



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)

การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



ISA<sup>TM</sup> 700 (ปรับปรุง) – การแสดงความเห็นและการรายงานต่อการเงิน ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนธันวาคม พ.ศ. 2558 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนเมษายน พ.ศ. 2559 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ขั้นตอนในการแปล ISA<sup>TM</sup> 700 (ปรับปรุง) – การแสดงความเห็นและการรายงานต่อการเงิน ได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของ ISA<sup>TM</sup> 700 (ปรับปรุง) – การแสดงความเห็นและการรายงานต่อการเงิน ที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA<sup>TM</sup> 700 (ปรับปรุง) – การแสดงความเห็นและการรายงานต่อการเงิน © 2015 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ ISA<sup>TM</sup> 700 มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – การแสดงความเห็นและการรายงานต่อการเงิน © 2016 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : ISA<sup>TM</sup> 700 (Revised), *Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements*  
ISBN: 978-1-60815-250-6

## มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 (ปรับปรุง)

### การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559)

#### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
<b>คำนำ</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1-4
วันถือปฏิบัติ	5
วัตถุประสงค์	6
คำจำกัดความ	7-9
<b>ข้อกำหนด</b>	
การแสดงความเห็นต่องบการเงิน	10-15
รูปแบบของความเห็น	16-19
รายงานของผู้สอบบัญชี	20-52
ข้อมูลเพิ่มเติมที่นำเสนอพร้อมงบการเงิน	53-54
<b>การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น</b>	
ลักษณะเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ	ก1-ก3
การเปิดเผยนโยบายการบัญชีอย่างเหมาะสมในงบการเงิน	ก4
ข้อมูลที่แสดงในงบการเงินมีความเกี่ยวข้อง มีความน่าเชื่อถือ สามารถเปรียบเทียบได้และเข้าใจได้	ก5
การเปิดเผยผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญต่อข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงิน	ก6
ประเมินว่างบการเงินมีการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรหรือไม่	ก7-ก9
คำอธิบายแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง	ก10-ก15
รูปแบบของความเห็น	ก16-ก17
รายงานของผู้สอบบัญชี	ก18-ก77
ข้อมูลเพิ่มเติมที่นำเสนอพร้อมกับงบการเงิน	ก78-ก84
ภาคผนวก ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน	



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่อกรรมการเงิน” ควรอ่าน  
ร่วมกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการ  
ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับควมรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน และเกี่ยวข้องกับรูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นผลจากการตรวจสอบงบการเงิน
2. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701<sup>1</sup> เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705<sup>2</sup> (ปรับปรุง) และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706<sup>3</sup> (ปรับปรุง) เกี่ยวข้องกับรูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีจะได้รับผลกระทบอย่างไรเมื่อผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปหรือรวมถึงวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์หรือวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีรหัสอื่นได้รวมข้อกำหนดในการรายงานที่เกี่ยวข้องเมื่อออกรายงานของผู้สอบบัญชี
3. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จัดทำขึ้นภายใต้บริบทของงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปฉบับสมบูรณ์ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800<sup>4</sup> เกี่ยวข้องกับข้อพิจารณาเป็นพิเศษเมื่องบการเงินจัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 805<sup>5</sup> เกี่ยวข้องกับข้อพิจารณาพิเศษเกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ใช้กับการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 805
4. ข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อตอบสนองความสมดุลที่เหมาะสมระหว่างความต้องการความสม่ำเสมอและการเปรียบเทียบได้ในการรายงานของผู้สอบบัญชีทั่วโลก และความต้องการที่จะเพิ่มมูลค่าของรายงานของผู้สอบบัญชีโดยนำเสนอข้อมูลในรายงานของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับผู้ใช้ง่ายยิ่งขึ้น มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ส่งเสริมรายงานของผู้สอบบัญชีในรูปแบบเดียวกัน แต่รับรู้ความจำเป็นในการปรับใช้กับสภาพแวดล้อมซึ่งเฉพาะเจาะจงในแต่ละประเทศ เมื่อการตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชีในรูปแบบเดียวกันจะช่วยส่งเสริมให้เกิดความน่าเชื่อถือในประชาคมโลก โดยทำให้มีการระบุได้ทันทีว่าการตรวจสอบนั้นเป็นไปตามมาตรฐานที่เป็นที่ยอมรับในระดับโลก นอกจากนี้ ยังช่วยส่งเสริมความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินและช่วยชี้ให้เห็นถึงสถานการณ์ที่ไม่ปกติเมื่อสถานการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้น

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) “วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 “ข้อพิจารณาพิเศษ - การตรวจสอบงบการเงินที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ”

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 805 “ข้อพิจารณาพิเศษ - การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่งและการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน”

## วันถือปฏิบัติ

5. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559

## วัตถุประสงค์

6. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ
- (ก) เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการประเมินข้อสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ และ
  - (ข) เพื่อแสดงความเห็นดังกล่าวอย่างชัดเจนในรายงานที่เป็นลายลักษณ์อักษร

## คำจำกัดความ

7. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- (ก) งบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป หมายถึง งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป
  - (ข) แม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป หมายถึง แม่บทการรายงานทางการเงินที่ออกแบบมาเพื่อให้บรรลุความต้องการข้อมูลทางการเงินโดยทั่วไปของผู้ใช้ในวงกว้าง แม่บทการรายงานทางการเงินอาจเป็นแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามสมควรหรือแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์

คำว่า “แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามสมควร” ใช้อ้างอิงถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่กำหนดให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บทนั้น และ

- (1) ให้ยอมรับโดยชัดแจ้งหรือโดยนัยว่า เพื่อให้การนำเสนองบการเงินนั้นถูกต้องตามที่ควร ผู้บริหารอาจจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลนอกเหนือไปจากที่กำหนดเฉพาะในแม่บท หรือ
- (2) ให้ยอมรับโดยชัดแจ้งว่าผู้บริหารอาจจำเป็นที่จะไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บท เพื่อให้การนำเสนองบการเงินนั้นถูกต้องตามที่ควร ทั้งนี้ การไม่ปฏิบัติตามดังกล่าวอาจจำเป็นในสถานการณ์ที่ยากจะเกิดขึ้นเท่านั้น

คำว่า “แม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์” ใช้อ้างอิงถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่กำหนดให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บทนั้น แต่ไม่รวมถึงการยอมรับในข้อ (1) และ (2) ข้างต้น<sup>6</sup>

- (ค) ความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข หมายถึง ความเห็นของผู้สอบบัญชีเมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่า งบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง<sup>7</sup>

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงาน ตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 13(ก)

8. “งบการเงิน” ที่กล่าวถึงในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ หมายถึง “งบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปฉบับสมบูรณ์” ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องได้กำหนดการแสดงรายการ โครงสร้าง และเนื้อหาของงบการเงิน รวมทั้งองค์ประกอบอื่น ๆ ที่ประกอบเป็นงบการเงินฉบับสมบูรณ์
9. “มาตรฐานการรายงานทางการเงิน” ที่กล่าวถึงในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ หมายถึง มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## ข้อกำหนด

### การแสดงความเห็นต่องบการเงิน

10. ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นว่า งบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่<sup>9,10</sup>
11. ในการแสดงความเห็นดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องสรุปว่าผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ข้อสรุปดังกล่าวต้องคำนึงถึง
  - (ก) ข้อสรุปของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ว่าผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่<sup>11</sup>
  - (ข) ข้อสรุปของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 ว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ได้รับการแก้ไขมีสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะพิจารณาแต่ละรายการหรือพิจารณาโดยรวม<sup>12</sup> และ
  - (ค) การประเมินตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 12-15
12. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ การประเมินดังกล่าวต้องรวมถึงการพิจารณาลักษณะเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ รวมทั้งข้อบ่งชี้เกี่ยวกับความลำเอียงที่อาจเกิดขึ้นในการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก3)

<sup>7</sup> ย่อหน้าที่ 25-26 เกี่ยวข้องกับถ้อยคำต่าง ๆ ที่ใช้ในการแสดงความเห็นนี้ ในกรณีของแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรและแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ตามลำดับ

<sup>8</sup> มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 200 วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ย่อหน้าที่ 13 (ฉ) ได้กำหนดเนื้อหาของงบการเงิน

<sup>9</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 11

<sup>10</sup> ย่อหน้าที่ 25-26 เกี่ยวข้องกับถ้อยคำต่าง ๆ ที่ใช้ในการแสดงความเห็นนี้ ในกรณีของแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรและแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ตามลำดับ

<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้” ย่อหน้าที่ 26

<sup>12</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 11

13. ภายใต้ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่า
- (ก) งบการเงินได้เปิดเผยเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่สำคัญที่เลือกและนำไปปฏิบัติอย่างเหมาะสมแล้วหรือไม่ ในการประเมินเรื่องดังกล่าวนี้ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาความเกี่ยวข้องของนโยบายการบัญชีกับกิจการ ว่ามีการนำเสนองบการเงินในรูปแบบที่เข้าใจได้หรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก4)
  - (ข) นโยบายการบัญชีที่เลือกและนำไปปฏิบัติสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและเหมาะสมหรือไม่
  - (ค) ประเมินการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหารมีความสมเหตุสมผลหรือไม่
  - (ง) ข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงินมีความเกี่ยวข้องกัน เชื่อถือได้ เปรียบเทียบกันได้ และเข้าใจได้หรือไม่ ในการประเมินเรื่องดังกล่าวนี้ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่า
    - ข้อมูลที่ต้องรวมได้ถูกรวมและข้อมูลดังกล่าวมีการจัดประเภท การรวม หรือการแยกประเภท และมีการอธิบายอย่างเหมาะสมหรือไม่
    - การรวมข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องหรือการปิดบังความเข้าใจที่เหมาะสมของเรื่องที่เปิดเผยทำให้การนำเสนองบการเงินโดยรวมคลาดเคลื่อนหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก5)
  - (จ) งบการเงินมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอหรือไม่ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจได้ถึงผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญต่อข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงิน และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก6)
  - (ฉ) คำศัพท์ที่ใช้ในงบการเงิน รวมถึงชื่อของงบการเงินแต่ละฉบับมีความเหมาะสมหรือไม่
14. เมื่องบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร การประเมินตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 12 และ 13 ต้องรวมถึงการประเมินว่าการนำเสนองบการเงินนั้นถูกต้องตามที่ควรหรือไม่ การประเมินของผู้สอบบัญชีว่าการนำเสนองบการเงินนั้นถูกต้องตามที่ควรหรือไม่ต้องรวมถึงการพิจารณาถึง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก7 – ก9)
- (ก) การนำเสนอ โครงสร้างและเนื้อหาโดยรวมของงบการเงิน และ
  - (ข) งบการเงินแสดงรายการและเหตุการณ์ในลักษณะของการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรหรือไม่
15. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่างบการเงินมีการอ้างอิงถึงหรืออธิบายไว้อย่างเพียงพอหรือไม่เกี่ยวกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก10-ก15)

#### รูปแบบของความเห็น

16. ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง



17. หากผู้สอบบัญชี
- (ก) สรุปลงหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า งบการเงินโดยรวมมิได้ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือ
  - (ข) ไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อสรุปว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)
18. หากงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามข้อกำหนดของแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรไม่ได้ นำเสนอโดยถูกต้องตามที่ควร ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหาร โดยขึ้นอยู่กับข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและการดำเนินการแก้ไขเรื่องดังกล่าว และผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าจำเป็นหรือไม่ที่จะต้องเปลี่ยนแปลงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16)
19. เมื่องบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎหมาย ผู้สอบบัญชีไม่ต้องประเมินว่า งบการเงินได้นำเสนอโดยถูกต้องตามที่ควรหรือไม่ อย่างไรก็ตาม หากในสถานการณ์ที่ยากจะเกิดขึ้น ซึ่งผู้สอบบัญชีสรุปว่างบการเงินนั้นทำให้เกิดการเข้าใจผิด ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหาร โดยขึ้นอยู่กับดำเนินการแก้ไขเรื่องดังกล่าว และผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าจะสื่อสารเรื่องดังกล่าวในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือไม่ และอย่างไร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก17)

#### รายงานของผู้สอบบัญชี

20. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องเป็นลายลักษณ์อักษร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก18-ก19)

รายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบที่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี

#### ชื่อรายงาน

21. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องระบุชื่ออย่างชัดเจนว่าเป็นรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก20)

#### ผู้รับรายงาน

22. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องระบุผู้รับรายงานตามที่กำหนดโดยสถานการณ์ของงานตรวจสอบนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก21)

#### ความเห็นของผู้สอบบัญชี

23. ส่วนแรกของรายงานของผู้สอบบัญชีจะต้องรวมถึงความเห็นของผู้สอบบัญชี และต้องมีหัวข้อ “ความเห็น”

24. ส่วนความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) ระบุกิจการที่งบการเงินได้รับการตรวจสอบ
  - (ข) ระบุว่างบการเงินได้รับการตรวจสอบแล้ว
  - (ค) ระบุชื่อของงบแต่ละงบที่ประกอบกันเป็นงบการเงิน
  - (ง) อ้างอิงถึงหมายเหตุประกอบงบการเงินรวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และ
  - (จ) ระบุวันที่หรือรอบระยะเวลาของงบการเงินแต่ละงบที่รวมอยู่ในงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก22-ก23)
25. เมื่อแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่องบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามสมควร ความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องใช้ข้อความว่า ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินแสดง (.....) โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตาม [แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง] เว้นแต่จะมีการกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับไว้เป็นอย่างอื่น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก24-ก31)
26. เมื่อแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่องบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องกล่าวว่า งบการเงินจัดทำขึ้นในสาระสำคัญตาม [แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง] (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก26-ก31)
27. หากการอ้างอิงแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในรายงานของผู้สอบบัญชี ไม่ใช่การอ้างถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องระบุแหล่งที่มาของแม่บทนั้น

#### เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

28. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องรวมส่วนที่มีหัวข้อ “เกณฑ์ในการแสดงความเห็น” ไว้ต่อจากส่วนที่เป็นความเห็น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก32)
- (ก) ต้องระบุว่า การตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก33)
  - (ข) อ้างถึงส่วนของรายงานของผู้สอบบัญชีโดยอธิบายถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี
  - (ค) รวมข้อความที่กล่าวว่าผู้สอบบัญชีเป็นอิสระจากกิจการตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่นๆ ของผู้สอบบัญชีตามข้อกำหนดดังกล่าว ข้อความต้องระบุถึงแหล่งที่มาของข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีตามที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก34-ก39)
  - (ง) ระบุว่า ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้รับเพียงพอและเหมาะสม เพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีหรือไม่

## การดำเนินงานต่อเนื่อง

29. ผู้สอบบัญชีต้องรายงานตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)<sup>13</sup>

## เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

30. สำหรับการตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701

31. เมื่อผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับหรือตัดสินใจที่จะสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก40-ก43)

## ข้อมูลอื่น

32. เมื่อนำไปปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีต้องรายงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)

## ความรับผิดชอบต่อการเงิน

33. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องรวมส่วนที่มีหัวข้อ “ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อการเงิน” รายงานของผู้สอบบัญชีต้องใช้คำที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น ๆ ในบางประเทศและไม่จำเป็นต้องกล่าวถึง “ผู้บริหาร” โดยเฉพาะเจาะจง ในบางประเทศ การกล่าวถึงอย่างเหมาะสมอาจเป็นการกล่าวถึงผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างอิงย่อหน้า ก44)

34. ส่วนนี้ของรายงานของผู้สอบบัญชีต้องอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารเกี่ยวกับ (อ้างอิงย่อหน้า ก45-ก48)

(ก) การจัดทำงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และ

(ข) ประเมินความสามารถของกิจการในการดำเนินงานต่อเนื่อง<sup>14</sup> และการใช้เกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่องยังมีความเหมาะสมอยู่หรือไม่ รวมถึงการเปิดเผยเรื่องเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง (ถ้ามี) คำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อการประเมินนี้ต้องรวมการอธิบายถึงความเหมาะสมของการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก48)

<sup>13</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง” ย่อหน้าที่ 21-23

<sup>14</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 2

35. ส่วนนี้ของรายงานของผู้สอบบัญชีต้องระบุถึงความรับผิดชอบในการสอดส่องดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน เมื่อผู้มีหน้าที่ในการสอดส่องดูแลไม่ใช่ผู้มีหน้าที่ความรับผิดชอบที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 34 ข้างต้น ในกรณีนี้ หัวข้อของส่วนนี้ต้องอ้างอิงถึง “ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” หรือคำอื่นที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น ๆ (อ้างอิงย่อหน้า ก49)
36. เมื่องบการเงินจัดทำตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร คำอธิบายของความรับผิดชอบต่องบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องอ้างอิงถึง “การจัดทำและการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรของงบการเงินเหล่านี้” ตามที่เหมาะสมกับสถานการณ์

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

37. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องรวมส่วนที่มีหัวข้อ “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน”
38. ส่วนนี้ของรายงานของผู้สอบบัญชีต้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก50)
- (ก) ระบุว่าวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีคือ
    - (1) ได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และ
    - (2) เสนอรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งรวมความเห็นของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก51)
  - (ข) ระบุว่าทำให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลคือการให้ความเชื่อมั่นในระดับสูง แต่ไม่ได้เป็นการรับประกันว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีจะสามารถตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่มีอยู่ได้เสมอไป และ
  - (ค) ระบุว่าแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
    - (1) อธิบายว่าข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นถือว่ามีสาระสำคัญเมื่อคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่ารายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกันจะมีผลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินเหล่านี้ หรือ<sup>15</sup>
    - (2) แสดงคำจำกัดความหรือคำอธิบายของสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก52)

<sup>15</sup> มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 320 “ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 2

39. ส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชีต้อง (อ้างอิงย่อหน้าที ก50)
- (ก) ระบุว่า การตรวจสอบของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจและการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการตรวจสอบ และ
- (ข) อธิบายการตรวจสอบโดยระบุว่าความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีคือ
- (1) ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น และได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ความเสี่ยงที่ไม่พบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตจะสูงกว่าความเสี่ยงที่เกิดจากข้อผิดพลาด เนื่องจากการทุจริตอาจเกี่ยวกับการสมรู้ร่วมคิด การปลอมแปลงเอกสารหลักฐาน การตั้งใจละเว้นการแสดงข้อมูล การแสดงข้อมูลที่ไม่ตรงตามข้อเท็จจริงหรือการแทรกแซงการควบคุมภายใน
  - (2) ทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบเพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ ในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องละเว้นข้อความว่าการพิจารณาของผู้สอบบัญชีต่อการควบคุมภายในไม่ใช่มีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงความเห็นต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ
  - (3) ประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งจัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร
  - (4) สรุปรูปเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร และจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ สรุปรูปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ ถ้าผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องกล่าวไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีถึงการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน หรือถ้าการเปิดเผยดังกล่าวไม่เพียงพอ ความเห็นของผู้สอบบัญชีจะเปลี่ยนแปลงไป ข้อสรุปของผู้สอบบัญชีขึ้นอยู่กับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม เหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคตอาจเป็นเหตุให้กิจการต้องหยุดการดำเนินงานต่อเนื่อง
  - (5) เมื่องบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร ประเมินการนำเสนอ โครงสร้าง และเนื้อหาของงบการเงินโดยรวม รวมทั้งการเปิดเผยว่างบการเงินแสดงรายการและเหตุการณ์ในรูปแบบที่ทำให้มีการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร

- (ค) เมื่อมีการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600<sup>16</sup> ไปปฏิบัติ ให้อธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในงานการตรวจสอบกลุ่มกิจการโดยระบุถึง
- (1) ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเพื่อให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือกิจกรรมทางธุรกิจภายในกลุ่มกิจการเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ
  - (2) ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบต่อการกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแลและการปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ และ
  - (3) ผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบแต่เพียงผู้เดียวต่อความเห็นของผู้สอบบัญชี
40. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องรวม (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก50)
- (ก) ระบุว่าผู้สอบบัญชีได้สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับขอบเขตและช่วงเวลาของการตรวจสอบตามที่ได้วางแผนไว้ ประเด็นที่มีนัยสำคัญที่พบจากการตรวจสอบ รวมถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญในระบบการควบคุมภายในซึ่งผู้สอบบัญชีพบในระหว่างการตรวจสอบ
  - (ข) สำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ให้ระบุว่าผู้สอบบัญชีได้ให้คำรับรองแก่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลว่าผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระและได้สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ทั้งหมดตลอดจนเรื่องอื่นซึ่งผู้สอบบัญชีเชื่อว่ามีเหตุผลที่บุคคลภายนอกอาจพิจารณาว่ากระทบต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และมาตรการที่ผู้สอบบัญชีใช้เพื่อป้องกันไม่ให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระ และ
  - (ค) สำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และกิจการอื่น ๆ ที่ต้องสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ให้ระบุว่าจากเรื่องที่ติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้สอบบัญชีพิจารณาเรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญมากที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินในงวดปัจจุบันและกำหนดเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีได้อธิบายเรื่องเหล่านี้ในรายงานของผู้สอบบัญชีเว้นแต่กฎหมายหรือข้อบังคับไม่ให้เปิดเผยต่อสาธารณะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวหรือในสถานการณ์ที่ยากที่จะเกิดขึ้น ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าไม่ควรสื่อสารเรื่องดังกล่าวในรายงานของผู้สอบบัญชีเพราะการกระทำดังกล่าวสามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าจะมีผลกระทบในทางลบมากกว่าผลประโยชน์ต่อส่วนได้เสียสาธารณะจากการสื่อสารดังกล่าว (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก53)

<sup>16</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600” ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น”

## ตำแหน่งของการบรรยายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

41. การบรรยายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 39-40 ต้องแสดงไว้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก54)
- (ก) ภายในรายงานของผู้สอบบัญชี
  - (ข) ภายในภาคผนวกของรายงานของผู้สอบบัญชี ในกรณีนี้รายงานของผู้สอบบัญชีต้องรวมการอ้างอิงไปยังตำแหน่งของภาคผนวก หรือ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก54- ก55)
  - (ค) โดยการอ้างอิงโดยเฉพาะภายในรายงานของผู้สอบบัญชีไปยังตำแหน่งของคำบรรยายดังกล่าวบนเว็บไซต์ขององค์กรที่เหมาะสม เมื่อกฎหมาย ข้อกำหนดหรือมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศอนุญาตให้ผู้สอบบัญชีทำได้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก54 และ ก56-ก57)
42. เมื่อผู้สอบบัญชีอ้างอิงไปยังคำบรรยายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีบนเว็บไซต์ขององค์กรที่เหมาะสม ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าคำบรรยายนั้นต้องไม่ขัดแย้งกับข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 39-40 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก56)

## ความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงาน

43. หากผู้สอบบัญชีกล่าวถึงความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน ซึ่งนอกเหนือจากความรับผิดชอบผู้สอบบัญชีภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชีในการรายงานต่องบการเงิน ความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานดังกล่าวต้องกล่าวถึงในส่วนที่แยกต่างหากในรายงานของผู้สอบบัญชีและต้องอยู่ภายใต้หัวข้อ “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น” หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสมกับเนื้อหาของส่วนนั้น เว้นแต่ได้กล่าวถึงความรับผิดชอบในการรายงานอื่น ๆ เหล่านี้ในหัวข้อเหมือนกันกับที่นำเสนอภายใต้ความรับผิดชอบการรายงานที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีในกรณีที่น่าเสนอความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานในส่วนที่เหมือนกันกับองค์ประกอบรายงานที่เกี่ยวข้องที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก58-ก60)
44. หากมีการนำเสนอความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานในส่วนที่เหมือนกันกับองค์ประกอบการรายงานที่เกี่ยวข้องที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชีต้องทำให้แตกต่างอย่างชัดเจนเกี่ยวกับความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานจากการรายงานที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก60)
45. หากรายงานของผู้สอบบัญชีมีส่วนที่แยกต่างหากเกี่ยวกับความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานหัวข้อ ข้อความ และคำอธิบายที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 23-40 ต้องอยู่ภายใต้หัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน” โดยที่หัวข้อ “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น” ต้องแสดงต่อจากหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน” (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก60)

## ชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน

46. ต้องแสดงชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เว้นแต่ว่าในสถานการณ์ที่เกิดขึ้นได้ยาก การเปิดเผยดังกล่าวจะถูกคาดหมายอย่างมีเหตุผลว่าจะนำไปสู่อุปสรรคต่อความปลอดภัยส่วนบุคคลอย่างสำคัญ ในสถานการณ์ที่เกิดขึ้นได้ยาก ผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะไม่แสดงชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือความตั้งใจกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพื่อแจ้งให้ทราบถึงการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเป็นไปได้และความรุนแรงของอุปสรรคต่อความปลอดภัยส่วนบุคคลอย่างสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก61-ก63)

## ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี

47. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องลงลายมือชื่อ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก64-ก65)

## ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี

48. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องแจ้งสถานที่ที่ผู้สอบบัญชีทำการประกอบวิชาชีพ

## วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

49. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องไม่ลงวันที่ก่อนวันที่ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน รวมถึงหลักฐานว่า (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก66-ก69)
- (ก) ได้มีการจัดทำงบทุกงบและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่ประกอบเป็นงบการเงิน และ
  - (ข) ผู้มีอำนาจได้ให้การรับรองว่าเป็นผู้รับผิดชอบต่องบการเงินเหล่านั้นแล้ว

## รายงานของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ

50. หากกฎหมายหรือข้อบังคับของประเทศกำหนดให้ผู้สอบบัญชีใช้รูปแบบหรือถ้อยคำที่เฉพาะเจาะจงในรายงานของผู้สอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชีจะอ้างถึงมาตรฐานการสอบบัญชีได้ก็ต่อเมื่อรายงานของผู้สอบบัญชานั้นได้รวมถึงแต่ละองค์ประกอบต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก70-ก71)
- (ก) ชื่อรายงาน
  - (ข) ผู้รับรายงานตามที่กำหนดโดยสถานการณ์ของงานตรวจสอบนั้น
  - (ค) วรรค “ความเห็น” เป็นการแสดงความเห็นต่องบการเงินและการอ้างถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน (รวมถึงการระบุแหล่งที่มาของแม่บทการรายงานทางการเงินที่ไม่ใช่มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ออกโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ อ่านย่อหน้าที่ 27)
  - (ง) การระบุถึงงบการเงินที่ได้ตรวจสอบ



