



**มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 805 (ปรับปรุง)**

**ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง  
และการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี  
หรือรายการในงบการเงิน**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ 805 (ปรับปรุง) ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง และการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนมกราคม พ.ศ. 2559 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนกันยายน พ.ศ. 2559 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปล ISA™ 805 (ปรับปรุง) ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง และการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน ได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของ ISA™ 805 (ปรับปรุง) ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง และการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงินที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 805 (ปรับปรุง) ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง และการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน © 2016 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ ISA™ 805 มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 805 (ปรับปรุง) ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง และการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน © 2016 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : ISA™ 805 (Revised), *Special Considerations – Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement* ISBN: 978-1-60815-261-2

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 805 (ปรับปรุง)

### ข้อพิจารณาพิเศษ - การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง และการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ บัญชี หรือรายการในงบการเงิน

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559)

#### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1-3
วันถือปฏิบัติ	4
วัตถุประสงค์	5
คำจำกัดความ	6
ข้อกำหนด	
ข้อพิจารณาเมื่อตกลงรับงานสอบบัญชี	7-9
ข้อพิจารณาเมื่อทำการวางแผนและปฏิบัติงานสอบบัญชี	10
การแสดงความเห็นและข้อพิจารณาในการรายงาน	11-17
การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	ก1-ก4
ข้อพิจารณาเมื่อตกลงรับงานสอบบัญชี	ก5-ก9
ข้อพิจารณาเมื่อทำการวางแผนและปฏิบัติงานสอบบัญชี	ก10-ก15
การแสดงความเห็นและข้อพิจารณาในการรายงาน	ก16-ก28
ภาคผนวก 1 ตัวอย่างของเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน	
ภาคผนวก 2 ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี ต่องบการเงินงบใดงบหนึ่ง และต่อเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน	

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 805 (ปรับปรุง) “ข้อพิจารณาพิเศษ - การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง และการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 100-700 ใช้กับการตรวจสอบงบการเงิน และให้มีการปรับเปลี่ยนตามความจำเป็นของสถานการณ์เมื่อใช้ในการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินในอดีตอื่น มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กล่าวถึงข้อควรพิจารณาพิเศษในการประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีเมื่อใช้ในการตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน งบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงินอาจมีการจัดทำขึ้นตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป หรือเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ หากมีการจัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะให้นำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 (ปรับปรุง)<sup>1</sup> มาประยุกต์ใช้ในการตรวจสอบด้วย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก4)
2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ใช้กับรายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการในกลุ่มซึ่งออกเนื่องจากได้ปฏิบัติตามตรวจสอบข้อมูลทางการเงินของกิจการในกลุ่มตามที่ได้รับคำร้องขอจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ เพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600<sup>2</sup>)
3. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้ใช้แทนข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น และไม่ได้รวบรวมข้อพิจารณาพิเศษทั้งหมดที่อาจจะเกี่ยวข้องกับแต่ละสถานการณ์ของการปฏิบัติงานสอบบัญชี

### วันถือปฏิบัติ

4. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน สำหรับรอบบัญชีที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 ในกรณีที่เป็นงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงินโดยเฉพาะเจาะจง ณ วันใดวันหนึ่งให้นำมาตรฐานการสอบบัญชีมาถือปฏิบัติ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นไป

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 (ปรับปรุง) “ข้อพิจารณาพิเศษ - การตรวจสอบงบการเงินที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ”

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 “ข้อพิจารณาพิเศษ - การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น”

## วัตถุประสงค์

5. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีเมื่อนำมาตรฐานการสอบบัญชีมาใช้ในการตรวจสอบงบการเงิน งบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน คือ ระบุข้อพิจารณาพิเศษอย่างเหมาะสม ที่เกี่ยวข้องกับเรื่องต่อไปนี้
- การตกลงรับงาน
  - การวางแผนและการปฏิบัติงาน และ
  - การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน งบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน

## คำจำกัดความ

6. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ อ้างอิงถึง:
- “ส่วนประกอบของงบการเงิน” หรือ “ส่วนประกอบ” หมายถึง “ส่วนประกอบ บัญชี หรือรายการในงบการเงิน”
  - “มาตรฐานการรายงานทางการเงิน” หมายถึง มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี และ
  - งบการเงิน งบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน รวมทั้งการเปิดเผยที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก2)

## ข้อกำหนด

### ข้อพิจารณาเมื่อตกลงรับงานสอบบัญชี

#### การนำมาตรฐานการสอบบัญชีไปปฏิบัติ

7. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีทุกฉบับที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ<sup>3</sup> ในกรณีของการตรวจสอบงบการเงิน งบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน ข้อกำหนดนี้มีผลบังคับไม่ว่าผู้สอบบัญชีจะรับงานตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการด้วยหรือไม่ หากผู้สอบบัญชีไม่ได้รับงานตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการด้วย ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่าการตรวจสอบงบการเงิน งบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงินเหล่านั้น ตามมาตรฐานการสอบบัญชีจะสามารถกระทำได้หรือไม่ในทางปฏิบัติ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก5-ก6)

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 18

### แม่บทการรายงานทางการเงินที่ยอมรับได้

8. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในการจัดทำงบการเงินสามารถยอมรับได้หรือไม่<sup>4</sup> ในการตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน ข้อกำหนดดังกล่าวควรรวมถึงการพิจารณาว่า การใช้แม่บทการรายงานทางการเงินดังกล่าวจะมีผลให้การนำเสนอของงบการเงินมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจถึงข้อมูลที่เปิดเผยผ่านงบการเงินหรือส่วนประกอบ และสามารถเข้าใจถึงผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญในข้อมูลที่แสดงในงบการเงินหรือส่วนประกอบหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก7)

### การแสดงความเห็น

9. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 กำหนดให้ข้อตกลงของการรับงานสอบบัญชีรวมรูปแบบของรายงานที่ผู้สอบบัญชีจะออก<sup>5</sup> ในกรณีของการตรวจสอบงบการเงินใดงบการเงินหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่ารูปแบบของการแสดงความเห็นที่คาดหวังมีความเหมาะสมในสถานการณ์นั้น ๆ หรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก8-ก9)

### ข้อพิจารณาเมื่อทำการวางแผนและปฏิบัติงานสอบบัญชี

10. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ระบุว่ามาตรฐานการสอบบัญชีได้จัดทำในกรอบของการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีสามารถปรับการใช้มาตรฐานตามความจำเป็นในแต่ละสถานการณ์ เมื่อมีการประยุกต์ใช้กับการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินอื่น ๆ<sup>6,7</sup> ในการวางแผนและดำเนินงานตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรปรับใช้มาตรฐานการสอบบัญชีทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ ตามความจำเป็นภายใต้สถานการณ์ของงานการตรวจสอบนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก10-ก15)

### การแสดงความเห็นและข้อพิจารณาในการรายงาน

11. ในการแสดงความเห็นและรายงานต่องบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรนำข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>8</sup> และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 (ปรับปรุง) มาปรับใช้ตามความจำเป็นในสถานการณ์ของงานนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16-ก22)

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 6(ก)

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 10(จ)

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 2

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 13(ฉ) อธิบายคำจำกัดความว่า “งบการเงิน” โดยปกติหมายถึง งบการเงินที่ครบถ้วนสมบูรณ์ ตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

<sup>8</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน”

การรายงานต่องบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการ และงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงินเหล่านั้น

