนี้ไม่ได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (ข้อความนี้ใช้สำหรับกรณีการจัดทำรายงานตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์)

การไม่แสดงความเห็น

19. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็น เนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) ระบุว่าผู้สอบบัญชีจึงไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าว

- (ข) ระบุว่า เนื่องจากเรื่องที่ถูกกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็นมีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่อการเงินดังกล่าวได้ และ
- (ค) เปลี่ยนข้อความตามย่อหน้าที่ 24(ข) ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) จากที่ระบุว่างบการเงินได้รับการตรวจสอบแล้ว เป็นการระบุว่าผู้สอบบัญชีได้รับการว่าจ้างให้ตรวจสอบงบการเงิน

เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

20. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่อการเงินแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มองค์ประกอบเฉพาะซึ่งถูกกำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก21)
 - (ก) เปลี่ยนหัวข้อ “เกณฑ์ในการแสดงความเห็น” ตามย่อหน้าที่ 28 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เป็น “เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข” “เกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง” หรือ “เกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น” ตามความเหมาะสม
 - (ข) รวมการอธิบายเหตุการณ์ซึ่งทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในวรรคนี้
21. ในกรณีที่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อการเงินเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ระบุได้ในงบการเงิน (รวมถึงการเปิดเผยเกี่ยวกับจำนวนเงิน) ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายเหตุการณ์และจำนวนผลกระทบทางการเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (เว้นแต่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ) ไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็น กรณีที่ในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนผลกระทบทางการเงินได้ ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก22)
22. ในกรณีที่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อการเงินเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลต่างๆ ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลผิดพลาดอย่างไร
23. ในกรณีที่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อการเงินเกี่ยวกับการไม่เปิดเผยข้อมูลซึ่งถูกกำหนดให้เปิดเผย ผู้สอบบัญชีต้อง
 - (ก) ท้าหรือกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับการไม่เปิดเผยข้อมูลดังกล่าว
 - (ข) อธิบายลักษณะของข้อมูลที่ถูกละเว้นไม่เปิดเผยไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็น และ
 - (ค) เปิดเผยข้อมูลที่ถูกละเว้นนั้นหากเป็นไปได้ในทางปฏิบัติและผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับข้อมูลนั้น เว้นแต่ตามกฎหมายหรือข้อบังคับห้ามมิให้เปิดเผยข้อมูลที่ถูกละเว้นดังกล่าว (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก23)

24. ในกรณีที่การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นผลมาจากการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายเหตุผลที่ไม่สามารถหาหลักฐานดังกล่าวได้ไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็น
25. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนข้อความตามย่อหน้าที่ 28 (ง) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ที่ว่า หลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ให้เป็น “เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข” หรือ “เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง” ตามความเหมาะสม
26. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่อบงการเงิน รายงานของผู้สอบบัญชีต้องไม่มีองค์ประกอบต่อไปนี้ที่กำหนดในย่อหน้าที่ 28 (ข) และ 28 (ง) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ดังนี้
- (ก) การอ้างถึงส่วนของรายงานของผู้สอบบัญชีโดยอธิบายถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี
 - (ข) ข้อความที่ระบุว่า ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีหรือไม่
27. แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือไม่แสดงความเห็นต่อบงการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายถึงเหตุผลสำหรับเหตุการณ์อื่น ๆ ซึ่งผู้สอบบัญชีเกรงว่าจะส่งผลให้แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป รวมถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปด้วย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก24)

การอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน เมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่อบงการเงิน

28. เมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่อบงการเงิน เนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องดัดแปลงคำอธิบายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีตามย่อหน้าที่ 38-40 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) โดยกล่าวถึงเฉพาะข้อความต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก25)
- (ก) ข้อความที่ระบุว่า ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี คือ การปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีและการออกรายงานผู้สอบบัญชี
 - (ข) ข้อความที่ระบุว่า เนื่องจากเรื่องที่เกิดกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่อบงการเงินที่ตรวจสอบได้ และ



- (ค) ข้อความที่ระบุว่า ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณอื่นของผู้สอบบัญชีตามย่อหน้าที่ 28(ค) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)

ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน

29. เมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน รายงานผู้สอบบัญชีไม่ต้องกล่าวถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701⁴ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก26)

การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

30. เมื่อผู้สอบบัญชีคาดการณ์ว่าจะแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เกี่ยวกับสถานการณ์ซึ่งชักนำไปคาดการณ์ว่าจะแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และนำเสนอถ้อยคำของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก27)

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

รูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (อ้างถึงย่อหน้าที่ 2)

- ก1. ตารางนี้เป็นการแสดงดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับลักษณะของเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และการแผ่กระจายของผลกระทบ หรือความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกระทบต่องบการเงิน ซึ่งส่งผลต่อรูปแบบของการแสดงความเห็น

ลักษณะของเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแผ่กระจายของผลกระทบหรือความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกระทบต่องบการเงิน	
	มีสาระสำคัญแต่ไม่แผ่กระจาย	มีสาระสำคัญและแผ่กระจาย
งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ	การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข	การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง
ไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ	การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข	การไม่แสดงความเห็น

⁴ มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 11-13

สถานการณ์ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ลักษณะของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 6(ก))

ก2. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ได้กำหนดรูปแบบการแสดงความเห็นต่องบการเงิน เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสรุปว่าได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อสรุปนี้ให้พิจารณาการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้แก้ไข (ถ้ามี) ต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450⁶

ก3. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 ได้ให้คำจำกัดความของคำว่า การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงคือ ความแตกต่างระหว่างจำนวนเงิน การจัดประเภทรายการ การแสดงรายการ หรือการเปิดเผยของรายการที่รายงานอยู่ในงบการเงิน กับจำนวนเงิน การจัดประเภทรายการ การแสดงรายการ หรือการเปิดเผยของรายการที่ถูกกำหนดให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่ถือปฏิบัติ ดังนั้นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินอาจเกิดขึ้นจาก

- (ก) ความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้
- (ข) การนำนโยบายการบัญชีที่เลือกไปใช้
- (ค) ความเหมาะสมหรือความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

ความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้

ก4. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินซึ่งเกี่ยวข้องกับความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารเลือกใช้ อาจเกิดขึ้นในกรณีที่

- (ก) นโยบายการบัญชีที่เลือกใช้ไม่สอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่ถือปฏิบัติ หรือ
- (ข) งบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้องไม่ได้แสดงรายการและเหตุการณ์อันเป็นสาระสำคัญโดยถูกต้องตามที่ควร

ก5. แม่บทการรายงานทางการเงินได้ให้ข้อกำหนดทางการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ซึ่งกรณีที่เกิดการเปลี่ยนแปลงการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่สำคัญโดยไม่สอดคล้องกับข้อกำหนดดังกล่าว อาจทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงิน

การนำนโยบายการบัญชีที่เลือกไปใช้

ก6. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินซึ่งเกี่ยวข้องกับการนำนโยบายการบัญชีที่เลือกไปใช้ อาจเกิดขึ้น

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ย่อหน้าที่ 11

⁶ มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 450 “การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 11

- (ก) ในกรณีที่ผู้บริหารไม่ได้ใช้นโยบายการบัญชีอย่างสม่ำเสมอตามแม่บทการรายงานทางการเงิน รวมถึงผู้บริหารไม่ได้ใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันในแต่ละงวด หรือสำหรับรายการค้าและเหตุการณ์ที่คล้ายคลึงกัน (ความสม่ำเสมอในการใช้) หรือ
- (ข) เนื่องจากวิธีการนำนโยบายการบัญชีที่เลือกไปใช้ (เช่น ข้อผิดพลาดในการใช้ที่ไม่ได้ตั้งใจให้เกิดขึ้น)

ความเหมาะสมหรือความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

- ก7. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินเกี่ยวกับความเหมาะสม หรือความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน อาจเกิดขึ้นในกรณีที่
- (ก) งบการเงินไม่ได้เปิดเผยข้อมูลทั้งหมดตามที่กำหนดไว้ในแม่บทการรายงานทางการเงินที่ถือปฏิบัติ
- (ข) การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินไม่ได้แสดงตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่ถือปฏิบัติ หรือ
- (ค) งบการเงินไม่ได้เปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้แสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร

ลักษณะของการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 6 (ข))