- (จ) ข้อความที่ระบุว่าผู้สอบบัญชีเป็นอิสระจากกิจการตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ และได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้อความนี้ต้องระบุแหล่งที่มาของข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องหรืออ้างอิงข้อกำหนดจรรยาบรรณของคณะกรรมการมาตรฐานจรรยาบรรณนานาชาติสำหรับนักบัญชี (IESBA)
- (ฉ) ในกรณีที่เกี่ยวข้อง ส่วนที่เป็นไปตามข้อกำหนดของการรายงานในย่อหน้าที่ 22 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)
- (ช) ในกรณีที่เกี่ยวข้อง เกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข (หรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง) ต้องระบุว่าเป็นไปตามข้อกำหนดการรายงานในย่อหน้าที่ 23 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)
- (ซ) ในกรณีที่เกี่ยวข้อง ส่วนที่รวมข้อมูลที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 หรือข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับการตรวจสอบที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับและเป็นไปตามข้อกำหนดการรายงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี<sup>17</sup> (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก72-ก75)
- (ฅ) เมื่อนำไปปฏิบัติ วรรคที่ระบุถึงข้อกำหนดในการรายงานในย่อหน้าที่ 24 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)
- (ฉ) คำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินและการระบุความรับผิดชอบเหล่านั้นในการสอดส่องดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงินที่เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 33-36
- (ง) การอ้างอิงถึงมาตรฐานการสอบบัญชีและกฎหมายหรือข้อกำหนด และคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่องบการเงินซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 37-40 (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก50-ก53)
- (จ) สำหรับการตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ต้องเปิดเผยชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน เว้นแต่ในสถานการณ์ที่ยากจะเกิดขึ้น การเปิดเผยดังกล่าวจะถูกคาดหวังอย่างมีเหตุผลว่าจะนำไปสู่อุปสรรคต่อความปลอดภัยส่วนบุคคลอย่างสำคัญ
- (จ) ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี
- (ข) ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี
- (ค) วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

<sup>17</sup> มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701, ย่อหน้าที่ 11-16

รายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบที่เป็นไปตามทั้งมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศและมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ

51. ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง

52. ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง

**ข้อมูลเพิ่มเติมที่นำเสนอพร้อมกับการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก78-ก84)**

53. หากมีการนำเสนอข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องพร้อมกับการเงินที่ตรวจสอบแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องประเมินโดยใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพว่าข้อมูลเพิ่มเติมดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินหรือไม่เนื่องจากลักษณะของข้อมูลหรือวิธีการนำเสนอข้อมูลเพิ่มเติมดังกล่าว เมื่อข้อมูลเพิ่มเติมดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน ในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องครอบคลุมถึงข้อมูลเพิ่มเติมนั้นด้วย

54. หากมีการนำเสนอข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องพร้อมกับการเงินที่ตรวจสอบแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าข้อมูลเพิ่มเติมดังกล่าวถูกนำเสนอในวิธีที่ทำให้มีความแตกต่างอย่างเพียงพอและชัดเจนจากงบการเงินที่ตรวจสอบแล้วหรือไม่ หากข้อมูลเพิ่มเติมดังกล่าวไม่ได้ถูกแยกออกจากงบการเงินที่ตรวจสอบแล้วอย่างชัดเจน ผู้สอบบัญชีต้องขอให้ผู้บริหารเปลี่ยนแปลงวิธีการนำเสนอข้อมูลเพิ่มเติมที่ยังไม่ได้ตรวจสอบดังกล่าว หากผู้บริหารปฏิเสธ ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายในรายงานของผู้สอบบัญชีว่าข้อมูลเพิ่มเติมดังกล่าวยังไม่ได้ตรวจสอบ

**การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น**

**ลักษณะเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)**

ก1. ผู้บริหารใช้ดุลยพินิจต่าง ๆ เกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

ก2. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) กล่าวถึงลักษณะเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางบัญชี<sup>18</sup> ในการพิจารณาถึงลักษณะเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจพบว่ามี ความลำเอียงที่อาจเกิดขึ้นในการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีอาจสรุปได้ว่าผลกระทบโดยรวมของความไม่เป็นกลาง รวมถึงผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ได้รับการแก้ไข ทำให้งบการเงินโดยรวมมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ขอบ่งชี้เกี่ยวกับความไม่เป็นกลางที่อาจกระทบต่อการประเมินของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินโดยรวมแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ นั่น รวมถึงเรื่องต่อไปนี้

<sup>18</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล” ภาคผนวก 2

- การเลือกแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ได้แจ้งให้แก่ผู้บริหารทราบในระหว่าง การตรวจสอบ (ตัวอย่างเช่น การแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ทำให้กำไรเพิ่มขึ้น แต่ไม่แก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ทำให้กำไรลดลง)
- ความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นในการจัดทำประมาณการทางบัญชี

ก3. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 กล่าวถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นในการจัดทำ ประมาณการทางบัญชี<sup>19</sup> ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นไม่ได้แปลว่ามีการแสดง ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสำหรับวัตถุประสงค์ในการหาข้อสรุปเกี่ยวกับความสมเหตุสมผลของ ประมาณการทางบัญชีเสมอไป แต่ข้อบ่งชี้ดังกล่าวอาจมีผลกระทบต่อการประเมินของผู้สอบบัญชีว่า บการเงินโดยรวมปราศจากข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

เปิดเผยนโยบายการบัญชีอย่างเหมาะสมในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13 (ก))

- ก4. ในการประเมินว่างบการเงินได้เปิดเผยอย่างเหมาะสมหรือไม่เกี่ยวกับการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ สำคัญที่และการนำไปปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาเรื่องต่างๆ เช่น
- ได้มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่สำคัญตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่ เกี่ยวข้องแล้วหรือไม่
  - ข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่สำคัญที่เปิดเผยในงบการเงินมีความเกี่ยวข้องและสะท้อนถึง การรับรู้รายการ การวัดมูลค่าและเกณฑ์ในการแสดงรายการตามแม่บทการรายงานทางการเงิน ที่เกี่ยวข้อง ได้ถูกนำไปปฏิบัติกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผย ข้อมูลในงบการเงินในสถานการณ์ซึ่งเฉพาะเจาะจงของการดำเนินงานและสภาพแวดล้อมของ กิจการหรือไม่ และ
  - การอธิบายการนำเสนอ นโยบายการบัญชีที่สำคัญอย่างชัดเจน

ข้อมูลที่แสดงในงบการเงินมีความเกี่ยวข้อง มีความน่าเชื่อถือ สามารถเปรียบเทียบได้และเข้าใจได้ (อ้างถึงย่อหน้า 13(ง))

- ก5. การประเมินความเข้าใจได้ของงบการเงินรวมถึงการพิจารณาเรื่องต่างๆ เช่น
- แสดงข้อมูลในงบการเงินในรูปแบบที่ชัดเจนและกระชับหรือไม่
  - การจัดวางการเปิดเผยข้อมูลที่สำคัญอย่างเด่นชัด เหมาะสม (เช่น เมื่อมีข้อมูลเฉพาะกิจการที่ เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้) และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินมีการอ้างอิงอย่างเหมาะสมใน รูปแบบที่จะไม่ก่อให้เกิดปัญหาที่สำคัญสำหรับผู้ใช้ในการระบุข้อมูลที่จำเป็นหรือไม่

<sup>19</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี รวมถึงประมาณการทางบัญชีเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมและ การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” ย่อหน้าที่ 21

การเปิดเผยผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญต่อข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13(จ))

ก6. โดยทั่วไป งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปจะแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการ การประเมินว่างบการเงินมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจได้ถึงผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการ รวมถึงการพิจารณาเรื่องต่าง ๆ เช่น

- ขอบเขตของข้อมูลในงบการเงินมีความเกี่ยวข้องและเฉพาะเจาะจงกับสถานการณ์ของกิจการ และ
- มีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอหรือไม่เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจ
  - ลักษณะและขอบเขตของสินทรัพย์และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของกิจการที่เกิดจากรายการหรือเหตุการณ์ที่ไม่เข้าเกณฑ์ในการรับรู้รายการ (หรือเกณฑ์ในการตัดรายการ) ที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
  - ลักษณะและขอบเขตของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกิดจากรายการหรือเหตุการณ์
  - วิธีที่ใช้และข้อสมมติและการใช้ดุลยพินิจและการเปลี่ยนแปลงในสิ่งเหล่านี้ ที่กระทบจำนวนเงินที่แสดงรายการหรือการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน รวมถึงการวิเคราะห์ความอ่อนไหวที่เกี่ยวข้อง

ประเมินว่างบการเงินมีการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 14)

ก7. แม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทรับรู้แนวคิดการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร<sup>20</sup>อย่างชัดเจนหรือโดยนัย ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 7(ข) ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร<sup>21</sup>ไม่เพียงแต่กำหนดให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บท แต่ยังรับรู้โดยชัดเจนหรือโดยนัยว่าผู้บริหารอาจจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเกินกว่าข้อกำหนด โดยเฉพาะของแม่บท<sup>22</sup>

<sup>20</sup> ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินระบุว่าการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรต้องการความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของผลกระทบของรายการ เงื่อนไขและเหตุการณ์อื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามคำนิยามและเกณฑ์การรับรู้รายการสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่าย

<sup>21</sup> มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 200 ย่อหน้าที่ 13 (ก)

<sup>22</sup> ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเพิ่มเติมเมื่อการปฏิบัติตามข้อกำหนด โดยเฉพาะในมาตรฐานการรายงานทางการเงินไม่เพียงพอที่จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผลกระทบของรายการซึ่งเฉพาะเจาะจง เงื่อนไขและเหตุการณ์อื่น ๆ ของฐานะการเงินและผลการดำเนินงานทางการเงิน (มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 การนำเสนองบการเงิน ย่อหน้าที่ 17(3))

- ก8. การประเมินของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินมีการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรหรือไม่ ทั้งการ แสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน เป็นเรื่องของดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ การประเมินนี้เกี่ยวข้องกับเรื่องต่างๆ เช่น ข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของกิจการรวมถึงการ เปลี่ยนแปลง ซึ่งขึ้นอยู่กับความเข้าใจในกิจการของผู้สอบบัญชีและหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ระหว่างการตรวจสอบ การประเมินยังรวมถึงการพิจารณาการเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้มีการ นำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรที่เกิดจากเรื่องที่มีสาระสำคัญ เป็นต้น (โดยทั่วไป การแสดง ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจะถูกพิจารณาว่ามีสาระสำคัญถ้าสามารถคาดการณ์อย่างสมเหตุสมผลว่า การแสดงนั้นจะมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินซึ่งใช้งบการเงินโดยรวม เป็นเกณฑ์) เช่น ผลกระทบของพัฒนาการข้อกำหนดการรายงานทางการเงินหรือการเปลี่ยนแปลง สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ
- ก9. การประเมินว่างบการเงินมีการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรหรือไม่อาจรวมถึง ตัวอย่างเช่น การปรึกษาหารือกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับความเห็นที่ว่าทำไมจึงมีการเลือก แสดงข้อมูลที่เฉพาะเจาะจง รวมถึงทางเลือกอื่นที่อาจได้รับการพิจารณา การปรึกษาหารืออาจ รวมถึง ตัวอย่างเช่น
- ระดับของจำนวนเงินในการรวมหรือการแยกแสดงรายการในงบการเงิน และการแสดงข้อมูล ของจำนวนเงินหรือการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเป็นการปิดบังข้อมูลที่มีประโยชน์หรือทำให้ เข้าใจข้อมูลผิดพลาดหรือไม่
  - สอดคล้องกับแนวปฏิบัติในอุตสาหกรรมที่เหมาะสมหรือการปฏิบัติใดๆ ที่แตกต่างกันมีความ เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ของกิจการและเป็นที่ยอมรับหรือไม่

#### คำอธิบายแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

- ก10. ตามที่ได้อธิบายในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 การจัดทำงบการเงินโดยผู้บริหารและผู้มี หน้าที่ในการกำกับดูแล (ถ้ามี) ต้องมีคำอธิบายที่เพียงพอเกี่ยวกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่ เกี่ยวข้องในงบการเงิน<sup>23</sup> คำอธิบายดังกล่าวมีความสำคัญเพราะเป็นการแจ้งให้ผู้ใช้งบการเงินทราบ ถึงแม่บทที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงิน
- ก11. คำอธิบายว่างบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องแม่บทใดแม่บทหนึ่ง นั้นจะเหมาะสมก็ต่อเมื่องบการเงินดังกล่าวจัดทำขึ้นตามข้อกำหนดทุกข้อของแม่บทนั้น ซึ่งมีผล บังคับใช้ในระหว่างงวดที่งบการเงินนั้นครอบคลุมอยู่
- ก12. คำอธิบายแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องที่ใช้ภาษาที่แสดงเงื่อนไขหรือข้อจำกัดที่ไม่ชัดเจน (ตัวอย่างเช่น “งบการเงินเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นส่วนใหญ่”) เป็นคำอธิบาย แม่บทที่ไม่เพียงพอ เพราะคำอธิบายดังกล่าวอาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดการเข้าใจผิดได้

<sup>23</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก2-ก3

### การอ้างอิงถึงแม่บทการรายงานทางการเงินมากกว่าหนึ่งแม่บท

- ก13. ในบางกรณี งบการเงินอาจจะระบุว่าจัดทำขึ้นตามแม่บทการรายงานทางการเงินสองแม่บท (ตัวอย่างเช่น แม่บทการบัญชีของประเทศและมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ) ซึ่งอาจเกิดจากการที่ผู้บริหารถูกกำหนดให้หรือเลือกที่จะจัดทำงบการเงินตามแม่บททั้งสองแม่บท ซึ่งเป็นแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องทั้งสองแม่บท คำอธิบายดังกล่าวจะเหมาะสมก็ต่อเมื่องบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชีแต่ละแม่บท ในกรณีที่ถือได้ว่างบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บททั้งสองแม่บท งบการเงินนั้นต้องจัดทำขึ้นตามแม่บททั้งสองแม่บทพร้อม ๆ กันและโดยไม่ต้องการกระทบยอด ในทางปฏิบัติ การปฏิบัติตามแม่บททั้งสองแม่บทพร้อม ๆ กันเป็นไปได้ยาก เว้นแต่ประเทศดังกล่าวได้รับเอาแม่บทอื่น (ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ) มาเป็นแม่บทของประเทศหรือได้ขจัดอุปสรรคทั้งปวงในการปฏิบัติตามแม่บทดังกล่าวแล้ว
- ก14. งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการรายงานทางการเงินแม่บทหนึ่ง และมีหมายเหตุประกอบงบการเงินหรืองบเพิ่มเติมเพื่อกระทบยอดไปยังงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทอีกแม่บทหนึ่ง ไม่ถือว่าเป็นงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทอื่น ทั้งนี้เพราะงบการเงินไม่ได้รับรวมข้อมูลทั้งหมดในลักษณะตามที่กำหนดโดยแม่บทอื่นนั้น
- ก15. อย่างไรก็ตาม งบการเงินอาจจัดทำขึ้นตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับแม่บทหนึ่ง และมีการอธิบายเพิ่มเติมไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินเกี่ยวกับขอบเขตที่งบการเงินนั้นเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินอีกแม่บทหนึ่ง (ตัวอย่างเช่น งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทของประเทศ มีการอธิบายเกี่ยวกับขอบเขตที่งบการเงินนั้นเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ) คำอธิบายดังกล่าวเป็นการให้ข้อมูลทางการเงินเพิ่มเติม และถือเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 53 และถูกครอบคลุมโดยความเห็นของผู้สอบบัญชีถ้าไม่สามารถทำให้คำอธิบายดังกล่าวแยกต่างหากอย่างชัดเจนจากงบการเงิน