12. เมื่อผู้สอบบัญชีตอบตกลงรับงานเพื่อรายงานต่องบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงินไปพร้อมกับการรับงานเพื่อตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการ ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นสำหรับงานแต่ละงานแยกจากกัน
13. งบการเงินงบใดงบหนึ่งที่ได้มีการตรวจสอบแล้ว หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงินที่ได้มีการตรวจสอบแล้ว อาจเผยแพร่ไปพร้อมกับงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการที่ได้มีการตรวจสอบแล้ว หากผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปว่าการนำเสนองบการเงินงบใดงบหนึ่งหรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงินไม่ทำให้เกิดความแตกต่างจากงบการเงินฉบับสมบูรณ์อย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีควรขอให้ผู้บริหารดำเนินการแก้ไขสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นต่องบการเงินงบใดงบหนึ่งหรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงินแตกต่างจากความเห็นต่องบการเงินฉบับสมบูรณ์ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ในย่อหน้าที่ 15 และ 16 ผู้สอบบัญชีไม่ควรออกรายงานของผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินงบใดงบหนึ่งหรือต่อเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงินจนกว่าจะพอใจในความแตกต่างดังกล่าว

การพิจารณาผลกระทบของเรื่องที่รวมอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการ สำหรับการตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน และสำหรับการรายงานของผู้สอบบัญชีต่อเรื่องนั้น ๆ

14. หากรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินฉบับสมบูรณ์ประกอบด้วย
  - (ก) การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)<sup>9</sup>
  - (ข) วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ หรือวรรคเรื่องอื่น ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง)<sup>10</sup>
  - (ค) ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่องตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)<sup>11</sup>
  - (ง) การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701<sup>12</sup> หรือ
  - (จ) ข้อความอธิบายถึงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ยังไม่ได้แก้ไขให้ถูกต้องของข้อมูลอื่น ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)<sup>13</sup>

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

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

<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง” ย่อหน้าที่ 22

<sup>12</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 13

<sup>13</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น” ย่อหน้าที่ 22 (จ)( 2)

ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณานัย(ถ้ามี)ของเรื่องต่าง ๆ เหล่านี้ ที่มีต่อการตรวจสอบงบการเงิน งบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน และการรายงานของผู้สอบบัญชีต่อเรื่อง นั้น ๆ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก23-ก27)

การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือการไม่แสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีต่อ งบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการ

15. หากผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปว่า จำเป็นต้องแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือไม่แสดง ความเห็นต่องบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ไม่อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีรวมการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขของผู้สอบบัญชี นั้นต่องบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงินซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของ งบการเงินฉบับสมบูรณ์นั้น ในรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับเดียวกัน<sup>14</sup> เนื่องจากความเห็น อย่างไม่มีเงื่อนไขนั้นจะขัดแย้งกับความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือการไม่แสดง ความเห็นต่องบการเงินโดยรวมฉบับสมบูรณ์ของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก28)
16. หากผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปว่า จำเป็นต้องแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือไม่แสดง ความเห็นต่องบการเงินโดยรวมฉบับสมบูรณ์ของกิจการ แต่ภายใต้การตรวจสอบเฉพาะ ส่วนประกอบของงบการเงินดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพบว่าเป็นการเหมาะสมที่จะแสดงความเห็น อย่างไม่มีเงื่อนไขต่อส่วนประกอบดังกล่าว ผู้สอบบัญชีจะกระทำการดังกล่าวได้ก็ต่อเมื่อ
  - ก. ผู้สอบบัญชีไม่ได้ถูกห้ามโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้กระทำดังกล่าว
  - ข. ความเห็นดังกล่าวแสดงไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งไม่ได้ถูกจัดทำรวมอยู่ในรายงาน ของผู้สอบบัญชีซึ่งแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือไม่แสดงความเห็น และ
  - ค. ส่วนประกอบดังกล่าว ไม่ได้เป็นส่วนประกอบส่วนใหญ่ของงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของ กิจการ
17. ผู้สอบบัญชีต้องไม่แสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่องบการเงินงบใดงบหนึ่งของงบการเงิน ฉบับสมบูรณ์หากผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือไม่แสดง ความเห็นต่องบการเงินโดยรวมฉบับสมบูรณ์ ทั้งนี้ รวมถึงในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีต่อ งบการเงินงบใดงบหนึ่งที่ไม่ได้เผยแพร่รวมกันกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นว่าง บการเงินไม่ถูกต้องหรือไม่แสดงความเห็น เพราะว่างบการเงินงบใดงบหนึ่งนั้นถือเป็น ส่วนประกอบส่วนใหญ่ของงบการเงินเหล่านั้น