- ก8. ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (รวมถึงการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ) อาจเกิดขึ้นจาก
- (ก) สถานการณ์ที่อยู่เหนือการควบคุมของกิจการ
- (ข) สถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับวิธีการตรวจสอบ หรือเวลาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี หรือ
- (ค) การถูกจำกัดขอบเขตโดยผู้บริหาร
- ก9. กรณีที่ไม่สามารถทำการตรวจสอบด้วยวิธีใดวิธีหนึ่งได้ ไม่ถือว่าถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบหากผู้สอบบัญชีสามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอโดยทำการตรวจสอบด้วยวิธีอื่น ในกรณีที่ไม่สามารถทำได้ การใช้ข้อกำหนดที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 7(ข) และ ย่อหน้าที่ 9-10 ถือว่าเหมาะสม การถูกจำกัดขอบเขตงานตรวจสอบโดยผู้บริหารอาจแสดงผลกระทบอื่นในงานตรวจสอบ เช่น การประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการทุจริต และการพิจารณารับงานตรวจสอบต่อไป
- ก10. ตัวอย่างของสถานการณ์ที่อยู่เหนือการควบคุมของกิจการ รวมถึงกรณีที่
- เอกสารประกอบการบันทึกบัญชีของกิจการถูกทำลาย
 - เอกสารบันทึกบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญอยู่ในครอบครองของผู้มีอำนาจของรัฐอย่างไม่มีกำหนด

ก11. ตัวอย่างของสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับวิธีการตรวจสอบ หรือเวลาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี รวมถึงกรณีที่

- กิจการถูกกำหนดให้ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วม และผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินในภายหลัง เพื่อประเมินว่าวิธีส่วนได้เสียถูกใช้อย่างเหมาะสมหรือไม่
- เวลาที่ผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถเข้าถึงเหตุการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือได้
- ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอ แต่การควบคุมของกิจการไม่มีประสิทธิผล

ก12. ตัวอย่างของการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอจากการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบโดยผู้บริหาร รวมถึงกรณีที่

- ผู้บริหารไม่อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีเข้าถึงเหตุการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ
- ผู้บริหารไม่อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีส่งหนังสือยืนยันยอดคงเหลือของบัญชีกับบุคคลภายนอก

การกำหนดรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ผลของการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เนื่องจากผู้บริหารจำกัดขอบเขตภายหลังจากผู้สอบบัญชีตอบรับงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ข)(1)–14)

ก13. ในทางปฏิบัติ การถอนตัวจากการตรวจสอบอาจขึ้นอยู่กับขั้นความสำเร็จของงานตรวจสอบ ณ เวลาที่ผู้บริหารจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีทำการตรวจสอบส่วนที่เป็นสาระสำคัญเสร็จสิ้นแล้ว หากเป็นไปได้ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจที่จะตรวจสอบงานทั้งหมดให้เสร็จ และไม่แสดงความเห็นโดยอธิบายการถูกจำกัดขอบเขตไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็นก่อนการถอนตัว

ก14. ในบางสถานการณ์ การถอนตัวจากการตรวจสอบอาจเป็นไปได้ หากผู้สอบบัญชีถูกกำหนดตามกฎหมายหรือข้อบังคับให้รับงานตรวจสอบต่อไป สถานการณ์เช่นนี้อาจเป็นกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งให้ตรวจสอบงบการเงินของหน่วยงานภาครัฐ ซึ่งอาจอยู่ในการพิจารณาตัดสินคดีของศาลซึ่งผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งให้ตรวจสอบงบการเงินสำหรับช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง หรือได้รับการแต่งตั้ง ณ ช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง และถูกยกเว้นจากการถอนตัวก่อนการตรวจสอบงบการเงินจะเสร็จสิ้นหรือก่อนสิ้นสุดช่วงเวลาดังกล่าว ตามลำดับ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าจำเป็นต้องรวมวรรคเรื่องอื่นๆ ไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือไม่

⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) “วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ ก (10)

ก15. กรณีที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าการถอนตัวจากการตรวจสอบเป็นสิ่งจำเป็น เนื่องจากถูกจำกัดขอบเขตในการตรวจสอบ อาจจะมีข้อกำหนดทางวิชาชีพ กฎหมาย หรือข้อบังคับสำหรับผู้สอบบัญชีที่ต้องติดต่อกับหน่วยงานที่กำกับดูแลหรือเจ้าของกิจการเพื่อสื่อสารเรื่องการถอนตัวจากการตรวจสอบดังกล่าว

ข้อพิจารณาอื่น ๆ เกี่ยวกับการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือการไม่แสดงความเห็น (อ้างอิงย่อหน้าที่ 15)