### รูปแบบของความเห็น

- ก16. อาจมีบางกรณีที่มีการนำเสนองบการเงินไม่ถูกต้องตามที่ควร แม้วางงบการเงินนั้นได้จัดทำขึ้นตามข้อกำหนดของแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร ในกรณีเช่นนี้ อาจเป็นไปได้ที่ผู้บริหารจะเพิ่มการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเกินกว่าตามที่กำหนดไว้โดยเฉพาะเจาะจงในแม่บท หรือในสถานการณ์ที่ยากจะเกิดขึ้น ปฏิบัติต่างไปจากข้อกำหนดของแม่บทเพื่อให้การนำเสนองบการเงินนั้นถูกต้องตามที่ควร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 18)

ก17. เป็นเรื่องที่ยากจะเกิดขึ้นที่ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาว่า งบการเงินที่จัดทำตามแม่บทของการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์จะทำให้เกิดการเข้าใจผิด หากผู้สอบบัญชีได้พิจารณาตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 แล้วว่าแม่บทดังกล่าวเป็นที่ยอมรับได้<sup>24</sup> (อ้างอิงย่อหน้าที่ 19)

รายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 20)

ก18. รายงานที่เป็นลายลักษณ์อักษรครอบคลุมรายงานที่ออกในรูปแบบสำเนาถาวรและรายงานที่ออกในรูปแบบของสื่ออิเล็กทรอนิกส์

ก19. ภาคผนวกแสดงตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน ซึ่งได้รวมองค์ประกอบต่าง ๆ ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 21-49 มาตรฐานการสอบบัญชีนี้ไม่ได้กำหนดการเรียงลำดับองค์ประกอบของรายงานของผู้สอบบัญชี ยกเว้นวรรคความเห็นและเกณฑ์ในการแสดงความเห็น อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ใช้หัวข้อเฉพาะ ซึ่งช่วยทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีที่อ้างอิงการตรวจสอบที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีได้รับการยอมรับมากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะในสถานการณ์ที่องค์ประกอบของรายงานของผู้สอบบัญชีถูกนำเสนอในลำดับที่แตกต่างจากรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงไว้เป็นตัวอย่างในภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

รายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบที่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี

ชื่อรายงาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 21)

ก20. ชื่อรายงานที่ระบุว่ารายงานนั้นเป็นรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตัวอย่างเช่น “รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ซึ่งทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นแตกต่างจากรายงานที่ออกโดยผู้อื่น

ผู้รับรายงาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 22)

ก21. กฎหมายหรือข้อบังคับในแต่ละประเทศมักกำหนดว่าใครเป็นผู้รับรายงานที่จะต้องถูกระบุในรายงานของผู้สอบบัญชี โดยทั่วไปแล้วรายงานของผู้สอบบัญชีจะระบุถึงผู้ที่ให้จัดทำรายงานนั้น ซึ่งมักเป็นผู้ถือหุ้นหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการที่งบการเงินได้รับการตรวจสอบ

ความเห็นของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 24-26)

อ้างอิงงบการเงินที่ตรวจสอบ

ก22. รายงานของผู้สอบบัญชีระบุว่า ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีตรวจสอบงบการเงินของกิจการ ซึ่งประกอบด้วย (ระบุชื่อแต่ละงบการเงินซึ่งประกอบด้วยงบการเงินฉบับสมบูรณ์ตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ระบุวันที่หรือเวลาที่ครอบคลุมในแต่ละงบการเงิน) และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมทั้งสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

<sup>24</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 6(ก)

ก 23. เมื่อผู้สอบบัญชีทราบว่างบการเงินที่ตรวจสอบแล้วจะรวมอยู่ในเอกสารที่มีข้อมูลอื่น เช่น รายงานประจำปี ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาที่จะระบุเลขหน้าที่จะนำเสนองบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว หากรูปแบบของการนำเสนอสามารถทำได้ ทั้งนี้เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินระบุงบการเงินที่รายงานของผู้สอบบัญชีกล่าวถึงได้

“นำเสนอโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” หรือ “แสดงตามความจริงและถูกต้องตามที่ควร”

ก 24. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง เพราะรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ใช้ถ้อยคำ “นำเสนอโดยถูกต้องตามที่ควร” เพียงถ้อยคำเดียว)

ก 25. เมื่อผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข การใช้ข้อความนี้ไม่เหมาะสม เช่น “ตามที่อธิบายไว้ก่อนหน้านี้” หรือ “ขึ้นอยู่กับ” โดยเชื่อมโยงกับความเห็น เพราะข้อความเหล่านี้จะทำให้ความเห็นมีเงื่อนไขหรือความเห็นคลุมเครือหรือความเห็นเปลี่ยนแปลงไป

คำอธิบายงบการเงินและเรื่องที่น่าเสนอ

ก 26. ความเห็นของผู้สอบบัญชีครอบคลุมงบการเงินฉบับสมบูรณ์ตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น ในกรณีของแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปหลายแม่บท งบการเงินประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น งบกระแสเงินสด และหมายเหตุที่เกี่ยวข้อง ซึ่งโดยทั่วไปประกอบด้วยสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและหมายเหตุเรื่องอื่น ๆ ในบางประเทศข้อมูลเพิ่มเติมอาจถือเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน

ก 27. ในกรณีของงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร ความเห็นของผู้สอบบัญชีระบุว่างบการเงินจัดทำขึ้นโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ และให้ระบุเรื่องที่งบการเงินถูกออกแบบมาเพื่อนำเสนอด้วย ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่งบการเงินจัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศไทย เรื่องเหล่านี้คือ *ฐานะการเงินของกิจการ ณ สิ้นงวดและผลการดำเนินงานของกิจการ และกระแสเงินสดสำหรับงวดสิ้นสุดวันเดียวกัน* ดังนั้น (....) ในย่อหน้าที่ 25 และที่ใด ๆ ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ให้แทนที่ด้วยถ้อยคำที่เป็นตัวเอนในประโยคก่อนหน้าเมื่อแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศไทย หรือในกรณีแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ จะถูกแทนที่ด้วยถ้อยคำซึ่งอธิบายเรื่องทั้งงบการเงินถูกออกแบบมาเพื่อนำเสนอ

คำอธิบายแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและผลกระทบที่อาจมีต่อความเห็นของผู้สอบบัญชี

ก 28. การระบุถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในรายงานของผู้สอบบัญชีนั้น มีวัตถุประสงค์เพื่อแจ้งให้ผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีทราบถึงบริบทที่ใช้ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี และไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะจำกัดการประเมินตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 14 การระบุถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจใช้ถ้อยคำ เช่น

“.....ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน” หรือ

“.....ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปในประเทศ ก”



- ก29. เมื่อแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องครอบคลุมถึงมาตรฐานรายงานทางการเงินและข้อกำหนดทางกฎหมาย การระบุถึงแม่บทจะใช้ถ้อยคำว่า “....ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินและข้อกำหนดในประมวลกฎหมายว่าด้วยบริษัทจำกัดของประเทศ ก” มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 กล่าวถึงสถานการณ์ที่มีความขัดแย้งระหว่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินและข้อกำหนดทางกฎหมาย<sup>25</sup>
- ก30. ตามที่กล่าวกล่าวถึงในย่อหน้าที่ ก8 งบการเงินอาจจัดทำขึ้นตามแม่บทการรายงานทางการเงินสองแม่บท ซึ่งทั้งสองแม่บทต่างก็เป็นแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ดังนั้นแม่บทแต่ละแม่บทจะถูกพิจารณาแยกต่างหากจากกันในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องบการเงิน และความเห็นของผู้สอบบัญชีตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 25 - 27 ต้องอ้างอิงถึงแม่บททั้งสองแม่บท ดังนี้
- (ก) หากงบการเงินเป็นไปตามแม่บทแต่ละแม่บท จะมีการแสดงความเห็นสองความเห็น คือ ความเห็นว่างบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องแม่บทหนึ่ง (ตัวอย่างเช่น แม่บทของประเทศ) และความเห็นว่างบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอีกแม่บทหนึ่ง (ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ) ความเห็นเหล่านี้อาจแสดงโดยแยกต่างหากจากกันหรือเป็นข้อความเดียวกัน (ตัวอย่างเช่น งบการเงินแสดง (.....) โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศ ก และตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ)
  - (ข) หากงบการเงินเป็นไปตามแม่บทเพียงแม่บทเดียว แต่ไม่เป็นไปตามแม่บทอีกแม่บทหนึ่ง สามารถแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขว่างบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทหนึ่ง (ตัวอย่างเช่น แม่บทของประเทศ) แต่แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในส่วนที่เกี่ยวข้องกับแม่บทอีกแม่บทหนึ่ง (ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ) ตามที่กำหนดในมาตรฐานสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)
- ก31. ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ก10 งบการเงินอาจแสดงถึงการปฏิบัติตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับขอบเขตของการปฏิบัติตามแม่บทการรายงานทางการเงินอีกแม่บทหนึ่ง ข้อมูลเพิ่มเติมดังกล่าวถูกครอบคลุมโดยความเห็นของผู้สอบบัญชี เนื่องจากไม่สามารถแยกออกจากงบการเงินได้อย่างชัดเจน (อ่านย่อหน้าที่ 53-54 และข้อมูลที่เกี่ยวข้องในย่อหน้า ก78-ก84) ตามลำดับ
- (ก) หากการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวเกี่ยวกับการปฏิบัติตามแม่บทการการรายงานทางการเงินอีกแม่บทหนึ่ง ทำให้เกิดการเข้าใจผิด ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)
  - (ข) หากการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวไม่ทำให้เกิดการเข้าใจผิด แต่ผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่ามีความสำคัญเนื่องจากเป็นพื้นฐานในการทำความเข้าใจงบการเงินของผู้ใช้ ผู้สอบบัญชีจะเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) เพื่อให้ผู้ใช้สังเกตการเปิดเผยดังกล่าว

<sup>25</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 18

เกณฑ์ในการแสดงความเห็น (อ้างอิงย่อหน้าที่ 28)

ก32. เกณฑ์ในการแสดงความเห็นให้บริบทที่สำคัญเกี่ยวกับความเห็นของผู้สอบบัญชี ดังนั้น มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ต้องการให้เกณฑ์ในการแสดงความเห็นเป็นส่วนที่ต่อจากความเห็นโดยตรงในรายงานของผู้สอบบัญชี

ก33. การอ้างอิงไปยังมาตรฐานใช้สื่อสารไปยังผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีว่าการตรวจสอบได้ปฏิบัติตามมาตรฐานที่กำหนดไว้

ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 28(ค))

ก34. การระบุข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องของประเทศนั้น ๆ ช่วยเพิ่มความโปร่งใสเกี่ยวกับข้อกำหนดเหล่านั้นที่เกี่ยวกับงานตรวจสอบโดยเฉพาะ มาตรฐานการบัญชี รหัส 200 อธิบายข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องซึ่งโดยปกติประกอบด้วยส่วน ก และ ข ของข้อกำหนดจรรยาบรรณที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ เกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงิน (บางส่วนของย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้องจึงไม่แปลเพราะใช้ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์)<sup>26</sup>

ก35. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้องเพราะใช้ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์)

ก36. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้องเพราะใช้ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์)

ก37. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้องเพราะใช้ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์)

ข้อพิจารณาเป็นพิเศษสำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ

ก38. ในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ เมื่อมีข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องซึ่งมาจากหลายแห่ง รวมถึงข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระ การอ้างอิงในรายงานของผู้สอบบัญชีของประเทศที่มีข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณจะเกี่ยวข้องกับการบังคับใช้กับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ เนื่องจากในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ<sup>27</sup>

<sup>26</sup> ย่อหน้านี้ไม่ใช่

<sup>27</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ย่อหน้าที่ ก37

ก39. มาตรฐานการสอบบัญชีไม่ได้ระบุข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณหรือความเป็นอิสระโดยเฉพาะสำหรับผู้สอบบัญชี รวมถึงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และดังนั้นไม่ได้ขยายหรือกำลัวงข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการถือปฏิบัติ หรือมาตรฐานการสอบบัญชีไม่ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มต้องถือปฏิบัติเช่นเดียวกันในทุกกรณีตามข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระโดยเฉพาะซึ่งบังคับใช้กับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ดังนั้น ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง รวมถึงข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระ ในสถานการณ์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจมีความซับซ้อน มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 600<sup>28</sup> ได้ให้แนวทางปฏิบัติกับผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานตรวจสอบข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มและของกลุ่มกิจการ รวมถึงสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไม่ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 31)

