



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)

การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ 705 (ปรับปรุง) – การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 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™ 705 (ปรับปรุง) – การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของ ISA™ 705 (ปรับปรุง) – การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 705 (ปรับปรุง) – การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต © 2015 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ ISA™ 705 มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) – การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต © 2016 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : *ISA™ 705 (Revised), Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report*  
ISBN: 978-1-60815-250-6

## มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 705 (ปรับปรุง)

### การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559)

#### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
<b>คำนำ</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
รูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	2
วันถือปฏิบัติ	3
วัตถุประสงค์	4
คำจำกัดความ	5
<b>ข้อกำหนด</b>	
สถานการณ์ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	6
การกำหนดรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	7-15
รูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	16-29
การสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแล	30
<b>การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น</b>	
รูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	ก1
สถานการณ์ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	ก2-ก12
การกำหนดรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	ก13-ก16
รูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	ก17-ก26
การสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแล	ก27
ภาคผนวก ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	

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

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับยอมรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการออกรายงานที่เหมาะสมในสถานการณ์ต่าง ๆ เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่าการแสดงความเห็นต้องบการเงินของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นสิ่งจำเป็น ซึ่งรูปแบบการแสดงความเห็นเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับรูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ข้อกำหนดในการรายงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) นำมาใช้ในทุกกรณีและจะไม่นำมากล่าวซ้ำอีกในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เว้นแต่ข้อกำหนดในการรายงานจะถูกกล่าวถึงอย่างชัดเจนหรือถูกแก้ไขโดยข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

### รูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

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

### วันถือปฏิบัติ

3. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559

### วัตถุประสงค์

4. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ เพื่อแสดงความเห็นอย่างแน่ชัดต้องบการเงินแบบที่เปลี่ยนแปลงไปได้อย่างเหมาะสม ซึ่งจำเป็นในกรณีที่

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต้องบการเงิน”

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

### คำจำกัดความ

5. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- (ก) การแผ่กระจาย ใช้ในส่วนของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเพื่ออธิบายถึงผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่องบการเงิน หรือความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่องบการเงิน (ถ้ามี) ซึ่งจะไม่ถูกค้นพบเนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผลกระทบที่แผ่กระจายไปยัง งบการเงินซึ่งอยู่ในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี นั้น
    - ไม่จำกัดเฉพาะองค์ประกอบ บัญชี หรือรายการใดของงบการเงิน
    - ถ้าจำกัดเฉพาะองค์ประกอบ บัญชี หรือรายการใด ต้องแสดงถึงสัดส่วนที่สำคัญอย่างมากต่องบการเงิน หรือ
    - เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลซึ่งถือเป็นข้อมูลพื้นฐานเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจ งบการเงิน
  - (ข) การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป หมายถึง การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข การแสดงความเห็นว่างงบการเงินไม่ถูกต้อง หรือการไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน

### ข้อกำหนด

สถานการณ์ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

6. ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชี ในกรณีที่
- (ก) หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับทำให้ผู้สอบบัญชีสรุปว่างบการเงินโดยรวมไม่ได้ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก2-ก7)
  - (ข) ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อสรุปว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก8-ก12)

## การกำหนดรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

### การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

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

### การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

8. ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอให้สรุปได้ว่าแต่ละรายการหรือผลรวมหลายรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และแพร่กระจายไปยังงบการเงิน

### การไม่แสดงความเห็น

9. ผู้สอบบัญชีต้องไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน เมื่อผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นหลักฐานสนับสนุนการแสดงความเห็น และผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจไม่พบ (ถ้ามี) จะส่งผลกระทบต่ออันเป็นสาระสำคัญ และแพร่กระจายไปยังงบการเงิน
10. ผู้สอบบัญชีต้องไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน (ในกรณีที่มีความไม่แน่นอนหลายสถานการณ์ ซึ่งเกิดขึ้นได้ยาก) เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่า ถึงแม้จะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสำหรับความไม่แน่นอนแต่ละสถานการณ์ ก็ไม่สามารถสรุปได้ว่าจะแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างไร เนื่องจากความไม่แน่นอนต่าง ๆ อาจมีความสัมพันธ์กัน และมีความเป็นไปได้ที่จะสะสมผลกระทบต่องบการเงินเพิ่มมากขึ้น

ผลของการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เนื่องจากผู้บริหารจำกัดขอบเขตการตรวจสอบภายหลังจากผู้สอบบัญชีตอบรับงาน

11. ในกรณีที่ภายหลังจากผู้สอบบัญชีตอบรับงาน พบว่าผู้บริหารจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วว่าผลจากการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบจะทำให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรร้องขอผู้บริหารเพื่อทำให้การถูกจำกัดขอบเขตดังกล่าวหมดไป

12. ในกรณีที่ผู้บริหารปฏิเสธที่จะทำให้การถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบหมดไป (ตามที่กล่าวในย่อหน้า 11) ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว (เว้นแต่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทั้งหมดจะมีส่วนเกี่ยวข้องในการบริหารกิจการ<sup>2</sup>) และผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่ามีความเป็นไปได้หรือไม่ที่จะทำการตรวจสอบโดยวิธีอื่น เพื่อให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ
13. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงผลกระทบดังต่อไปนี้
- (ก) กรณีที่ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจไม่พบ (ถ้ามี) จะส่งผลกระทบต่องบการเงินอันเป็นสาระสำคัญแต่ไม่แผ่กระจายไปยังงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือ
  - (ข) กรณีที่ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจไม่พบ (ถ้ามี) จะส่งผลกระทบต่ออันเป็นสาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงิน ซึ่งการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขไม่เพียงพอในการแจ้งให้ทราบถึงสถานการณ์ที่สำคัญนี้ ผู้สอบบัญชีต้อง
    - (1) ถอนตัวจากการตรวจสอบถ้าสามารถปฏิบัติได้ และเป็นไปได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่ถือปฏิบัติ (อ้างถึงย่อหน้า ก13) หรือ
    - (2) ในกรณีที่การถอนตัวจากการตรวจสอบก่อนออกรายงานของผู้สอบบัญชีไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติหรือเป็นไปได้ ผู้สอบบัญชีต้องไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้า ก14)
14. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีถอนตัวตามย่อหน้า 13(ข)(1) ก่อนการถอนตัวผู้สอบบัญชีต้องติดต่อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ที่เป็นการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในระหว่างการตรวจสอบ ซึ่งทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15)
- ข้อพิจารณาอื่น ๆ เกี่ยวกับการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือการไม่แสดงความเห็น*
15. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าจำเป็นต้องแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวม รายงานของผู้สอบบัญชีต้องไม่รวมการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขตามแม่บทการรายงานทางการเงินเดียวกันต่องบการเงินหนึ่ง หรือเฉพาะองค์ประกอบบัญชี หรือรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่า ซึ่งแสดงอยู่ในงบการเงิน หากรวมการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขอยู่ในรายงานเดียวกัน<sup>3</sup> ในสถานการณ์เช่นนี้จะเกิดความขัดแย้งกับการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือการไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16)

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” ย่อหน้า 13

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 805 “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่งและการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน” ว่าด้วยสถานการณ์ซึ่งผู้สอบบัญชีรับงานตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นแยกเฉพาะองค์ประกอบบัญชี หรือรายการหนึ่งหรือมากกว่าในงบการเงิน

## รูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

### ความเห็นของผู้สอบบัญชี

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

### การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

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

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

### การแสดงความเห็นว่างการเงินไม่ถูกต้อง

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



## การไม่แสดงความเห็น

19. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็น เนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) ระบุว่าผู้สอบบัญชีจึงไม่แสดงความเห็นต้องบการเงินดังกล่าว
  - (ข) ระบุว่า เนื่องจากเรื่องที่กำลังไต่สวนในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็นมีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต้องบการเงินดังกล่าวได้ และ
  - (ค) เปลี่ยนข้อความตามย่อหน้าที่ 24(ข) ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) จากที่ระบุว่าบการเงินได้รับการตรวจสอบแล้ว เป็นการระบุว่าผู้สอบบัญชีได้รับการว่าจ้างให้ตรวจสอบบการเงิน

## เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

20. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต้องบการเงินแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มองค์ประกอบเฉพาะซึ่งถูกกำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก21)
- (ก) เปลี่ยนหัวข้อ “เกณฑ์ในการแสดงความเห็น” ตามย่อหน้าที่ 28 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เป็น “เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข” “เกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง” หรือ “เกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น” ตามความเหมาะสม
  - (ข) รวมการอธิบายเหตุการณ์ซึ่งทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในวรรคนี้
21. ในกรณีที่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อบการเงินเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ระบุได้ในงบการเงิน (รวมถึงการเปิดเผยเกี่ยวกับจำนวนเงิน) ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายเหตุการณ์และจำนวนผลกระทบทางการเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (เว้นแต่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ) ไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็น กรณีที่ในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนผลกระทบทางการเงินได้ ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก22)
22. ในกรณีที่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อบการเงินเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพ ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลผิดพลาดอย่างไร
23. ในกรณีที่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อบการเงินเกี่ยวกับการไม่เปิดเผยข้อมูลซึ่งถูกกำหนดให้เปิดเผย ผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) ทารือกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับการไม่เปิดเผยข้อมูลดังกล่าว
  - (ข) อธิบายลักษณะของข้อมูลที่ถูกละเว้นไม่เปิดเผยไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็น และ
  - (ค) เปิดเผยข้อมูลที่ถูกละเว้นนั้นหากเป็นไปได้ในทางปฏิบัติและผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับข้อมูลนั้น เว้นแต่ตามกฎหมายหรือข้อบังคับห้ามมิให้เปิดเผยข้อมูลที่ถูกละเวดังกล่าว (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก23)

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

การอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน เมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่อบการเงิน

28. เมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่อบการเงิน เนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องดัดแปลงคำอธิบายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีตามย่อหน้าที่ 39-41 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) โดยกล่าวถึงเฉพาะข้อความต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก25)
- (ก) ข้อความที่ระบุว่า ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี คือ การปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีและการออกรายงานผู้สอบบัญชี
  - (ข) ข้อความที่ระบุว่า เนื่องจากเรื่องที่เกี่ยวข้องในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่อบการเงินที่ตรวจสอบได้ และ
  - (ค) ข้อความที่ระบุว่า ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณอื่นของผู้สอบบัญชีตามย่อหน้าที่ 28(ค) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)

### ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน

29. เมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน รายงานผู้สอบบัญชีไม่ต้องกล่าวถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701<sup>4</sup> หรือข้อมูลอื่นตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)<sup>5</sup> (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก26)

### การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

30. เมื่อผู้สอบบัญชีคาดการณ์ว่าจะแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เกี่ยวกับสถานการณ์ซึ่งชักนำให้คาดการณ์ว่าจะแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และนำเสนอถ้อยคำของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก27)

### การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

#### รูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (อ้างถึงย่อหน้าที่ 2)

- ก1. ตารางนี้เป็นการแสดงดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับลักษณะของเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และการแผ่กระจายของผลกระทบ หรือความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกระทบต่องบการเงิน ซึ่งส่งผลต่อรูปแบบของการแสดงความเห็น

ลักษณะของเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแผ่กระจายของผลกระทบหรือความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกระทบต่องบการเงิน	
	มีสาระสำคัญแต่ไม่แผ่กระจาย	มีสาระสำคัญและแผ่กระจาย
งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ	การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข	การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง
ไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ	การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข	การไม่แสดงความเห็น

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 11-13

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 720 (ปรับปรุง) “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อข้อมูลอื่น” ย่อหน้าที่ ก54

## สถานการณ์ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ลักษณะของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 6(ก))

- ก2. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ได้กำหนดรูปแบบการแสดงความเห็นต่องบการเงิน เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสรุปว่าได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อสรุปนี้ให้พิจารณาการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้แก้ไข (ถ้ามี) ต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450<sup>7</sup>
- ก3. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 ได้ให้คำจำกัดความของคำว่า การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงคือ ผลแตกต่างระหว่างจำนวนเงิน การจัดประเภทรายการ การแสดงรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูลที่รายงานอยู่ในงบการเงิน กับจำนวนเงิน การจัดประเภทรายการ การแสดงรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูลที่กำหนดไว้สำหรับรายการดังกล่าวเพื่อให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่ถือปฏิบัติ ดังนั้นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินอาจเกิดขึ้นจาก
- (ก) ความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้
  - (ข) การนำนโยบายการบัญชีที่เลือกไปใช้
  - (ค) ความเหมาะสมหรือความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

ความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้

- ก4. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินซึ่งเกี่ยวข้องกับเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารเลือกใช้ อาจเกิดขึ้นในกรณีดังตัวอย่างต่อไปนี้
- (ก) นโยบายการบัญชีที่เลือกใช้ไม่สอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่ถือปฏิบัติ หรือ
  - (ข) งบการเงินไม่ได้แสดงนโยบายการบัญชีที่ถูกต้องเกี่ยวกับรายการที่มีนัยสำคัญในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น หรืองบกระแสเงินสด
  - (ค) งบการเงินไม่ได้แสดงหรือเปิดเผยรายการและเหตุการณ์เพื่อนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร
- ก5. แม่บทการรายงานทางการเงินได้ให้ข้อกำหนดทางการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ซึ่งกรณีที่กิจการเปลี่ยนแปลงการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่สำคัญโดยไม่สอดคล้องกับข้อกำหนดดังกล่าว อาจทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงิน

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ย่อหน้าที่ 11

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 450 “การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 11

### การนำนโยบายการบัญชีที่เลือกไปใช้

- ก6. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินเกี่ยวข้องกับการนำนโยบายการบัญชีที่เลือกไปใช้ อาจเกิดขึ้น
- (ก) ในกรณีที่ผู้บริหารไม่ได้ใช้นโยบายการบัญชีอย่างสม่ำเสมอตามแม่บทการรายงานทางการเงิน รวมถึงผู้บริหารไม่ได้ใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันในแต่ละงวด หรือสำหรับรายการค้าและเหตุการณ์ที่คล้ายคลึงกัน (ความสม่ำเสมอในการใช้) หรือ
  - (ข) เนื่องจากวิธีการนำนโยบายการบัญชีที่เลือกไปใช้ (เช่น ข้อผิดพลาดในการใช้ที่ไม่ได้ตั้งใจให้เกิดขึ้น)

### ความเหมาะสมหรือความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

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

ย่อหน้าที่ ก13(ก) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 แสดงตัวอย่างของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพที่อาจเกิดขึ้น

### ลักษณะของการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6(ข))

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

- ก10. ตัวอย่างของสถานการณ์ที่อยู่เหนือการควบคุมของกิจการ รวมถึงกรณีที่
- เอกสารประกอบการบันทึกบัญชีของกิจการถูกทำลาย
  - เอกสารบันทึกบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญอยู่ในครอบครองของผู้มีอำนาจของรัฐอย่างไม่มีกำหนด
- ก11. ตัวอย่างของสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับวิธีการตรวจสอบ หรือเวลาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี รวมถึงกรณีที่
- กิจการถูกกำหนดให้ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วม และผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินในภายหลัง เพื่อประเมินว่าวิธีส่วนได้เสียถูกใช้อย่างเหมาะสมหรือไม่
  - เวลาที่ผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถเข้าถึงเหตุการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือได้
  - ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอ แต่การควบคุมของกิจการไม่มีประสิทธิภาพ
- ก12. ตัวอย่างของการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอจากการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบโดยผู้บริหาร รวมถึงกรณีที่
- ผู้บริหารไม่อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีเข้าถึงเหตุการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ
  - ผู้บริหารไม่อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีส่งหนังสือยืนยันยอดคงเหลือของบัญชีกับบุคคลภายนอก

#### การกำหนดรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

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

- ก13. ในทางปฏิบัติ การถอนตัวจากการตรวจสอบอาจขึ้นอยู่กับขั้นความสำเร็จของงานตรวจสอบ ณ เวลาที่ผู้บริหารจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีทำการตรวจสอบส่วนที่เป็นสาระสำคัญเสร็จสิ้นแล้ว หากเป็นไปได้ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจที่จะตรวจสอบงานทั้งหมดให้เสร็จ และไม่แสดงความเห็นโดยอธิบายการถูกจำกัดขอบเขตไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็นก่อนการถอนตัว
- ก14. ในบางสถานการณ์ การถอนตัวจากการตรวจสอบอาจเป็นไปได้ หากผู้สอบบัญชีถูกกำหนดตามกฎหมายหรือข้อบังคับให้รับงานตรวจสอบต่อไป สถานการณ์เช่นนี้อาจเป็นกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งให้ตรวจสอบงบการเงินของหน่วยงานภาครัฐ ซึ่งอาจอยู่ในการพิจารณาตัดสินคดีของศาลซึ่งผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งให้ตรวจสอบงบการเงินสำหรับช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง หรือได้รับการแต่งตั้ง ณ ช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง และถูกยกเว้นจากการถอนตัวก่อนการตรวจสอบงบการเงินจะเสร็จสิ้นหรือก่อนสิ้นสุดช่วงเวลาดังกล่าว ตามลำดับ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าจำเป็นต้องรวมวรรคเรื่องอื่น ๆ ไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือไม่