ก16. ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของการรายงานสถานการณ์ต่าง ๆ ซึ่งไม่ได้ขัดแย้งกับการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือการไม่แสดงความเห็น

- การแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต้องบการเงินซึ่งจัดทำขึ้นภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงิน และในรายงานเดียวกันมีการแสดงความเห็นว่างบการเงินเดียวกันไม่ถูกต้องภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงิน⁸ ที่แตกต่างกัน
- การไม่แสดงความเห็นต่อผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดที่สัมพันธ์กัน และแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่อฐานะการเงิน (อ่านในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 510⁹) ในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีต้องไม่เสนอรายงานแบบไม่แสดงความเห็นต่อบการเงินโดยรวม

รูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 16)

ก17. ตัวอย่างที่ 1 และตัวอย่างที่ 2 ในภาคผนวก เป็นรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข และแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ตามลำดับ เนื่องจากงบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ก18. ตัวอย่างที่ 3 ในภาคผนวก เป็นรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ตัวอย่างที่ 4 เป็นรายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่แสดงความเห็น เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับองค์ประกอบหนึ่งของงบการเงินได้ ตัวอย่างที่ 5 เป็นรายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่แสดงความเห็น เนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับหลายองค์ประกอบในงบการเงินได้ ซึ่งในสองกรณีสุดท้าย ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่อบการเงินมีสาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงิน ภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นที่มีข้อกำหนดเรื่องการรายงาน ได้ให้ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปไว้ด้วย ซึ่งรวมถึงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)¹⁰

⁸ อ่านย่อหน้าที่ ก31 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เพื่ออธิบายสถานการณ์นี้

⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 510 “การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก” ย่อหน้าที่ 10

¹⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง”

ความเห็นของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 16)

ก19. การปรับปรุงหัวข้อนี้ทำให้เกิดความชัดเจนแก่ผู้ใช้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และระบุรูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข (อ้างอิงย่อหน้าที่ 17)

ก20. เมื่อผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข การใช้ข้อความ เช่น “ตามที่อธิบายข้างต้น” หรือ “ขึ้นอยู่กับ” ในวรรคความเห็น ถือว่าไม่เหมาะสมเนื่องจากไม่มีความชัดเจนและหนักแน่นเพียงพอ

เกณฑ์ในการแสดงความเห็น (อ้างอิงย่อหน้าที่ 20 ย่อหน้าที่ 21 ย่อหน้าที่ 23 และย่อหน้าที่ 27)

ก21. ความสม่ำเสมอในรายงานของผู้สอบบัญชีจะช่วยเสริมความเข้าใจของผู้ใช้ทางการเงิน และกรณีที่มีสถานการณ์ผิดปกติเกิดขึ้นจะสามารถระบุได้ ดังนั้นถึงแม้ว่าข้อความของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และคำอธิบายเกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปจะไม่สามารถทำให้เป็นรูปแบบเดียวกัน แต่ยังคงต้องคงความสม่ำเสมอของรูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีไว้

ก22. ตัวอย่างผลกระทบทางการเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจจะอธิบายไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชี เช่น จำนวนเงินของผลกระทบต่อภาษีเงินได้ กำไรก่อนภาษี กำไรสุทธิ และส่วนของเจ้าของ ในกรณีที่สินค้าคงเหลือแสดงมูลค่าสูงเกินจริง

ก23. การเปิดเผยข้อมูลที่ถูกละเว้นไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปอาจไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ในกรณีที่

(ก) ผู้บริหารไม่ได้จัดทำข้อมูลการเปิดเผยนั้นไว้ หรือผู้สอบบัญชีไม่ได้มาซึ่งข้อมูลเกี่ยวกับการเปิดเผยดังกล่าวหรือ

(ข) ในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี เห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลที่ถูกละเว้นดังกล่าวในรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นการให้ข้อมูลที่มากเกินไปโดยไม่จำเป็น

ก24. การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือการไม่แสดงความเห็นต่อบการเงินที่เกิดขึ้นจากเรื่องใดเรื่องหนึ่งซึ่งอธิบายอยู่ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ไม่ได้เป็นเหตุให้ละเว้นการเปิดเผยคำอธิบายเหตุการณ์อื่นที่ถูกต้องครบถ้วน ซึ่งตามปกติแล้วจะทำให้การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ในสถานการณ์เช่นนี้การเปิดเผยข้อมูลเหตุการณ์อื่นที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบดังกล่าวอาจมีความสำคัญต่อผู้ใช้งบการเงิน

การอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน เมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 28)

ก25. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน ข้อความต่อไปนี้ต้องระบุไว้ในส่วนความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชี ดังแสดงในตัวอย่างที่ 4-5 ของภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

- ข้อความที่ระบุในย่อหน้าที่ 28(ก) ของมาตรฐานสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ซึ่งต้องดัดแปลงโดยระบุว่าความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีคือการปฏิบัติตามงานตรวจสอบงบการเงินของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี และ
- ข้อความที่ระบุในย่อหน้าที่ 28(ค) ของมาตรฐานสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณอื่นของผู้สอบบัญชี

ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 29)

ก26. การให้เหตุผลว่าเหตุใดผู้สอบบัญชีจึงไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น เป็นการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน เพื่อให้เข้าใจว่าเหตุใดผู้สอบบัญชีจึงไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินนั้น และเพื่อเป็นการป้องกันการนำความเห็นดังกล่าวไปอ้างอิงอย่างไม่เหมาะสม อย่างไรก็ตาม การสื่อสารถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ไม่ใช่เรื่องที่น่าไปสู่การไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน อาจเป็นการชี้ให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจว่างบการเงินโดยรวมมีความน่าเชื่อถือจากเรื่องเหล่านั้นมากกว่าความเหมาะสมของสถานการณ์ที่ควรเป็น และอาจไม่สอดคล้องกับการไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวม ดังนั้นย่อหน้าที่ 29 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จึงไม่ให้นำรวมเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี เมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน เว้นแต่มีกฎหมายหรือข้อบังคับที่ระบุให้ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งให้ทราบถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบดังกล่าว

การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างอิงย่อหน้าที่ 30)

ก27. การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับสถานการณ์ซึ่งทำให้ความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปตามที่คาดไว้ และสื่อสารถ้อยคำของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปดังกล่าว ทำให้

- (ก) ผู้สอบบัญชีได้แจ้งผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เกี่ยวกับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปพร้อมเหตุผล (หรือสถานการณ์) สำหรับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปดังกล่าว
- (ข) ผู้สอบบัญชีได้รับความเห็นชอบจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงของเหตุการณ์ซึ่งทำให้แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปหรือยืนยันเหตุการณ์ความขัดแย้งกับผู้บริหาร และ
- (ค) ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจให้ข้อมูลและคำอธิบายเพิ่มเติมกับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเหตุการณ์ซึ่งทำให้แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ภาคผนวก

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก17 -ก18 และ ก25)

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

- ตัวอย่างที่ 1** รายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข เนื่องจากงบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ตัวอย่างที่ 2** รายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง เนื่องจากงบการเงินรวมแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ตัวอย่างที่ 3** รายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับบริษัทร่วมในต่างประเทศ
- ตัวอย่างที่ 4** รายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่แสดงความเห็น เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับองค์ประกอบหนึ่งในงบการเงินรวม
- ตัวอย่างที่ 5** รายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่แสดงความเห็น เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับหลายองค์ประกอบในงบการเงิน

ตัวอย่างที่ 1 รายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข เนื่องจากงบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการจดทะเบียนที่ใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร การตรวจสอบไม่ใช่การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (ไม่ได้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600¹)
- งบการเงินจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (แม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210²
- สิ้นค้าคงเหลือแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเป็นสาระสำคัญ แต่ไม่แพร่กระจายไปยังงบการเงิน (การแสดงความคิดเห็นอย่างมีเงื่อนไขมีความเหมาะสม)
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าปราศจากความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)
- ได้สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลการเงินไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงิน
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

¹ มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 600 “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น”

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี”

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน³

ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด (บริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันและหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า ยกเว้นผลกระทบตามที่กล่าวไว้ในวรรคแรกในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กขค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

สินค้าคงเหลือของบริษัทแสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินจำนวน บาท ผู้บริหารไม่ได้แสดงสินค้าคงเหลือที่ราคาทุนหรือราคาสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า แต่แสดงสินค้าคงเหลือที่ราคาทุนซึ่งไม่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน หากบริษัทบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือที่ราคาทุนหรือราคาสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า บริษัทต้องบันทึกปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือจำนวน บาท เพื่อให้สินค้าคงเหลือแสดงที่ราคาสุทธิที่จะได้รับ ดังนั้นต้นทุนขายจะเพิ่มขึ้นจำนวน บาท ภาษีเงินได้ กำไรสุทธิ และส่วนของผู้ถือหุ้นจะลดลงจำนวน บาท บาท และ บาท ตามลำดับ