ก40. กฎหมายหรือข้อบังคับอาจกำหนดให้มีการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสำหรับการตรวจสอบกิจการนอกเหนือจากกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ตัวอย่างเช่น กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะซึ่งเป็นกิจการที่ถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ

ก41. ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจที่จะสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสำหรับกิจการ รวมถึงกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่สำคัญ ตัวอย่างเช่น กิจการมีผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องอยู่ในวงกว้างเป็นจำนวนมากและรวมถึงการพิชานลักษณะและขนาดของธุรกิจ ตัวอย่างของกิจการดังกล่าวอาจรวมถึงสถาบันการเงิน (ตัวอย่างเช่น ธนาคาร บริษัทประกันภัย และกองทุนบำนาญ) และกิจการอื่น เช่น องค์กรการกุศล

ก42. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องตกลงร่วมกันในเงื่อนไขของงานตรวจสอบกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ตามความเหมาะสม และอธิบายบทบาทของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการตกลงเงื่อนไขในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีสำหรับกิจการซึ่งขึ้นอยู่กับกระบวนการกำกับดูแลของกิจการและกฎหมายหรือข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง<sup>29</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 กำหนดให้หนังสือตอบรับงานสอบบัญชีหรือข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรในรูปแบบอื่นที่เหมาะสมต้องรวมการอ้างอิงรูปแบบและเนื้อหาตามที่กำหนดของรายงานใด ๆ ที่ออกโดยผู้สอบบัญชี<sup>30</sup> เมื่อผู้สอบบัญชีไม่ถูกกำหนดให้สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210<sup>31</sup> อธิบายว่าอาจมีประโยชน์หากผู้สอบบัญชีจะทำการอ้างอิงในเงื่อนไขของงานตรวจสอบถึงความเป็นไปได้ในการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี และในบางประเทศอาจจำเป็นสำหรับผู้สอบบัญชีที่จะรวมการอ้างอิงความเป็นไปได้ดังกล่าวเพื่อสแกนความสามารถในการกระทำได้กล่าว

<sup>28</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ย่อหน้าที่ 19-20

<sup>29</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 9 และ ก21

<sup>30</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 10

<sup>31</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ ก23

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก43. กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ไม่ได้มีอยู่ทั่วไปในภาครัฐ อย่างไรก็ตาม หน่วยงานภาครัฐ อาจมีความสำคัญเนื่องจากขนาด ความซับซ้อนหรือประเด็นส่วนได้เสียสาธารณะ ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีหรือหน่วยงานภาครัฐอาจถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับหรืออาจจะตัดสินใจที่จะ สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี

ความรับผิดชอบต่อการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 33-35)

ก44. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 อธิบายถึงหลักการที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้บริหาร และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ถ้ามี) ซึ่งเป็นพื้นฐานในการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐาน การสอบบัญชี<sup>32</sup> ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ถ้ามี) รับผิดชอบต่อความรับผิดชอบในการ จัดทำงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการนำเสนองบการเงินโดย ถูกต้องตามที่ควร ผู้บริหารยังต้องรับผิดชอบต่อความรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอัน เป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด คำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหาร ในรายงานของผู้สอบบัญชีโดยการอ้างถึงความรับผิดชอบทั้งสองประการนั้น จะช่วยอธิบายหลักการ ที่ใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ใช้คำว่าผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการอธิบายถึงบุคคลหรือองค์กรที่มีความรับผิดชอบในการ กำกับดูแลกิจการ และให้คำอธิบายเกี่ยวกับการกระจายโครงสร้างการกำกับดูแลในแต่ละ ประเทศและแต่ละกิจการ

ก45. ในบางสถานการณ์อาจเป็นการเหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีจะเพิ่มเติมในคำอธิบายเกี่ยวกับ ความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในย่อหน้าที่ 34-35 เพื่อ แสดงถึงความรับผิดชอบเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินภายใต้สภาพแวดล้อมของ ประเทศนั้นหรือตามลักษณะของกิจการ

ก46. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีระบุความรับผิดชอบของผู้บริหารในหนังสือ ตอรับงานสอบบัญชีหรือข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรในรูปแบบอื่นที่เหมาะสม<sup>33</sup> มาตรฐานการ สอบบัญชี รหัส 210 ได้ให้ความยืดหยุ่นในการกระทำดังกล่าวโดยอธิบายว่า ถ้ากฎหมายหรือ ข้อบังคับกำหนดความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ถ้ามี) ที่เกี่ยวข้องกับ การรายงานทางการเงิน ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่ากฎหมายหรือข้อบังคับนั้นได้รวมถึง ความรับผิดชอบที่ในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีแล้วมีผลเทียบเท่ากับความรับผิดชอบตามที่กำหนด ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 สำหรับความรับผิดชอบที่เทียบเท่าดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจ ใช้ข้อความของกฎหมายหรือข้อบังคับนั้นเพื่ออธิบายความรับผิดชอบนั้นในหนังสือตอบรับ

<sup>32</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 13 (ญ)

<sup>33</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 6ข (1)-(2)

งานสอบบัญชีหรือข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรในรูปแบบอื่นที่เหมาะสม ในกรณีดังกล่าว ข้อความนี้อาจใช้ในรายงานของผู้สอบบัญชีเพื่ออธิบายถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 34 (ก) ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ได้ ในสถานการณ์อื่นซึ่งรวมถึงกรณีที่ผู้สอบบัญชีตัดสินใจที่จะไม่ใช่ข้อความของกฎหมายหรือข้อบังคับตามที่ปรากฏในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี ให้ใช้ข้อความตามย่อหน้าที่ 34(ก) ของมาตรฐานฉบับนี้ นอกเหนือจากการรวมคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 34 ผู้สอบบัญชีอาจอ้างถึงรายละเอียดเพิ่มเติมของความรับผิดชอบเหล่านี้โดยรวมการอ้างอิงไปยังที่สามารถเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวได้ (เช่น ในรายงานประจำปีของกิจการหรือเว็บไซต์ขององค์กรที่เหมาะสม)

ก47. ในบางประเทศ กฎหมายหรือข้อบังคับที่กำหนดความรับผิดชอบของผู้บริหารอาจอ้างถึงโดยเฉพาะเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อความเพียงพอของสมุดบัญชีและเอกสารหรือระบบบัญชีโดยเฉพาะเจาะจง เนื่องจากสมุดบัญชี เอกสาร และระบบต่าง ๆ เป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมภายใน (ตามที่ให้คำนิยามไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315<sup>34</sup>) คำอธิบายในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 และในย่อหน้าที่ 34 จึงไม่อ้างอิงถึงสิ่งเหล่านี้โดยเฉพาะเจาะจง

ก48. ภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ได้ให้ตัวอย่างของการประยุกต์ใช้ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 34(ข) เมื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินถูกประยุกต์ใช้เป็นแม่บทการรายงานทางการเงิน ถ้าแม่บทการรายงานทางการเงินนอกเหนือจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินถูกนำมาใช้ ข้อความที่เป็นตัวอย่างในภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อาจจำเป็นต้องมีการปรับเพื่อสะท้อนถึงการประยุกต์ใช้แม่บทการรายงานทางการเงินอื่นตามสถานการณ์

การสอดส่องดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35)

ก49. เมื่อมีกลุ่มบุคคลบางกลุ่ม แต่ไม่ใช่ทั้งหมด ที่เกี่ยวข้องกับการสอดส่องดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน ได้เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน คำอธิบายที่กำหนดในย่อหน้าที่ 35 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อาจจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนให้สะท้อนสถานการณ์เฉพาะของกิจการอย่างเหมาะสม เมื่อกลุ่มบุคคลที่รับผิดชอบการสอดส่องดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงินเป็นกลุ่มบุคคลเดียวกับผู้ที่รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินแล้วไม่จำเป็นต้องอ้างถึงความรับผิดชอบในการสอดส่องดูแล

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 37-40)

ก50. คำอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยย่อหน้าที่ 37-40 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อาจมีการปรับให้สะท้อนถึงลักษณะเฉพาะของกิจการ ตัวอย่างเช่น รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินรวม ตัวอย่างที่ 2 ในภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ รวมตัวอย่างของการปรับเปลี่ยนแปลงดังกล่าว

<sup>34</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ” ย่อหน้าที่ 4(ค)

วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 38(ก))

ก51. รายงานของผู้สอบบัญชีอธิบายวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีว่าเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และเพื่อเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งรวมความเห็นของผู้สอบบัญชี วัตถุประสงค์เหล่านี้ตรงข้ามกับความรับผิดชอบของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน

คำอธิบายความมีสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 38(ค))

ก52. ภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้แสดงตัวอย่างของการนำข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 38(ค) เกี่ยวกับคำอธิบายความมีสาระสำคัญไปใช้เมื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ถ้ามีการใช้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องนอกเหนือจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ข้อความที่เป็นตัวอย่างที่แสดงอยู่ในภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อาจจำเป็นต้องมีการปรับให้สะท้อนกับการนำไปใช้กับแม่บทการรายงานทางการเงินอื่นในสถานการณ์นั้น

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 (อ้างถึงย่อหน้าที่ 40(ค))

ก53. ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าการให้ข้อมูลเพิ่มเติมในคำอธิบายของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี นอกเหนือจากที่กำหนดในย่อหน้าที่ 40(ค) จะเป็นประโยชน์ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจอ้างถึงข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 9 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 เพื่อพิจารณาเรื่องที่คุณสอบบัญชีต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษในการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยต้องคำนึงถึงเรื่องที่มีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) การใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรายการในงบการเงินที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหาร รวมถึงประมาณการทางบัญชี ที่ถูกระบุว่ามีความไม่แน่นอนอย่างมากในการประมาณการ และผลกระทบต่อการตรวจสอบเหตุการณ์หรือรายการที่สำคัญที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด

ตำแหน่งของคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 41 และ 50(ญ))

ก54. ให้รวมข้อมูลที่กำหนดในย่อหน้าที่ 39-40 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ในภาคผนวกของรายงานของผู้สอบบัญชี หรือให้อ้างอิงข้อมูลดังกล่าวไปยังเว็บไซต์ขององค์กรที่เหมาะสม เมื่อกฎหมาย ข้อบังคับหรือมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศ อนุญาต ซึ่งอาจมีประโยชน์ช่วยให้เนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีกระชับขึ้น อย่างไรก็ตาม เนื่องจากคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีได้รวมข้อมูลที่จำเป็นต้องแจ้งให้ผู้รับทราบถึงวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องอ้างอิงไปยังตำแหน่งที่สามารถเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวได้

ตำแหน่งในภาคผนวก (อ้างอิงย่อหน้าที่ 41(ข) และ 50(ญ))

ก55. ย่อหน้าที่ 41 อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีรวมข้อความที่กำหนดโดยย่อหน้าที่ 39-40 อธิบายถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในภาคผนวกของรายงานของผู้สอบบัญชี แสดงการอ้างอิงที่เหมาะสมภายในรายงานของผู้สอบบัญชีที่อยู่ในภาคผนวก ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงการอ้างอิงไปยังภาคผนวกในรายงานของผู้สอบบัญชี

#### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

การตรวจสอบของข้าพเจ้ามีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งรวมความเห็นของข้าพเจ้าอยู่ด้วย ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลคือความเชื่อมั่นในระดับสูง แต่ไม่ได้เป็นการรับประกันว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีจะสามารถตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่มีอยู่ได้เสมอไป ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดและถือว่ามีสาระสำคัญเมื่อคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่ารายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกันจะมีผลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินจากการใช้งบการเงินเหล่านี้

คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับความรับผิดชอบของข้าพเจ้าสำหรับการตรวจสอบงบการเงินถูก รวมอยู่ในภาคผนวก ก ของรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับนี้ คำอธิบายนี้อยู่ใน (ระบุเลขหน้า หรือการอ้างอิงโดยเฉพาะอื่น ๆ ไปยังตำแหน่งของคำอธิบาย) ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้า

การอ้างอิงไปยังเว็บไซต์ขององค์กรที่เหมาะสม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 41(ค) และ 42)

ก56. ย่อหน้าที่ 41 อธิบายว่าผู้สอบบัญชีอาจอ้างถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่อยู่บนเว็บไซต์ขององค์กรที่เหมาะสม ก็ต่อเมื่อกฎหมาย ข้อบังคับหรือมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศ อนุญาตให้ทำได้ ข้อมูลบนเว็บไซต์ที่ถูกรวมในรายงานของผู้สอบบัญชีในรูปแบบที่เป็น การอ้างอิงโดยเฉพาะไปยังตำแหน่งของเว็บไซต์ที่ข้อมูลดังกล่าวสามารถค้นพบ อาจอธิบายงาน ของผู้สอบบัญชีหรือการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีได้อย่างกว้างขวาง แต่อาจจะไม่ สอดคล้องกับคำอธิบายที่กำหนดในย่อหน้าที่ 39-40 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ซึ่ง หมายความว่าถ้อยคำในคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีบนเว็บไซต์อาจต้องให้ รายละเอียดมากขึ้นหรืออาจรวมถึงเรื่องอื่นที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินที่ตรวจสอบ นำเสนอถ้อยคำที่ สะท้อนและไม่ขัดแย้งกับเรื่องที่กำหนดในย่อหน้าที่ 39-40

ก57. องค์กรที่เหมาะสมอาจเป็นผู้กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศ หน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแล หรือหน่วยงานกำกับดูแลด้านการสอบบัญชี องค์กรดังกล่าวจะเป็นหน่วยงานที่เหมาะสมที่ให้ความมั่นใจเรื่องความถูกต้อง ความครบถ้วนและการมีอยู่อย่างต่อเนื่องของข้อมูลที่เป็นมาตรฐาน อาจเป็นการไม่เหมาะสมหากผู้สอบบัญชีจะเป็นผู้ดูแลเว็บไซต์ดังกล่าว ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงการอ้างอิงไปยังเว็บไซต์ในรายงานของผู้สอบบัญชี

#### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

การตรวจสอบของข้าพเจ้ามีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งรวมความเห็นของข้าพเจ้าอยู่ด้วย ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลคือความเชื่อมั่นในระดับสูง แต่ไม่ได้เป็นการรับประกันว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีจะสามารถตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่มีอยู่ได้เสมอไป ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดและถือว่ามีสาระสำคัญเมื่อคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่ารายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกันจะมีผลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินจากการใช้งบการเงินเหล่านี้

คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับความรับผิดชอบของข้าพเจ้าสำหรับการตรวจสอบงบการเงินได้แสดงไว้ที่เว็บไซต์ของ (หน่วยงาน) ที่ (เว็บไซต์ลิงค์) คำอธิบายนี้เป็นส่วนหนึ่งของรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้า

ความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 43-45)

ก58. ในบางประเทศ ผู้สอบบัญชีอาจมีความรับผิดชอบเพิ่มเติมที่จะรายงานเรื่องอื่น ๆ ที่นอกเหนือจากความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีภายในมาตรฐานการสอบบัญชี ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจถูกขอให้รายงานเรื่องเฉพาะถ้าเรื่องนั้นเป็นที่สนใจของผู้สอบบัญชีในระหว่างการตรวจสอบงบการเงินในทางตรงกันข้าม ผู้สอบบัญชีอาจถูกร้องขอให้ปฏิบัติงานและรายงานกระบวนการเฉพาะเพิ่มเติมหรือแสดงความเห็นต่อเรื่องต่างๆ โดยเฉพาะเจาะจง เช่น ความเพียงพอของสมุดและบันทึกทางการบัญชี การควบคุมภายในต่อรายงานทางการเงินหรือข้อมูลอื่น มาตรฐานการสอบบัญชีในบางประเทศมักให้แนวปฏิบัติเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบเพิ่มเติมในการรายงานข้อมูลในประเทศนั้น

ก59. ในบางกรณี กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดหรืออนุญาตให้ผู้สอบบัญชีรายงานความรับผิดชอบอื่นเหล่านี้ในรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน ในบางกรณี กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดหรืออนุญาตให้ผู้สอบบัญชีรายงานความรับผิดชอบอื่นเหล่านี้ในรายงานที่แยกต่างหาก



ก60. ย่อหน้าที่ 43-45 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อ่อนุญาตให้นำเสนอความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานไว้รวมกันภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชีเมื่อเป็นเรื่องเดียวกันและถ้อยคำของรายงานของผู้สอบบัญชีมีความแตกต่างอย่างชัดเจนจากความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานจากมาตรฐานการสอบบัญชีเหล่านั้น ความแตกต่างอย่างชัดเจนดังกล่าวอาจทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องอ้างถึงแหล่งที่มาของความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานและระบุว่าความรับผิดชอบดังกล่าวอยู่นอกเหนือข้อกำหนดภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชี มิฉะนั้น ความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานเหล่านี้ อธิบายไว้ในส่วนที่แยกต่างหากในรายงานของผู้สอบบัญชีภายใต้หัวข้อ “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น” หรืออยู่ในส่วนที่เหมาะสม ในกรณีดังกล่าว ย่อหน้าที่ 45 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีรวมความรับผิดชอบในการรายงานภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชีภายใต้หัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน”

ชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 46)

ก61. มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1<sup>35</sup> กำหนดให้สำนักงานจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติในการให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยไม่คำนึงถึงข้อกำหนดในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 การระบุชื่อผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในรายงานของผู้สอบบัญชีนั้นตั้งใจที่จะเพิ่มความโปร่งใสให้มากขึ้นกับผู้ใช้งานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

ก62. กฎหมาย ข้อบังคับ หรือมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศ อาจกำหนดให้รายงานของผู้สอบบัญชีรวมชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน ซึ่งรับผิดชอบงานตรวจสอบนอกเหนือจากงบการเงินของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ผู้สอบบัญชีอาจถูกกำหนดโดยกฎหมาย ข้อบังคับหรือมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศ หรืออาจตัดสินใจที่จะใส่ข้อมูลเพิ่มเติมนอกเหนือจากชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีเพื่อระบุเพิ่มเติมเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน ตัวอย่างเช่น เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานของประเทศที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานอยู่

ก63. ในสถานการณ์ที่ยากที่จะเกิดขึ้น ผู้สอบบัญชีอาจจะระบุข้อมูลหรือมีประสบการณ์ที่ระบุความเป็นไปได้ที่จะเกิดอุปสรรคต่อความปลอดภัยส่วนบุคคล ถ้ามีการระบุผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานไปยังสาธารณะ อาจมีผลร้ายทางกายภาพต่อผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือกลุ่มบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องอย่างใกล้ชิด อย่างไรก็ตาม อุปสรรคดังกล่าวไม่รวมถึงตัวอย่างเช่น อุปสรรคของหนี้สินทางกฎหมาย ข้อบังคับหรือการลงโทษทางวิชาชีพ การปรึกษาหารือกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการเกี่ยวกับสถานการณ์ที่อาจเป็นผลร้ายทางกายภาพ อาจให้ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับความเป็นไปได้หรือความรุนแรงของอุปสรรคต่อความปลอดภัยส่วนบุคคลที่สำคัญ กฎหมาย ข้อบังคับหรือมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศอาจกำหนดข้อบังคับเพิ่มเติมที่เกี่ยวกับการพิจารณาว่าควรละเว้นการเปิดเผยชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานหรือไม่

<sup>35</sup> มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 “การควบคุมคุณภาพของสำนักงานที่ปฏิบัติงานตรวจสอบและสอบทานงบการเงินและการให้ความเชื่อมั่นอื่น และงานการให้บริการที่เกี่ยวข้อง” ย่อหน้า 32

ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 47)

ก 64. ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชีอาจเป็นในนามของสำนักงานสอบบัญชี หรือในนามของผู้สอบบัญชี หรือทั้งสองอย่าง ตามความเหมาะสมในแต่ละประเทศ ในบางประเทศ นอกเหนือจากลายมือชื่อของผู้สอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจถูกกำหนดให้แจ้งในรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับตำแหน่งทางวิชาชีพบัญชีของผู้สอบบัญชี หรือข้อเท็จจริงที่ว่าผู้สอบบัญชีหรือสำนักงาน แล้วแต่กรณี ได้รับการยอมรับจากหน่วยงานกำกับดูแลวิชาชีพที่เหมาะสมในประเทศนั้นแล้ว

ก 65. ในบางประเทศ กฎหมายหรือข้อบังคับอาจยอมให้ใช้ลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ในรายงานของผู้สอบบัญชี วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 49)

ก 66. วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นการแจ้งให้ผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีทราบว่า ผู้สอบบัญชีได้พิจารณาผลกระทบของเหตุการณ์และรายการต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีได้รับทราบและที่เกิดขึ้นจนถึงวันนั้นแล้ว ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อเหตุการณ์และรายการต่าง ๆ ภายหลังจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีได้กล่าวถึงในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560<sup>36</sup>

ก 67. เนื่องจากความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นการแสดงความเห็นต่องบการเงินและงบการเงินเป็นความรับผิดชอบของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีจึงไม่อยู่ในฐานะที่จะสรุปว่าผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ จนกว่าจะได้หลักฐานว่า ได้มีการจัดทำงบการเงินทุกงบและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่ประกอบกันเป็นงบการเงิน และผู้บริหารได้ยอมรับถึงความรับผิดชอบต่องบการเงินเหล่านั้นแล้ว

ก 68. ในบางประเทศ กฎหมายหรือข้อบังคับระบุถึงบุคคลหรือกลุ่มบุคคล (ตัวอย่างเช่น กรรมการ) ที่รับผิดชอบในการสรุปว่าได้มีการจัดทำงบการเงินทุกงบและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่ประกอบกันเป็นงบการเงิน และระบุถึงกระบวนการในการอนุมัติที่จำเป็น ในกรณีดังกล่าว หลักฐานของการอนุมัติดังกล่าวต้องได้มาก่อนการลงวันที่ในรายงานต่องบการเงิน อย่างไรก็ตาม ในบางประเทศ กฎหมายหรือข้อบังคับไม่ได้กำหนดกระบวนการในการอนุมัติ ในกรณีดังกล่าว ควรพิจารณาวิธีปฏิบัติที่กิจการใช้ในการจัดทำและสรุปงบการเงินของกิจการในขั้นสุดท้าย รวมถึงพิจารณาโครงสร้างการกำกับดูแลของกิจการ เพื่อระบุถึงบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่มีอำนาจในการสรุปว่าได้มีการจัดทำงบการเงินทุกงบที่ประกอบกันเป็นงบการเงิน รวมถึงหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้องแล้ว ในบางกรณี กฎหมายหรือข้อบังคับระบุถึงวันที่ในกระบวนการในการจัดทำงบการเงินที่คาดว่าจะการตรวจสอบจะเสร็จสมบูรณ์

<sup>36</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 “เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 10-17

ก69. ในบางประเทศมีการกำหนดว่า งบการเงินต้องได้รับการอนุมัติขั้นสุดท้ายโดยผู้ถือหุ้นก่อนการนำงบการเงินดังกล่าวออกเผยแพร่ต่อสาธารณะ ในประเทศเหล่านี้ การอนุมัติขั้นสุดท้ายโดยผู้ถือหุ้นไม่ใช่เรื่องจำเป็นต่อการสรุปของผู้สอบบัญชีว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอแล้ว วันที่อนุมัติงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีคือวันที่ก่อนหน้านั้นที่ผู้มีอำนาจสรุปว่าได้มีการจัดทำงบการเงินทุกงบและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ที่ประกอบกันเป็นงบการเงิน และผู้มีอำนาจนั้นได้ให้การรับรองว่าเป็นผู้รับผิดชอบต่องบการเงินเหล่านั้นแล้ว

รายงานของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 50)

ก70. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 อธิบายว่า ผู้สอบบัญชีอาจถูกกำหนดให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับนอกเหนือจากมาตรฐานการสอบบัญชี<sup>37</sup> เมื่อข้อแตกต่างระหว่างข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับและมาตรฐานการสอบบัญชีเป็นเรื่องของรูปแบบและถ้อยคำในรายงานของผู้สอบบัญชีเท่านั้น และรายงานของผู้สอบบัญชีได้รวมถึงแต่ละองค์ประกอบตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 50(ก)-(ค) เป็นอย่างน้อย รายงานของผู้สอบบัญชีอาจอ้างถึงมาตรฐานการสอบบัญชีได้ ดังนั้นในสถานการณ์ดังกล่าว หากข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 21-49 ที่ไม่ได้ถูกรวมอยู่ในย่อหน้าที่ 50 (ก)-(ค) ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องประยุกต์ใช้ข้อกำหนดเหล่านั้น รวมถึงตัวอย่างเช่น การเรียงลำดับความเห็น และเกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ก71. เมื่อข้อกำหนดโดยเฉพาะของบางประเทศไม่ขัดแย้งกับมาตรฐานการสอบบัญชี รูปแบบและถ้อยคำที่กำหนดโดยย่อหน้าที่ 21-49 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จะช่วยให้ผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีตระหนักมากยิ่งขึ้นว่ารายงานของผู้สอบบัญชีเป็นรายงานการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี

ข้อมูลที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 (อ้างถึงย่อหน้าที่ 50(ข))

ก72. กฎหมายหรือข้อบังคับอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีให้ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งอาจรวมข้อมูลที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 หรืออาจกำหนดลักษณะและขอบเขตของการสื่อสารเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว

ก73. มาตรฐานการสอบบัญชีไม่ได้ละเมิดกฎหมายหรือข้อบังคับที่ใช้กำกับการตรวจสอบงบการเงิน เมื่อมีการใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 การอ้างอิงไปยังมาตรฐานการสอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชีจะกระทำเมื่อเป็นไปตามกฎหมายหรือข้อบังคับ ส่วนที่กำหนดโดยย่อหน้าที่ 50(ข) ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้ขัดแย้งกับข้อกำหนดการรายงานในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนรูปแบบการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ตัวอย่างเช่น

<sup>37</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก55

- การปรับเปลี่ยนหัวข้อ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ถ้ากฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดหัวข้อเฉพาะ
- อธิบายว่าเหตุใดข้อมูลที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับที่ให้ในรายงานของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น การอ้างอิงไปยังกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องและการอธิบายว่าข้อมูลนั้นเกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างไร
- เมื่อกฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดลักษณะและขอบเขตของคำอธิบาย สนับสนุนข้อมูลที่กำหนดเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์โดยรวมของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่สอดคล้องกับข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701

ก74. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 กล่าวถึงสถานการณ์ที่กฎหมายหรือข้อบังคับของประเทศที่เกี่ยวข้องกำหนดรูปแบบหรือถ้อยคำของรายงานของผู้สอบบัญชีที่แตกต่างอย่างมากจากข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งรวมอยู่ในความเห็นของผู้สอบบัญชี ในสถานการณ์เหล่านี้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่า

- (ก) ผู้ใช้อาจเข้าใจผิดเกี่ยวกับความเชื่อมั่นที่ได้รับจากการตรวจสอบงบการเงินหรือไม่ และ
- (ข) การอธิบายเพิ่มเติมในรายงานของผู้สอบบัญชีสามารถลดความเข้าใจผิดที่เป็นไปได้ หรือไม่

ถ้าผู้สอบบัญชีสรุปว่าการอธิบายเพิ่มเติมในรายงานของผู้สอบบัญชีไม่สามารถลดความเข้าใจผิดที่เป็นไปได้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีไม่รับงานตรวจสอบ เว้นแต่กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดให้ทำได้ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 การปฏิบัติงานตรวจสอบตามกฎหมายหรือข้อบังคับดังกล่าวไม่ได้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีไม่ต้องรวมการอ้างอิงถึงการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี<sup>38</sup> ในรายงานของผู้สอบบัญชี