<sup>14</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 15



## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 1,6(ค))

- ก1. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ให้คำจำกัดความคำว่า “ข้อมูลทางการเงินในอดีต” ว่า หมายถึง ข้อมูลที่แสดงในรูปแบบทางการเงินของกิจการใดกิจการหนึ่ง ซึ่งได้มาจากระบบบัญชีของกิจการนั้น และเกี่ยวกับเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาที่ผ่านมามีในอดีต หรือเกี่ยวกับสถานะหรือสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ ณ เวลาใดเวลาหนึ่งในอดีต<sup>15</sup>
- ก2. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ให้คำจำกัดความคำว่า “งบการเงิน” ว่าหมายถึง การนำเสนอข้อมูลทางการเงินในอดีตอย่างมีแบบแผน รวมถึงการเปิดเผยข้อมูล โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสื่อสารให้ทราบถึงทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจหรือภาระผูกพันของกิจการ ณ ขณะใดขณะหนึ่ง หรือการเปลี่ยนแปลงของสิ่งเหล่านั้นในช่วงเวลาหนึ่ง ตามแม่บทการรายงานทางการเงินโดยปกติแล้ว “งบการเงิน” หมายถึงงบการเงินที่ครบถ้วนสมบูรณ์แบบตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง แต่ยังสามารถใช้อ้างถึงงบการเงินงบใดงบหนึ่งได้ การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินประกอบด้วยข้อมูลเชิงบรรยายหรือพรรณนา ตามที่แม่บทการรายงานทางการเงินกำหนดไว้ หรืออนุญาต หรือเป็นที่ยอมรับ ในหน้างบการเงิน หรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือเปิดเผยในงบการเงินโดยใช้การอ้างอิง<sup>16</sup> ดังกล่าวในย่อหน้าที่ 6(ค) การอ้างอิงงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง
- ก3. มาตรฐานการสอบบัญชีถูกกำหนดขึ้นในบริบทของการตรวจสอบงบการเงิน<sup>17</sup> จึงควรถูกปรับเปลี่ยนตามความจำเป็นในกรณีที่น่าไปใช้กับการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินในอดีตอื่น เช่น งบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ใช้เพื่อช่วยในการตรวจสอบในกรณีดังกล่าว (ภาคผนวก 1 รวมตัวอย่างเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินในอดีตอื่น ๆ ดังกล่าว)
- ก4. งานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล นอกเหนือจากการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินในอดีต ให้ดำเนินการตามมาตรฐานงานให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง)<sup>18</sup>

<sup>15</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 13(ข)

<sup>16</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 13(ฉ)

<sup>17</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 2

<sup>18</sup> มาตรฐานงานให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) “งานที่ให้ความเชื่อมั่นนอกเหนือจากการตรวจสอบหรือการสอบทานข้อมูลทางการเงินในอดีต”