<sup>8</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) “วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ ก(10)

ก15. กรณีที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าการถอนตัวจากการตรวจสอบเป็นสิ่งจำเป็น เนื่องจากถูกจำกัดขอบเขตในการตรวจสอบ อาจจะมีข้อกำหนดทางวิชาชีพ กฎหมาย หรือข้อบังคับสำหรับผู้สอบบัญชีที่ต้องติดต่อกับหน่วยงานที่กำกับดูแลหรือเจ้าของกิจการเพื่อสื่อสารเรื่องการถอนตัวจากการตรวจสอบดังกล่าว

ข้อพิจารณาอื่น ๆ เกี่ยวกับการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือการไม่แสดงความเห็น (อ้างอิงย่อหน้าที่ 15)

ก16. ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของการรายงานสถานการณ์ต่าง ๆ ซึ่งไม่ได้ขัดแย้งกับการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือการไม่แสดงความเห็น

- การแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่อบงการเงินซึ่งจัดทำขึ้นภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินหนึ่ง และในรายงานเดียวกันมีการแสดงความเห็นว่างบการเงินเดียวกันไม่ถูกต้องภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงิน<sup>9</sup> ที่แตกต่างกัน
- การไม่แสดงความเห็นต่อผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดที่สัมพันธ์กัน และแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่อฐานะการเงิน (อ่านในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 510<sup>10</sup>) ในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีต้องไม่เสนอรายงานแบบไม่แสดงความเห็นต่อบงการเงินโดยรวม

**รูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป**

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 16)

ก17. ตัวอย่างที่ 1 และตัวอย่างที่ 2 ในภาคผนวก เป็นรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข และแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ตามลำดับ เนื่องจากงบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ก18. ตัวอย่างที่ 3 ในภาคผนวก เป็นรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ตัวอย่างที่ 4 เป็นรายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่แสดงความเห็น เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับองค์ประกอบหนึ่งของงบการเงินได้ ตัวอย่างที่ 5 เป็นรายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่แสดงความเห็น เนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับหลายองค์ประกอบในงบการเงินได้ ซึ่งในสองกรณีสุดท้าย ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่อบงการเงินมีสาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงิน ภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นที่มีข้อกำหนดเรื่องการรายงาน ได้ให้ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปไว้ด้วย ซึ่งรวมถึงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)<sup>11</sup>

<sup>9</sup> อ่านย่อหน้าที่ ก31 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เพื่ออธิบายสถานการณ์นี้

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 510 “การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก” ย่อหน้าที่ 10

<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง”

## ความเห็นของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 16)

ก19. การปรับปรุงหัวข้อนี้ทำให้เกิดความชัดเจนแก่ผู้ใช้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และระบุรูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

## การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข (อ้างอิงย่อหน้าที่ 17)

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

## เกณฑ์ในการแสดงความเห็น (อ้างอิงย่อหน้าที่ 20 ย่อหน้าที่ 21 ย่อหน้าที่ 23 และย่อหน้าที่ 27)

ก21. ความสม่ำเสมอในรายงานของผู้สอบบัญชีจะช่วยเสริมความเข้าใจของผู้ใช้ทางการเงิน และกรณีที่มีสถานการณ์ผิดปกติเกิดขึ้นจะสามารถระบุได้ ดังนั้นถึงแม้ว่าข้อความของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และคำอธิบายเกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปจะไม่สามารถทำให้เป็นรูปแบบเดียวกัน แต่ยังคงต้องคงความสม่ำเสมอของรูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีไว้