ข้อพิจารณาโดยเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก75. ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจมีความสามารถตามกฎหมายหรือข้อบังคับที่จะรายงานเรื่องเฉพาะกับสาธารณะ ไม่ว่าไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือในรายงานประกอบ ซึ่งต้องรวมข้อมูลที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนรูปแบบการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 หรือรวมการอ้างอิงในรายงานของผู้สอบบัญชีไปยังคำอธิบายของเรื่องดังกล่าวในรายงานประกอบ

รายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบที่เป็นไปตามทั้งมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศและมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 51)

<sup>38</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 21

ก76. ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง<sup>39</sup>

ก77. ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง

**ข้อมูลเพิ่มเติมที่นำเสนอพร้อมกับการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 53-54)**

ก78. ในบางสถานการณ์ กิจการอาจถูกกำหนดโดยกฎหมาย ข้อบังคับ หรือมาตรฐาน หรืออาจเลือกโดยสมัครใจ ในการนำเสนอข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องพร้อมกับการเงิน ตัวอย่างเช่น อาจนำเสนอข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อเพิ่มความเข้าใจของผู้ใช้เกี่ยวกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือเพื่อให้คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับรายการในงบการเงิน โดยเฉพาะเจาะจง ข้อมูลดังกล่าวโดยปกติแล้วจะนำเสนอในตารางเพิ่มเติมหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงินเพิ่มเติม

ก79. ย่อหน้าที่ 53 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อธิบายว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีที่ครอบคลุมข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่สามารถแยกออกจากงบการเงินได้อย่างชัดเจนเนื่องจากลักษณะของข้อมูลและวิธีการนำเสนอข้อมูลดังกล่าว การประเมินนี้เป็นดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ตัวอย่างเช่น

- ในกรณีที่หมายเหตุประกอบงบการเงินได้รวมถึงคำอธิบายเกี่ยวกับขอบเขตที่งบการเงินเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินอีกแม่บทหนึ่ง ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเป็นข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่สามารถแยกต่างหากจากงบการเงิน ความเห็นของผู้สอบบัญชีจะครอบคลุมถึงหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือตารางเพิ่มเติมที่อ้างอิงจากงบการเงิน
- ในกรณีที่บัญชีกำไรและขาดทุนเพิ่มเติมที่เปิดเผยรายการเฉพาะของรายจ่าย ได้ถูกเปิดเผยเป็นตารางแยกต่างหากรวมอยู่ในภาคผนวกของงบการเงิน ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเป็นข้อมูลเพิ่มเติมที่สามารถแยกต่างหากจากงบการเงิน

ก80. ข้อมูลเพิ่มเติมที่ถูกครอบคลุมโดยความเห็นของผู้สอบบัญชี ไม่จำเป็นต้องถูกอ้างอิงถึงโดยเฉพาะเจาะจงในรายงานของผู้สอบบัญชี หากมีการอ้างอิงถึงหมายเหตุในคำอธิบายของงบการเงินต่าง ๆ ที่ประกอบกันเป็นงบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชี มีความเพียงพอแล้ว

ก81. กฎหมายหรือข้อบังคับอาจไม่ได้กำหนดว่าข้อมูลเพิ่มเติมต้องถูกตรวจสอบ และผู้บริหารอาจตัดสินใจที่จะไม่ขอให้ผู้สอบบัญชีรวมข้อมูลเพิ่มเติมดังกล่าวไว้ในขอบเขตของการตรวจสอบงบการเงิน

ก82. การประเมินของผู้สอบบัญชีว่า ข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้ตรวจสอบถูกนำเสนอในลักษณะที่อาจทำให้เข้าใจว่าถูกครอบคลุมโดยความเห็นของผู้สอบบัญชีหรือไม่ และมีข้อความที่ระบุไว้อย่างชัดเจนว่า “ไม่ได้ตรวจสอบ” หรือไม่ เช่นในกรณีที่ข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้ถูกตรวจสอบถูกนำเสนอโดยเกี่ยวเนื่องกับงบการเงินและข้อมูลเพิ่มเติมที่ถูกตรวจสอบแล้ว

<sup>39</sup> ย่อหน้านี้ไม่ใช่

ก83. ผู้บริหารอาจเปลี่ยนการนำเสนอข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้ตรวจสอบที่อาจทำให้เข้าใจว่า ถูกครอบคลุม โดยความเห็นของผู้สอบบัญชีโดย ตัวอย่างเช่น

- ไม่อ้างอิงจากงบการเงินไปยังตารางเพิ่มเติมที่ไม่ได้ตรวจสอบหรือหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ไม่ได้ตรวจสอบ เพื่อที่ว่าข้อมูลที่ตรวจสอบแล้วและข้อมูลที่ไม่ได้ตรวจสอบมีการแบ่งแยกอย่างชัดเจนเพียงพอ
- จัดวางข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้ตรวจสอบไว้นอกงบการเงิน หรือหากการกระทำเช่นนั้นเป็นไปได้ในสถานการณ์นั้น อย่างน้อยที่สุดให้จัดวางหมายเหตุต่าง ๆ ที่ไม่ได้ตรวจสอบไว้ด้วยกันในตอนท้ายของหมายเหตุประกอบงบการเงินตามที่กำหนด และระบุไว้อย่างชัดเจนว่าหมายเหตุเหล่านั้นไม่ได้ตรวจสอบ หมายเหตุที่ไม่ได้ตรวจสอบที่ปะปนกับหมายเหตุที่ตรวจสอบแล้วอาจถูกเข้าใจผิดว่าได้ตรวจสอบแล้ว

ก84. ข้อเท็จจริงที่ว่าข้อมูลเพิ่มเติมไม่ได้ตรวจสอบนั้น ไม่ได้ปลดปล่อยผู้สอบบัญชีจากความรับผิดชอบตามที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)<sup>40</sup>

<sup>40</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น”

## ภาคผนวก

(อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19)

## ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน

- ตัวอย่างที่ 1 รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร
- ตัวอย่างที่ 2 รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินรวมของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร
- ตัวอย่างที่ 3 รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินของกิจการที่ไม่ใช่กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร (โดยการอ้างอิงบนเว็บไซต์ขององค์กรที่เหมาะสม)
- ตัวอย่างที่ 4 รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินของกิจการที่ไม่ใช่กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป

ตัวอย่างที่ 1 รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร การตรวจสอบไม่ใช่การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (ไม่ได้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600)
- งบการเงินจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปว่าความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขไม่เหมาะสมกับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)
- ได้สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและไม่พบว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ผู้รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลงบการเงินไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงิน
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ



## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กชค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

### รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน<sup>1</sup>

#### ความเห็น

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กชค จำกัด (บริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันและหมายเหตุประกอบงบการเงินรวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กชค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

#### เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่นๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

#### เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้าในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดปัจจุบัน ข้าพเจ้าได้นำเรื่องเหล่านี้มาพิจารณาในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้

(คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701)

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

ข้อมูลอื่น (หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”)

(นำเสนอตามข้อกำหนดในการรายงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 1 ในภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง))

**ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องบการเงิน<sup>2</sup>**

ผู้บริหารมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนองบการเงินเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

ในการจัดทำงบการเงิน ผู้บริหารรับผิดชอบในการประเมินความสามารถของบริษัทในการดำเนินงานต่อเนื่อง เปิดเผยเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง (ตามความเหมาะสม) และการใช้เกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่องเว้นแต่ผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะเลิกบริษัทหรือหยุดดำเนินงานหรือไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปได้

ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีหน้าที่ในการสอดส่องดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัท

**ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน**

การตรวจสอบของข้าพเจ้ามีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งรวมความเห็นของข้าพเจ้าอยู่ด้วย ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลคือความเชื่อมั่นในระดับสูงแต่ไม่ได้เป็นการรับประกันว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีจะสามารถตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่มีอยู่ได้เสมอไป ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดและถือว่ามีสาระสำคัญเมื่อคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่ารายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกันจะมีผลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินจากการใช้งบการเงินเหล่านี้

ย่อหน้าที่ 41(ข) ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อธิบายข้อความแรงเงาข้างล่างซึ่งสามารถนำไปไว้ในภาคผนวกของรายงานของผู้สอบบัญชี ย่อหน้าที่ 41(ค) อธิบายว่าในกรณีที่กฎหมาย ข้อบังคับอนุญาโตการอ้างอิงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีอาจทำผ่านเว็บไซต์ของหน่วยงานที่เหมาะสมที่รวบรวม

<sup>2</sup> ตลอดตัวอย่างเหล่านี้ของรายงานของผู้สอบบัญชี คำว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจจำเป็นต้องถูกแทนที่ด้วยคำอื่นที่มี  
ความเหมาะสมในบริบทของแม่บททางกฎหมายในแต่ละประเทศ

คำอธิบายเรื่องนี้ไว้แทนที่จะเขียนในรายงานของผู้สอบบัญชี และไม่ขัดแย้งกับคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีข้างล่าง

ในการตรวจสอบของข้าพเจ้าตามมาตรฐานการสอบบัญชี ข้าพเจ้าได้ใช้ดุลยพินิจและการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการตรวจสอบ การปฏิบัติงานของข้าพเจ้ารวมถึง

- ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น และได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ความเสี่ยงที่ไม่พบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตจะสูงกว่าความเสี่ยงที่เกิดจากข้อผิดพลาด เนื่องจากการทุจริตอาจเกี่ยวกับการสมรู้ร่วมคิด การปลอมแปลงเอกสารหลักฐาน การตั้งใจละเว้นการแสดงผล การแสดงข้อมูลที่ไม่ตรงตามข้อเท็จจริงหรือการแทรกแซงการควบคุมภายใน
- ทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของบริษัท<sup>3</sup>
- ประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งจัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร
- สรุปร่วมกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร และจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ สรุปร่วมกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญต่อความสามารถของบริษัทในการดำเนินงานต่อเนื่องหรือไม่ ถ้าข้าพเจ้าได้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ข้าพเจ้าต้องกล่าวไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้าถึงการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน หรือถ้าการเปิดเผยดังกล่าวไม่เพียงพอ ความเห็นของข้าพเจ้าจะเปลี่ยนแปลงไป ข้อสรุปของข้าพเจ้าขึ้นอยู่กับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้า อย่างไรก็ตาม เหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคตอาจเป็นเหตุให้บริษัทต้องหยุดการดำเนินงานต่อเนื่อง
- ประเมินการนำเสนอ โครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงินโดยรวม รวมถึงการเปิดเผยว่างบการเงินแสดงรายการและเหตุการณ์ในรูปแบบที่ทำให้มีการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร

<sup>3</sup> ประโยคนี้อาจมีการดัดแปลงตามความเหมาะสม ในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในควบคู่กับการตรวจสอบงบการเงิน

ข้าพเจ้าได้สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับขอบเขตและช่วงเวลาของการตรวจสอบตามที่ได้วางแผนไว้ ประเด็นที่มีนัยสำคัญที่พบจากการตรวจสอบรวมถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญในระบบการควบคุมภายในซึ่งข้าพเจ้าได้พบในระหว่างการตรวจสอบของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าได้ให้คำรับรองแก่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลแล้วข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระและได้สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ทั้งหมดตลอดจนเรื่องอื่นซึ่งข้าพเจ้าเชื่อว่ามีเหตุผลที่บุคคลภายนอกอาจพิจารณาว่ากระทบต่อความเป็นอิสระของข้าพเจ้าและมาตรการที่ข้าพเจ้าใช้เพื่อป้องกันไม่ให้ข้าพเจ้าขาดความเป็นอิสระ

จากเรื่อง que สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ข้าพเจ้าได้พิจารณาเรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญมากที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินในงวดปัจจุบันและกำหนดเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ข้าพเจ้าได้อธิบายเรื่องเหล่านี้ในรายงานของผู้สอบบัญชีเว้นแต่กฎหมายหรือข้อบังคับไม่ให้เปิดเผยต่อสาธารณะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว หรือในสถานการณ์ที่ยากที่จะเกิดขึ้น ข้าพเจ้าพิจารณาว่าไม่ควรสื่อสารเรื่องดังกล่าวในรายงานของข้าพเจ้าเพราะการกระทำดังกล่าวสามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าจะมีผลกระทบในทางลบมากกว่าผลประโยชน์ต่อส่วนได้เสียสาธารณะจากการสื่อสารดังกล่าว

#### รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[รูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีส่วนนี้จะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะของความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยกฎหมาย ข้อบังคับของแต่ละประเทศ]

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี )

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

ตัวอย่างที่ 2 รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินรวมของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามสมควร

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินรวมฉบับสมบูรณ์ของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามสมควร การตรวจสอบเป็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการของกิจการที่มีบริษัทย่อย (ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600)
- งบการเงินรวมจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินรวมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปว่าความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขมีความเหมาะสมกับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)
- ได้สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและไม่พบว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ผู้รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลงบการเงินรวมไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินรวม
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงินรวม ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

### รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม<sup>4</sup>

#### ความเห็น

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

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินรวมข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินรวมของบริษัท กขค จำกัดและบริษัทย่อย ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 และผลการดำเนินงานรวมและกระแสเงินสดรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

#### เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินรวมในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากกลุ่มบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินรวม และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่นๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

#### เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้าในการตรวจสอบงบการเงินรวมสำหรับงวดปัจจุบัน ข้าพเจ้าได้นำเรื่องเหล่านี้มาพิจารณาในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินรวมโดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้

(คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701)

<sup>4</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

ข้อมูลอื่น (หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”)