## ข้อพิจารณาเมื่อตกลงรับงานสอบบัญชี

### การนำมาตรฐานการสอบบัญชีไปปฏิบัติ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 7)

- ก5. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตาม (ก) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง รวมถึงความเป็นอิสระที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบงบการเงิน และ (ข) มาตรฐานการสอบบัญชีทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ มาตรฐานการสอบบัญชียังกำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามข้อกำหนดแต่ละเรื่องของมาตรฐานการสอบบัญชีแต่ละฉบับ นอกเหนือจากในสถานการณ์การตรวจสอบซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชีทั้งหมดไม่เกี่ยวข้อง หรือข้อกำหนดนั้นไม่เกี่ยวข้อง เนื่องจากข้อกำหนดนั้นขึ้นอยู่กับเงื่อนไขบางประการและเงื่อนไขนั้นไม่เกิดขึ้น ภายใต้สถานการณ์พิเศษ ผู้สอบบัญชีอาจเห็นว่ามีความจำเป็นที่จะไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานสอบบัญชีฉบับใดฉบับหนึ่ง โดยใช้วิธีการตรวจสอบอื่น เพื่อให้บรรลุจุดมุ่งหมายของข้อกำหนดนั้น<sup>19</sup>
- ก6. การปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องเพื่อการตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน อาจไม่สามารถกระทำได้ในทางปฏิบัติ ถ้าผู้สอบบัญชีไม่ได้ถูกว่าจ้างให้ตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการด้วย ในกรณีดังกล่าวผู้สอบบัญชีมักไม่มีความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมรวมทั้งการควบคุมภายในในระดับเดียวกับผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการด้วย ผู้สอบบัญชียังไม่มีหลักฐานการตรวจสอบเกี่ยวกับคุณภาพโดยทั่วไปของบันทึกทางบัญชีหรือข้อมูลทางบัญชีอื่น ซึ่งจะได้มาจากการตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการ ดังนั้นผู้สอบบัญชีอาจต้องการหลักฐานเพิ่มเติมเพื่อสนับสนุนหลักฐานการตรวจสอบที่ได้มาจากการบันทึกบัญชีในกรณีของการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชีบางฉบับ กำหนดปริมาณงานตรวจสอบไม่เป็นสัดส่วนกับส่วนประกอบที่รับการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ถึงแม้ว่าข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) น่าจะเกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบตารางบัญชีลูกหนี้ การปฏิบัติตามข้อกำหนดอาจไม่สามารถกระทำได้ในทางปฏิบัติเพราะปริมาณงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง หากผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปว่าการตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่งหรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีอาจไม่สามารถกระทำได้ในทางปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีอาจปรึกษาหารือกับผู้บริหารกิจการว่างานตรวจสอบอีกประเภทหนึ่งอาจมีความเหมาะสมกว่าในทางปฏิบัติหรือไม่

<sup>19</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 14, 18 และ 22-23

### แม่บทการรายงานทางการเงินที่ยอมรับได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8)

ก7. งบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงินอาจมีการจัดทำตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์ของแม่บทการรายงานทางการเงินที่จัดทำโดยองค์กรที่มีอำนาจหรือเป็นที่ยอมรับในการออกมาตรฐานเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินฉบับสมบูรณ์ (ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน) ถ้าเป็นกรณีดังกล่าว การพิจารณาถึงการยอมรับได้ของแม่บทที่เกี่ยวข้อง อาจหมายถึงการพิจารณาข้อกำหนดทั้งหมดของแม่บทที่ใช้เป็นเกณฑ์ซึ่งเกี่ยวข้องกับการนำเสนองบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงินว่ามีการเปิดเผยข้อมูลเพียงพอหรือไม่

### รูปแบบของการแสดงความเห็น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9)

ก8. รูปแบบของการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีขึ้นอยู่กับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง<sup>20</sup> ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>21</sup>

- (ก) เมื่อแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่องบการเงินฉบับสมบูรณ์ที่จัดทำตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามสมควร ความเห็นของผู้สอบบัญชีใช้ข้อความว่า งบการเงินแสดงโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตาม [แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง] เว้นแต่จะมีการกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับไว้เป็นอย่างอื่น และ
- (ข) เมื่อแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่องบการเงินฉบับสมบูรณ์ ที่จัดทำตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ความเห็นของผู้สอบบัญชีกล่าวว่า งบการเงินจัดทำในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตาม [แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง]