ก22. ตัวอย่างผลกระทบทางการเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจจะอธิบายไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชี เช่น จำนวนเงินของผลกระทบต่อภาษีเงินได้ กำไรก่อนภาษี กำไรสุทธิ และ ส่วนของเจ้าของ ในกรณีที่สินค้าคงเหลือแสดงมูลค่าสูงเกินจริง

ก23. การเปิดเผยข้อมูลที่ถูกละเว้นไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปอาจไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ในกรณีที่

(ก) ผู้บริหารไม่ได้จัดทำข้อมูลการเปิดเผยนั้นไว้ หรือผู้สอบบัญชีไม่ได้มาซึ่งข้อมูลเกี่ยวกับการเปิดเผยดังกล่าวหรือ

(ข) ในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี เห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลที่ถูกละเว้นดังกล่าวในรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นการให้ข้อมูลที่มากเกินไปโดยไม่จำเป็น

ก24. การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือการไม่แสดงความเห็นต่อบงการเงินที่เกิดขึ้นจากเรื่องใดเรื่องหนึ่งซึ่งอธิบายอยู่ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็น ไม่ได้เป็นเหตุให้ละเว้นการเปิดเผยคำอธิบายเหตุการณ์อื่นที่ถูกรวบรวมซึ่งตามปกติแล้วจะทำให้การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ในสถานการณ์เช่นนี้การเปิดเผยข้อมูลเหตุการณ์อื่นที่ผู้สอบบัญชีรวบรวมดังกล่าวอาจมีความสำคัญต่อผู้ใช้งบการเงิน



การอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน เมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 28)

ก25. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน ข้อความต่อไปนี้ต้องระบุไว้ในส่วนความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชี ดังแสดงในตัวอย่างที่ 4-5 ของภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

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

ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 29)

ก26. การให้เหตุผลว่าเหตุใดผู้สอบบัญชีจึงไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น เป็นการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน เพื่อให้เข้าใจว่าเหตุใดผู้สอบบัญชีจึงไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินนั้น และเพื่อเป็นการป้องกันการนำความเห็นดังกล่าวไปอ้างอิงอย่างไม่เหมาะสม อย่างไรก็ตาม การสื่อสารถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ไม่ใช่เรื่องที่น่าไปสู่การไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน อาจเป็นการชี้ให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจว่างบการเงินโดยรวมมีความน่าเชื่อถือจากเรื่องเหล่านั้นมากกว่าความเหมาะสมของสถานการณ์ที่ควรเป็น และอาจไม่สอดคล้องกับการไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวม การแสดงวรรคข้อมูลอื่นตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) เพื่อระบุถึงการพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความสอดคล้องกันของข้อมูลอื่นกับงบการเงินก็ไม่เหมาะสมเช่นเดียวกัน ดังนั้น ย่อหน้าที่ 29 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จึงไม่ให้นำเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหรือข้อมูลอื่นไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี เมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน เว้นแต่มีกฎหมายหรือข้อบังคับที่ระบุให้ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งให้ทราบถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบดังกล่าวหรือรายงานเกี่ยวกับข้อมูลอื่น

การสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล (อ้างอิงย่อหน้าที่ 30)

ก27. การสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับสถานการณ์ซึ่งทำให้ความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปตามที่คาดไว้ และสื่อสารถ้อยคำของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปดังกล่าว ทำให้

- (ก) ผู้สอบบัญชีได้แจ้งผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล เกี่ยวกับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปพร้อมเหตุผล (หรือสถานการณ์) สำหรับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปดังกล่าว



- (ข) ผู้สอบบัญชีได้รับความเห็นชอบจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงของเหตุการณ์ซึ่งทำให้แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปหรือยืนยันเหตุการณ์ความขัดแย้งกับผู้บริหาร และ
- (ค) ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจให้ข้อมูลและคำอธิบายเพิ่มเติมกับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเหตุการณ์ซึ่งทำให้แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## ภาคผนวก

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก17 -ก18 และ ก25)

## ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

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

ตัวอย่างที่ 1 รายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข เนื่องจากงบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามที่ควร การตรวจสอบไม่ใช่การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (ไม่ได้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600<sup>1</sup>)
- งบการเงินจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210<sup>2</sup>
- สิ้นค้าคงเหลือแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเป็นสาระสำคัญ แต่ไม่แพร่กระจายไปยังงบการเงิน (การแสดงความคิดเห็นอย่างมีเงื่อนไขไม่เหมาะสม)
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)
- ได้สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่มีการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขต่องบการเงินมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น
- ผู้รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลการเงินไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงิน
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

<sup>1</sup> มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 600 “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น”

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี”

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

### รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน<sup>3</sup>

#### ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

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

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

#### เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

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

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของข้าพเจ้า

<sup>3</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

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

(นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 6 ภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) ย่อหน้าสุดท้ายของวรรคข้อมูลอื่นในตัวอย่างที่ 6 ควรมีการตัดแปลงเพื่ออธิบายเหตุการณ์เฉพาะที่ทำให้แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ซึ่งมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น)

#### **เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ**

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้าในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดปัจจุบัน ข้าพเจ้าได้นำเรื่องเหล่านี้มาพิจารณาในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้ นอกจากเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ข้าพเจ้าได้กำหนดเรื่องที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า

(คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701)

#### **ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องการเงิน<sup>4</sup>**

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

#### **ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน**

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

#### **รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น**

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

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

<sup>4</sup> ตลอดตัวอย่างเหล่านี้ของรายงานของผู้สอบบัญชี คำว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจจำเป็นต้องถูกแทนที่ด้วยคำอื่นที่มีความเหมาะสมในบริบทของแม่บททางกฎหมายในแต่ละประเทศ

ตัวอย่างที่ 2 การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องเนื่องจากงบการเงินรวมมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินรวมฉบับสมบูรณ์ของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามสมควร การตรวจสอบเป็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการของกิจการที่มีบริษัทย่อย (ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600)
- งบการเงินรวมจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินรวมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- งบการเงินรวมมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เนื่องจากไม่ได้รวมข้อมูลของบริษัทย่อย ซึ่งการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้แพร่กระจายไปยังงบการเงินรวม ผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่องบการเงินรวมไม่ได้ถูกกำหนดไว้ เนื่องจากไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ (การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องมีความเหมาะสม)
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)
- มีการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 มาถือปฏิบัติ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีระบุว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอื่นนอกเหนือจากเรื่องที่ระบุในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่ทำให้มีการแสดงความเห็นว่างบการเงินรวมไม่ถูกต้องมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น
- ผู้รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลงบการเงินรวมไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินรวม
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงินรวม ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

### รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม<sup>5</sup>

#### ความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

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

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

#### เกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

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

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินรวมในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากกลุ่มบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินรวม และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้าว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

<sup>5</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”



ข้อมูลอื่น (หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”)

(นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 7 ภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) ย่อหน้าสุดท้ายของวรรคข้อมูลอื่นในตัวอย่างที่ 7 ควรมีการดัดแปลงเพื่ออธิบายเหตุการณ์เฉพาะที่ทำให้แสดงความเห็นว่างบการเงินรวมไม่ถูกต้องซึ่งมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น)

#### เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

นอกจากเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ข้าพเจ้าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอื่นที่ต้องสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า

#### ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องงบการเงินรวม<sup>6</sup>

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

#### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม

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

#### รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

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

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

<sup>6</sup> หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บทตามกฎหมายของประเทศนั้น ๆ

ตัวอย่างที่ 3 การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขเนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับบริษัทร่วมในต่างประเทศ

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินรวมฉบับสมบูรณ์ของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร การตรวจสอบเป็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการของกิจการที่มีบริษัทย่อย (ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600)
- งบการเงินรวมจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินรวมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอเกี่ยวกับเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่ต่างประเทศ ซึ่งผลกระทบที่เป็นไปได้ซึ่งอาจเกิดขึ้นจากการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอถือว่ามีความสำคัญแต่ไม่แพร่กระจายไปยังงบการเงินรวม (การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขจึงเหมาะสม)
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)
- ได้สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่มีการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขต่องบการเงินรวมมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น
- ผู้รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลงบการเงินรวมไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินรวม
- นอกจากการตรวจสอบงบการเงินรวม ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กชค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

### รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม<sup>7</sup>

#### ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินรวมของบริษัท กชค จำกัด และบริษัทย่อย (กลุ่มบริษัท) ซึ่งประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นรวมและงบกระแสเงินสดรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันและหมายเหตุประกอบงบการเงินรวม รวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

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

#### เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

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

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินรวมในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากกลุ่มบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินรวม และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของข้าพเจ้า

<sup>7</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

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

(นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 6 ภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) ย่อหน้าสุดท้ายของวรรคข้อมูลอื่นในตัวอย่างที่ 6 ควรมีการตัดแปลงเพื่ออธิบายเหตุการณ์เฉพาะที่ทำให้แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ซึ่งมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น)

#### **เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ**

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้าในการตรวจสอบงบการเงินรวมทั้งปัจจุบัน ข้าพเจ้าได้นำเรื่องเหล่านี้มาพิจารณาในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้ นอกจากเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ข้าพเจ้าได้กำหนดเรื่องที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า

(คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701)

#### **ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องการเงินรวม<sup>8</sup>**

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

#### **ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม**

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

#### **รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น**

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

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

<sup>8</sup> หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บทตามกฎหมายของประเทศนั้น ๆ

ตัวอย่างที่ 4 การไม่แสดงความเห็นเนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานที่เหมาะสมเพียงพอเกี่ยวกับองค์ประกอบหนึ่งในงบการเงินรวม

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินรวมฉบับสมบูรณ์ของกิจการที่ไม่ใช่กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร การตรวจสอบเป็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการของกิจการที่มีบริษัทย่อย (ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600)
- งบการเงินรวมจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินรวมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับองค์ประกอบหนึ่งในงบการเงินรวม กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของเงินลงทุนในกิจการร่วมค้าซึ่งมีสัดส่วนเกินกว่าร้อยละ 90 ของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ผลกระทบที่เป็นไปได้ซึ่งอาจเกิดขึ้นจากการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอมีสาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงินรวม (การไม่แสดงความเห็นมีความเหมาะสม)
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- ผู้รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลงบการเงินรวมไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินรวม
- ต้องจำกัดการอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี
- นอกจากการตรวจสอบงบการเงินรวม ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่นๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

### รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม<sup>9</sup>

#### การไม่แสดงความเห็น

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

ข้าพเจ้าไม่สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินรวมของกลุ่มบริษัทได้ เนื่องจากเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคก่อนที่ในการไม่แสดงความเห็นมีนัยสำคัญ ข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินรวม

#### เกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น

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

#### ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่องบการเงินรวม<sup>10</sup>

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

<sup>9</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม” ในกรณีที่ไม่ใช่หัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

<sup>10</sup> หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บทตามกฎหมายของประเทศนั้น ๆ

### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินรวมดังกล่าวจากการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี อย่างไรก็ตามเนื่องจากเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น ข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินรวมดังกล่าวได้

ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากกลุ่มบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินรวม และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้

### รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

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

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

ตัวอย่างที่ 5 การไม่แสดงความเห็นเนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานที่เหมาะสมเพียงพอเกี่ยวกับหลายองค์ประกอบในงบการเงิน

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการที่ไม่ใช่กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามสมควร การตรวจสอบไม่ใช่การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (ไม่ได้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600)
- งบการเงินจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับหลายองค์ประกอบในงบการเงิน กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือและลูกหนี้การค้าของกิจการได้ ผลกระทบที่เป็นไปได้ซึ่งอาจเกิดขึ้นจากการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอมีสาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงิน
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- ผู้รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลงบการเงินไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงิน
- ต้องจำกัดการอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี
- นอกจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ



## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

### รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน<sup>11</sup>

#### การไม่แสดงความเห็น

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

ข้าพเจ้าไม่สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินของบริษัทได้ เนื่องจากเรื่องที่เกี่ยวข้องในวาระการไม่แสดงความเห็นมีนัยสำคัญ ข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน

#### เกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น

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

<sup>11</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

### ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่องบการเงิน<sup>12</sup>

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

#### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี อย่างไรก็ตามเนื่องจากเรื่องดังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น ข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวได้

ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่นๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้

#### รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

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

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

<sup>12</sup> หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บทตามกฎหมายของประเทศนั้น ๆ