(นำเสนอตามข้อกำหนดในการรายงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 1 ในภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง))

#### ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องงบการเงินรวม<sup>5</sup>

ผู้บริหารมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนองบการเงินรวมเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินรวมที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

ในการจัดทำงบการเงินรวม ผู้บริหารรับผิดชอบในการประเมินความสามารถของกลุ่มบริษัทในการดำเนินงานต่อเนื่อง เปิดเผยเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง (ตามความเหมาะสม) และการใช้เกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่องเว้นแต่ผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะเลิกกลุ่มบริษัทหรือหยุดดำเนินงานหรือไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปได้

ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีหน้าที่ในการสอดส่องดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงินของกลุ่มบริษัท

#### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม

การตรวจสอบของข้าพเจ้ามีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินรวมโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งรวมความเห็นของข้าพเจ้าอยู่ด้วย ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลคือความเชื่อมั่นในระดับสูงแต่ไม่ได้เป็นการรับประกันว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีจะสามารถตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่มีอยู่ได้เสมอไป ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดและถือว่ามีสาระสำคัญเมื่อคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่ารายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกันจะมีผลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินรวมจากการใช้งบการเงินเหล่านี้

ย่อหน้าที่ 41(ข) ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อธิบายข้อความแรงข้างล่างซึ่งสามารถนำไปไว้ในภาคผนวกของรายงานของผู้สอบบัญชี ย่อหน้าที่ 41(ค) อธิบายว่าในกรณีที่กฎหมาย ข้อบังคับอนุญาต การอ้างอิงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีอาจทำผ่านเว็บไซต์ของหน่วยงานที่เหมาะสมที่รวบรวม

<sup>5</sup> หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บทตามกฎหมายของประเทศนั้น ๆ

คำอธิบายเรื่องนี้ไว้ แทนที่จะเขียนในรายงานของผู้สอบบัญชี และไม่ขัดแย้งกับคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีข้างล่าง

ในการตรวจสอบของข้าพเจ้าตามมาตรฐานการสอบบัญชี ข้าพเจ้าได้ใช้ดุลยพินิจและการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการตรวจสอบ การปฏิบัติงานของข้าพเจ้ารวมถึง

- ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินรวม ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น และได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ความเสี่ยงที่ไม่พบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตจะสูงกว่าความเสี่ยงที่เกิดจากข้อผิดพลาด เนื่องจากการทุจริตอาจเกี่ยวกับการสมรู้ร่วมคิด การปลอมแปลงเอกสารหลักฐาน การตั้งใจละเว้นการแสดงผล การแสดงข้อมูลที่ไม่ตรงตามข้อเท็จจริงหรือการแทรกแซงการควบคุมภายใน
- ทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกลุ่มบริษัท<sup>6</sup>
- ประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งจัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร
- สรุปร่วมกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร และจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ สรุปร่วมกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญต่อความสามารถของกลุ่มบริษัทในการดำเนินงานต่อเนื่องหรือไม่ ถ้าข้าพเจ้าได้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ข้าพเจ้าต้องกล่าวไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้าถึงการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องในงบการเงินรวม หรือถ้าการเปิดเผยดังกล่าวไม่เพียงพอ ความเห็นของข้าพเจ้าจะเปลี่ยนแปลงไป ข้อสรุปของข้าพเจ้าขึ้นอยู่กับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้า อย่างไรก็ตาม เหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคตอาจเป็นเหตุให้กลุ่มบริษัทต้องหยุดการดำเนินงานต่อเนื่อง
- ประเมินการนำเสนอ โครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงินรวมโดยรวม รวมถึงการเปิดเผยว่างบการเงินรวมแสดงรายการและเหตุการณ์ในรูปแบบที่ทำให้มีการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร
- ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มหรือกิจกรรมทางธุรกิจภายในกลุ่มบริษัทเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินรวม ข้าพเจ้ารับผิดชอบต่อการกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแล และการปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มบริษัท ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบแต่เพียงผู้เดียวต่อความเห็นของข้าพเจ้า

<sup>6</sup> อาจดัดแปลงประโยคนี้ตามความเหมาะสม ในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในควบคู่กับการตรวจสอบงบการเงินรวม



ข้าพเจ้าได้สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับขอบเขตและช่วงเวลาของการตรวจสอบตามที่ได้วางแผนไว้ ประเด็นที่มีนัยสำคัญที่พบจากการตรวจสอบรวมถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญในระบบการควบคุมภายในซึ่งข้าพเจ้าได้พบในระหว่างการตรวจสอบของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าได้ให้คำรับรองแก่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลแล้วข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระและได้สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ทั้งหมดตลอดจนเรื่องอื่นซึ่งข้าพเจ้าเชื่อว่ามีเหตุผลที่บุคคลภายนอกอาจพิจารณาว่ากระทบต่อความเป็นอิสระของข้าพเจ้าและมาตรการที่ข้าพเจ้าใช้เพื่อป้องกันไม่ให้ข้าพเจ้าขาดความเป็นอิสระ

จากเรื่อง que สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ข้าพเจ้าได้พิจารณาเรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญมากที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินรวมในงวดปัจจุบันและกำหนดเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ข้าพเจ้าได้อธิบายเรื่องเหล่านี้ในรายงานของผู้สอบบัญชีเว้นแต่กฎหมายหรือข้อบังคับไม่ให้เปิดเผยต่อสาธารณะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว หรือในสถานการณ์ที่ยากที่จะเกิดขึ้น ข้าพเจ้าพิจารณาว่าไม่ควรสื่อสารเรื่องดังกล่าวในรายงานของข้าพเจ้าเพราะการกระทำดังกล่าวสามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าจะมีผลกระทบในทางลบมากกว่าผลประโยชน์ต่อส่วนได้เสียสาธารณะจากการสื่อสารดังกล่าว

#### รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[รูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีส่วนนี้จะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะของความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยกฎหมาย ข้อบังคับของแต่ละประเทศ]

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี )

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

ตัวอย่างที่ 3 รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินของกิจการที่ไม่ใช่กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์  
ที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามสมควร

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการที่ไม่ใช่กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามสมควร การตรวจสอบไม่ใช่การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (ไม่ได้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600)
- งบการเงินจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปว่าความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขมีความเหมาะสมกับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)
- ผู้สอบบัญชีไม่ต้องสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและตัดสินใจที่จะไม่สื่อสารเรื่องดังกล่าวตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและไม่พบว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ผู้รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลงบการเงินไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงิน
- ผู้สอบบัญชีไม่มีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ
- ผู้สอบบัญชีเลือกที่จะอ้างอิงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีไปยังเว็บไซต์ขององค์กรที่เหมาะสม

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

### ความเห็น

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

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กขค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

### เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ข้อมูลอื่น (หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”)

(นำเสนอตามข้อกำหนดในการรายงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 1 ในภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง))

### ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่องบการเงิน<sup>7</sup>

ผู้บริหารมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนองบการเงินเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

<sup>7</sup> หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บทตามกฎหมายของประเทศนั้น ๆ

ในการจัดทำงบการเงิน ผู้บริหารรับผิดชอบในการประเมินความสามารถของบริษัทในการดำเนินงานต่อเนื่อง เปิดเผยเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง (ตามความเหมาะสม) และการใช้เกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่องเว้นแต่ผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะเลิกบริษัทหรือหยุดดำเนินงานหรือไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปได้

ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีหน้าที่ในการสอดส่องดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัท

#### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

การตรวจสอบของข้าพเจ้ามีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งรวมความเห็นของข้าพเจ้าอยู่ด้วย ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลคือความเชื่อมั่นในระดับสูงแต่ไม่ได้เป็นการรับประกันว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีจะสามารถตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่มีอยู่ได้เสมอไป ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดและถือว่ามีสาระสำคัญเมื่อคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่ารายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกันจะมีผลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินจากการใช้งบการเงินเหล่านี้

คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบงบการเงินได้แสดงไว้ที่เว็บไซต์ของ (หน่วยงาน) ที่ (เว็บไซต์ลิงค์) คำอธิบายนี้เป็นส่วนหนึ่งของรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้า

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

ตัวอย่างที่ 4 รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินของกิจการที่ไม่ใช่กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์  
ที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการที่ไม่ใช่กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ตามข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับ การตรวจสอบไม่ใช่การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (ไม่ได้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600)
- งบการเงินจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามแม่บทการรายงานทางการเงิน (กฎหมาย งบ) ของประเทศ ก (ซึ่งคือแม่บทการรายงานทางการเงิน ที่กำหนดทิศทางกฎหมายหรือข้อบังคับที่ออกแบบเพื่อบรรลุนโยบายความต้องการข้อมูลทางการเงินทั่วไปของผู้ใช้ในวงกว้าง แต่ไม่ใช่แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามสมควร)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปว่าความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขมีความเหมาะสมกับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)
- ผู้สอบบัญชีไม่ต้องสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและตัดสินใจที่จะไม่สื่อสารเรื่องดังกล่าวตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและไม่พบว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ผู้รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลงบการเงินไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงิน
- ผู้สอบบัญชีไม่มีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

[ผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

### ความเห็น

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด (บริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันและหมายเหตุประกอบงบการเงินรวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้ของบริษัท กขค จำกัด จัดทำขึ้นตามกฎหมาย งบจจ ของประเทศ ก ในสาระสำคัญ

### เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ข้อมูลอื่น (หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”)

(นำเสนอตามข้อกำหนดในการรายงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) – ดูตัวอย่างที่ 1 ในภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง))

### ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องงบการเงิน<sup>8</sup>

ผู้บริหารมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินเหล่านี้ตามกฎหมาย งบจจ ของประเทศ ก<sup>9</sup> และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

<sup>8</sup> หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บทตามกฎหมายของประเทศนั้น ๆ

<sup>9</sup> เมื่อความรับผิดชอบของผู้บริหารคือการจัดทำงบการเงินที่ให้ความถูกต้องและเป็นจริง อาจใช้คำนี้ “ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบต่อการจัดทำงบการเงินที่ให้ความถูกต้องและเป็นจริงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และเพื่อ”

ในการจัดทำงานการเงิน ผู้บริหารรับผิดชอบในการประเมินความสามารถของบริษัทในการดำเนินงานต่อเนื่อง เปิดเผยเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง (ตามความเหมาะสม) และการใช้เกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่องเว้นแต่ผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะเลิกบริษัทหรือหยุดดำเนินงานหรือไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปได้

ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีหน้าที่ในการสอดส่องดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัท

### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

การตรวจสอบของข้าพเจ้ามีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งรวมความเห็นของข้าพเจ้าอยู่ด้วย ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลคือความเชื่อมั่นในระดับสูงแต่ไม่ได้เป็นการรับประกันว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีจะสามารถตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่มีอยู่ได้เสมอไป ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดและถือว่ามีสาระสำคัญเมื่อคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่ารายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกันจะมีผลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินจากการใช้งบการเงินเหล่านี้

ย่อหน้าที่ 41(ข) ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อธิบายข้อความแรงจูงใจข้างล่างซึ่งสามารถนำไปไว้ในภาคผนวกของรายงานของผู้สอบบัญชี ย่อหน้าที่ 41(ค) อธิบายว่าในกรณีที่กฎหมาย ข้อบังคับอนุญาโตการอ้างอิงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีอาจทำผ่านเว็บไซต์ของหน่วยงานที่เหมาะสมที่รวบรวมคำอธิบายเรื่องนี้ไว้แทนที่จะเขียนในรายงานของผู้สอบบัญชี และไม่ขัดแย้งกับคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีข้างล่าง

ในการตรวจสอบของข้าพเจ้าตามมาตรฐานการสอบบัญชี ข้าพเจ้าได้ใช้ดุลยพินิจและการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการตรวจสอบ การปฏิบัติงานของข้าพเจ้ารวมถึง

- ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น และได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ความเสี่ยงที่ไม่พบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตจะสูงกว่าความเสี่ยงที่เกิดจากข้อผิดพลาด เนื่องจากการทุจริตอาจเกี่ยวกับการสมรู้ร่วมคิด การปลอมแปลงเอกสารหลักฐาน การตั้งใจละเว้นการแสดงผล การแสดงข้อมูลที่ไม่ตรงตามข้อเท็จจริงหรือการแทรกแซงการควบคุมภายใน

- ทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในซึ่งมีผลกระทบต่อ การสอบบัญชี เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของบริษัท<sup>10</sup>
- ประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งจัดทำโดยผู้บริหาร
- สรุปร่วมกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร และจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ สรุปร่วมกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญต่อความสามารถของบริษัทในการดำเนินงานต่อเนื่องหรือไม่ ถ้าข้าพเจ้าได้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ข้าพเจ้าต้องกล่าวไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้าถึงการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน หรือถ้าการเปิดเผยดังกล่าวไม่เพียงพอ ความเห็นของข้าพเจ้าจะเปลี่ยนแปลงไป ข้อสรุปของข้าพเจ้าขึ้นอยู่กับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้า อย่างไรก็ตาม เหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคตอาจเป็นเหตุให้บริษัทต้องหยุดการดำเนินงานต่อเนื่อง

ข้าพเจ้าได้สื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับขอบเขตและช่วงเวลาของการตรวจสอบตามที่ได้วางแผนไว้ ประเด็นที่มีนัยสำคัญที่พบจากการตรวจสอบรวมถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญในระบบการควบคุมภายในซึ่งข้าพเจ้าพบในระหว่างการตรวจสอบของข้าพเจ้า

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

<sup>10</sup> อาจดัดแปลงประโยคนี้ตามความเหมาะสม ในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในควบคู่กับการตรวจสอบงบการเงิน