ก9. ในกรณีของงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจไม่ได้กล่าวถึงอย่างชัดเจนเกี่ยวกับการนำเสนองบการเงิน หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน กรณีดังกล่าวจะเกิดขึ้นเมื่อแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอ้างอิงตามเกณฑ์ของแม่บทการรายงานทางการเงินที่กำหนดโดยองค์กรที่มีอำนาจหรือหน่วยงานที่เป็นที่ยอมรับในการออกมาตรฐานเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินฉบับสมบูรณ์ (ตัวอย่าง เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน) ดังนั้นผู้สอบบัญชีจะพิจารณาว่ารูปแบบของการแสดงความเห็นที่คาดไว้มีความเหมาะสมหรือไม่ภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ปัจจัยที่อาจมีผลกระทบต่อพิจารณาว่าจะใช้ข้อความ “ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” ในความเห็นของผู้สอบบัญชี รวมถึง

- แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องมีข้อจำกัดไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อม ในการจัดทำงบการเงินฉบับสมบูรณ์หรือไม่

<sup>20</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 8

<sup>21</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 25-26

- งบการเงินใบใดบหนึ่งหรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน จะ
  - เป็นไปตามข้อกำหนดแต่ละข้อของแม่บทที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินใบใดบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบ และการนำเสนอของงบการเงินหรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน รวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องหรือไม่
  - หากจำเป็นในการบรรลุวัตถุประสงค์ การนำเสนออย่างถูกต้องตามที่ควร การเปิดเผยข้อมูลเกินกว่าที่กำหนดไว้อย่างเจาะจงของแม่บทหรือในกรณี ยกเว้น ไม่เป็นไปตามข้อกำหนดของแม่บทหรือไม่

การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรูปแบบของการแสดงความเห็นเป็นเรื่องของวิจารณญาณ ยิ่งผู้ประกอบวิชาชีพ การตัดสินใจดังกล่าวอาจได้รับผลกระทบจากการใช้ข้อความ “ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” ในความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินใบใดบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงินที่จัดทำตามแม่บทการนำเสนออย่างถูกต้องตามที่ควร ว่าเป็นที่ยอมรับต่อหน่วยงานที่ควบคุมดังกล่าวหรือไม่

#### ข้อพิจารณาเมื่อทำการวางแผนและปฏิบัติงานสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10)

- ก10. ความเกี่ยวข้องของมาตรฐานการสอบบัญชีแต่ละฉบับ ควรมีการพิจารณาอย่างระมัดระวัง แม้ในกรณีที่มีการตรวจสอบเพียงเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชี เช่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240<sup>22</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550<sup>23</sup> และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) ตามหลักการมีความเกี่ยวข้องกัน ทั้งนี้เพราะว่า ส่วนประกอบอาจมีการแสดงข้อมูลผิดพลาดซึ่งเป็นผลจากการทุจริต ผลกระทบจากรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หรือข้อผิดพลาดจากการใช้หลักการบัญชีเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง ภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- ก11. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาคู่ค้าที่เหมาะสมซึ่งอยู่ในโครงสร้างการกำกับดูแลของกิจการที่จะต้องสื่อสาร<sup>24</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ระบุว่า ในบางกรณีผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านมีส่วนเกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการ และการนำข้อกำหนดของการสื่อสารไปใช้ได้จำเป็นต้องมีการปรับเปลี่ยนโดยตระหนักถึงสถานะดังกล่าว<sup>25</sup> เมื่อกิจการจัดทำงบการเงินฉบับสมบูรณ์ ผู้รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลการจัดทำงบการเงินใบใดบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบ อาจจะไม่ใช่มุมมองที่ในการสอดส่องดูแลการจัดทำงบการเงินฉบับสมบูรณ์นั้น

<sup>22</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน”

<sup>23</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน”

<sup>24</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” ย่อหน้าที่ 11

<sup>25</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 10(ข), 13, ก1(จุดที่ 3), ก2, ก8