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของข้าพเจ้า

³ ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดปัจจุบัน ตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้า เรื่องเหล่านี้ได้ถูกระบุในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้ นอกจากนี้เรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ข้าพเจ้าได้กำหนดเรื่องที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า

(คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701)

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องบการเงิน⁴

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

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)

⁴ ตลอดตัวอย่างเหล่านี้ของรายงานของผู้สอบบัญชี คำว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจจำเป็นต้องถูกแทนที่ด้วยคำอื่นที่มีความเหมาะสมในบริบทของแม่บททางกฎหมายในแต่ละประเทศ

ตัวอย่างที่ 2 การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องเนื่องจากงบการเงินรวมมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินรวมฉบับสมบูรณ์ของกิจการจดทะเบียนที่ใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร การตรวจสอบเป็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการของกิจการที่มีบริษัทย่อย (ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600)
- งบการเงินรวมจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (แม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงิน รวมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- งบการเงินรวมมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เนื่องจากไม่ได้รวมข้อมูลของบริษัทย่อย ซึ่งการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้แพร่กระจายไปยังงบการเงินรวม ผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่องบการเงินรวมไม่ได้ถูกกำหนดไว้ เนื่องจากไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ (การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องมีความเหมาะสม)
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าปราศจากความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)
- มีการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 มาถือปฏิบัติ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีระบุว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอื่นนอกเหนือจากเรื่องที่ระบุในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง
- ผู้รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลงบการเงินรวมไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินรวม
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงินรวม ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม⁵

ความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินรวมของบริษัท กขค จำกัด และบริษัทย่อย (กลุ่มบริษัท) ซึ่งประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นรวมและงบกระแสเงินสดรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันและหมายเหตุประกอบงบการเงินรวมรวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า เนื่องจากเรื่องที่เกี่ยวข้องไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องมีนัยสำคัญ งบการเงินรวมของกลุ่มบริษัทไม่ได้แสดงฐานะการเงินรวมของกลุ่มบริษัท ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 และผลการดำเนินงานรวมและกระแสเงินสดรวม สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

เกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

ตามที่กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ กลุ่มบริษัทไม่ได้รวมงบการเงินของบริษัท งจจ จำกัด ซึ่งกลุ่มบริษัทซื้อมาในระหว่างปี พ.ศ.25x1 ไว้ในงบการเงินรวม เนื่องจากไม่สามารถระบุมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นสาระสำคัญของบริษัทย่อยดังกล่าว ณ วันที่ซื้อได้ ดังนั้นบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยแห่งนี้จึงถูกบันทึกตามราคาทุน ภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน บริษัทควรรวมบริษัทย่อยในงบการเงินรวมและบันทึกการซื้อตามมูลค่ายุติธรรมด้วย หากบริษัท งจจ จำกัด ถูกรวมอยู่ในงบการเงินรวม หลาย ๆ องค์ประกอบในงบการเงินจะได้รับผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญ ผลกระทบของการไม่รวมข้อมูลดังกล่าวในงบการเงินรวมยังระบุไม่ได้

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินรวมในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากกลุ่มบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินรวมที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องของข้าพเจ้า

⁵ ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม” ในกรณีที่ไม่มีการมีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

นอกจากเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ข้าพเจ้าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอื่นที่ต้องสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องบการเงินรวม⁶

(นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 2 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง))

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม

(นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 2 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง))

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

(นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 2 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง))

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

⁶ หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บทตามกฎหมายของประเทศนั้น ๆ

ตัวอย่างที่ 3 การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขเนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับบริษัทร่วมในต่างประเทศ

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินรวมฉบับสมบูรณ์ของกิจการจดทะเบียนที่ใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร การตรวจสอบเป็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการของกิจการที่มีบริษัทย่อย (ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600)
- งบการเงินรวมจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (แม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินรวมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอเกี่ยวกับเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่ต่างประเทศ ซึ่งผลกระทบที่เป็นไปได้ซึ่งอาจเกิดขึ้นจากการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอถือว่ามีความสำคัญแต่ไม่แพร่กระจายไปยังงบการเงินรวม (การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขจึงเหมาะสม)
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าปราศจากความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)
- ได้สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลงบการเงินรวมไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินรวม
- นอกจากการตรวจสอบงบการเงินรวม ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กฎหมายกำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม⁷

ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินรวมของบริษัท กขค จำกัด และบริษัทย่อย (กลุ่มบริษัท) ซึ่งประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นรวมและงบกระแสเงินสดรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันและหมายเหตุประกอบงบการเงินรวมรวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า ยกเว้นผลกระทบซึ่งอาจจะเกิดขึ้นตามที่กล่าวไว้ในวรรคแรกในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข งบการเงินรวมข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินรวมของกลุ่มบริษัท ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 และผลการดำเนินงานรวมและกระแสเงินสดรวม สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

เงินลงทุนของกลุ่มบริษัทเป็นเงินลงทุนในบริษัท งจจ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทร่วมในต่างประเทศที่ซื้อมาในระหว่างปี และบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนซึ่งแสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 มีจำนวน บาท และกำไรสุทธิของบริษัท งจจ จำกัด ส่วนที่เป็นของบริษัท กขค จำกัด จำนวน บาท ได้รวมอยู่ในกำไรของบริษัท กขค จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน ข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับเงินลงทุนของบริษัท กขค จำกัด ในบริษัท งจจ จำกัด คงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 และกำไรสุทธิสำหรับปีของบริษัท งจจ จำกัด ส่วนที่เป็นของบริษัท กขค จำกัด เนื่องจากข้าพเจ้าไม่ได้รับอนุญาตให้เข้าถึงข้อมูลทางการเงิน ผู้บริหาร และผู้สอบบัญชีของบริษัท งจจ จำกัด ดังนั้นข้าพเจ้าจึงไม่สามารถระบุได้ว่ามีรายการปรับปรุงใดที่จำเป็นในจำนวนเงินดังกล่าวหรือไม่

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินรวมในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากกลุ่มบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินรวมที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของข้าพเจ้า

⁷ ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม” ในกรณีที่ไม่มีความจำเป็นต้องมีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินรวมสำหรับงวดปัจจุบัน ตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้า เรื่องเหล่านี้ได้ถูกระบุในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้ นอกจากนี้เรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ข้าพเจ้าได้กำหนดเรื่องที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า

(คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701)

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่องบการเงินรวม⁸

(นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 2 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง))

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม

(นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 2 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง))

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

(นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 2 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง))

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

⁸ หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บทตามกฎหมายของประเทศนั้น ๆ

ตัวอย่างที่ 4 การไม่แสดงความเห็นเนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานที่เหมาะสมเพียงพอเกี่ยวกับองค์ประกอบหนึ่งในงบการเงินรวม

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินรวมฉบับสมบูรณ์ของกิจการที่ไม่ใช่กิจการจดทะเบียนที่ใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร การตรวจสอบเป็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการของกิจการที่มีบริษัทย่อย (ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600)
- งบการเงินรวมจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (แม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินรวมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับองค์ประกอบหนึ่งในงบการเงินรวม กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของเงินลงทุนในกิจการร่วมค้าซึ่งมีสัดส่วนเกินกว่าร้อยละ 90 ของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ผลกระทบที่เป็นไปได้ซึ่งอาจเกิดขึ้นจากการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอมีสาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงินรวม (การไม่แสดงความเห็นมีความเหมาะสม)
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- ผู้รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลงบการเงินรวมไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินรวม
- ต้องจำกัดการอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี
- นอกจากการตรวจสอบงบการเงินรวม ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กฎหมายกำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม⁹

การไม่แสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้รับการว่าจ้างให้ตรวจสอบงบการเงินรวมของบริษัท กขค จำกัด และบริษัทย่อย (กลุ่มบริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นรวม และงบกระแสเงินสดรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงินรวมรวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

ข้าพเจ้าไม่สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินรวมของกลุ่มบริษัทได้ เนื่องจากเรื่องที่เกี่ยวข้องไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็นมีนัยสำคัญ ข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินรวม

เกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น

เงินลงทุนของกลุ่มบริษัทในกิจการร่วมค้า งจจ จำกัด (ประเทศ) จำนวน บาท ซึ่งแสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินรวมของกลุ่มบริษัท มีสัดส่วนมากกว่าร้อยละ 90 ของสินทรัพย์สุทธิของกลุ่มบริษัท ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 ข้าพเจ้าไม่ได้รับอนุญาตให้เข้าถึงผู้บริหารและผู้สอบบัญชีของบริษัท งจจ จำกัด รวมถึงเอกสารการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของบริษัท งจจ จำกัด ส่งผลให้ข้าพเจ้าไม่สามารถระบุได้ว่ามีรายการปรับปรุงใดที่จำเป็นตามส่วนแบ่งของกลุ่มบริษัทในสินทรัพย์ของบริษัท งจจ จำกัด ซึ่งถูกควบคุมร่วมกัน ส่วนแบ่งในหนี้สินของบริษัท งจจ จำกัด ซึ่งรับผิดชอบร่วมกัน ส่วนแบ่งกำไรและค่าใช้จ่ายสำหรับปีของ บริษัท งจจ จำกัด และองค์ประกอบในการจัดทำงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นรวมและงบกระแสเงินสดรวม

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่องบการเงินรวม¹⁰

(นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 2 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง))

⁹ ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม” ในกรณีที่ไม่ใช่หัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

¹⁰ หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บทตามกฎหมายของประเทศนั้น ๆ

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินรวมดังกล่าวจากการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี อย่างไรก็ตามเนื่องจากเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น ข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินรวมดังกล่าวได้

ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากกลุ่มบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในส่วนตัวที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินรวมที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

(นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 2 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง))

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

ตัวอย่างที่ 5 การไม่แสดงความเห็นเนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานที่เหมาะสมเพียงพอเกี่ยวกับหลายองค์ประกอบในงบการเงิน

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการที่ไม่ใช่กิจการจดทะเบียนที่ใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร การตรวจสอบไม่ใช่การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (ไม่ได้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600)
- งบการเงินจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (แม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับหลายองค์ประกอบในงบการเงิน กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือและลูกหนี้การค้าของกิจการได้ ผลกระทบที่เป็นไปได้ซึ่งอาจเกิดขึ้นจากการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอมีสาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงิน
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- ผู้รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลงบการเงินไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงิน
- ต้องจำกัดการอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี
- นอกจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กฎหมายกำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน¹¹

การไม่แสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้รับการว่าจ้างให้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด (บริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงินรวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

ข้าพเจ้าไม่สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินของบริษัทได้ เนื่องจากเรื่องที่ว่าไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็นมีนัยสำคัญ ข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน

เกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทภายหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 ดังนั้นข้าพเจ้าจึงไม่ได้เข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันต้นปีและสิ้นปี ข้าพเจ้าไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่นให้เป็นที่พอใจในปริมาณของสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x0 และ 25x1 ซึ่งแสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินจำนวน บาท และ บาท ตามลำดับ นอกจากนี้บริษัทได้เริ่มนำระบบการประมวลผลลูกหนี้การค้าแบบใหม่มาใช้ในเดือนกันยายน พ.ศ.25x1 ส่งผลให้เกิดข้อผิดพลาดจำนวนมากในบัญชีลูกหนี้การค้า ณ วันที่รายงานการตรวจสอบของข้าพเจ้า ผู้บริหารยังอยู่ในขั้นตอนการแก้ไขข้อบกพร่องของระบบและทำให้ข้อมูลที่ผิดพลาดมีความถูกต้อง ข้าพเจ้าไม่สามารถยืนยันหรือตรวจสอบโดยวิธีการอื่นในบัญชีลูกหนี้การค้าจำนวน บาท ซึ่งแสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 เนื่องจากผลกระทบของเหตุการณ์ดังกล่าวข้าพเจ้าจึงไม่สามารถสรุปได้ว่าอาจมีรายการปรับปรุงใด ๆ ที่จำเป็นต่อบัญชีสินค้าคงเหลือและบัญชีลูกหนี้การค้าที่บันทึกบัญชีและไม่ได้บันทึกบัญชี รวมถึงองค์ประกอบในส่วนของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด

¹¹ ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องบการเงิน¹²

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

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี อย่างไรก็ตามเนื่องจากเรื่องที่ว่าไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น ข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวได้

ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

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

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

¹² หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บทตามกฎหมายของประเทศนั้น ๆ