- ก12. นอกจากนั้น มาตรฐานการสอบบัญชีได้มีการจัดทำในกรอบของการตรวจสอบงบการเงิน<sup>26</sup> ในกรณีของการตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน ให้ทำการปรับเปลี่ยนตามความจำเป็นให้เข้ากับสถานการณ์ในการตรวจสอบนั้น ๆ ตัวอย่างเช่น หนังสือรับรองของผู้บริหารของกิจการต้องงบการเงินฉบับสมบูรณ์จะถูกแทนที่ด้วยหนังสือรับรองของผู้บริหารของกิจการเกี่ยวกับการนำเสนองบการเงิน หรือส่วนประกอบตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- ก13. เรื่องที่รวมอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องงบการเงินฉบับสมบูรณ์ อาจมีนัยต่อการตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือส่วนประกอบของงบการเงิน (อ่านย่อหน้าที่ 14) เมื่อวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน พร้อมกับการตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจสามารถที่จะใช้หลักฐานการตรวจสอบที่ได้จากการตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ ไปใช้ในการตรวจสอบงบการเงิน หรือส่วนประกอบของงบการเงิน อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีวางแผนและปฏิบัติการตรวจสอบงบการเงิน หรือส่วนประกอบให้ได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินหรือส่วนประกอบ
- ก14. งบการเงินแต่ละงบการเงินซึ่งประกอบกันขึ้นเป็นงบการเงินที่สมบูรณ์ รวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องต่างมีความสัมพันธ์กัน ดังนั้นในการตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน ผู้สอบบัญชีอาจไม่สามารถจะพิจารณางบการเงินหรือส่วนประกอบในลักษณะที่แยกเป็นเอกเทศ ดังนั้นผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องปฏิบัติการตามวิธีการเกี่ยวกับการตรวจสอบรายการที่มีความสัมพันธ์กันเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ
- ก15. นอกจากนั้น ความมีสาระสำคัญที่กำหนดสำหรับงบการเงินงบใดงบหนึ่งหรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงินอาจมีระดับต่ำกว่าความมีสาระสำคัญที่กำหนดสำหรับงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการ สิ่งนี้จะมีผลกระทบต่อลักษณะ เวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบและการประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ผิดพลาดที่ไม่ได้มีการแก้ไข

<sup>26</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 2

การแสดงความเห็นและข้อพิจารณาในการรายงาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 11)

- ก16. ในการแสดงความเห็น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชี ประเมินว่า งบการเงินมีการเปิดเผยข้อมูลที่เพียงพอหรือไม่ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถ เข้าใจได้ถึงผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญต่อข้อมูลที่นำเสนอใน งบการเงิน<sup>27</sup> ในกรณีของงบการเงินงบใดงบหนึ่งหรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน มีความสำคัญที่งบการเงินนั้นหรือส่วนประกอบ เปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอตามข้อกำหนด ของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจถึงผลกระทบ ของรายการและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญต่อข้อมูลที่เปิดเผยผ่านงบการเงินหรือส่วนประกอบ
- ก17. ภาคผนวก 2 มีตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่องบการเงินงบใดงบหนึ่งและ เฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน ตัวอย่างอื่นของรายงานผู้สอบบัญชีอาจจะเกี่ยวข้องกับการ รายงานที่มีต่องบการเงินงบใดงบหนึ่งหรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน (ดูตัวอย่าง ในภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) และมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 706 (ปรับปรุง))

การนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ไปปฏิบัติกับการรายงานที่มีต่องบการเงิน งบใดงบหนึ่งหรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน

- ก18. ย่อหน้า 11 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ อธิบายว่าผู้สอบบัญชีต้องนำมาตรฐาน การสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ไปปฏิบัติใช้ตามความจำเป็นในแต่ละสถานการณ์ ใน การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงินงบใดงบหนึ่งหรือเฉพาะส่วนประกอบของ งบการเงิน ในการถือปฏิบัติดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในการรายงาน ตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัสอื่นๆ ตามความจำเป็นในแต่ละสถานการณ์ ข้อพิจารณา พิเศษดังกล่าวในย่อหน้า ก15 - ก19 อาจมีประโยชน์

การดำเนินงานต่อเนื่อง

- ก19. การอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารในรายงานของผู้สอบบัญชี<sup>28</sup> ที่เกี่ยวกับ การดำเนินงานต่อเนื่องอาจต้องปรับเปลี่ยนตามความจำเป็น ขึ้นอยู่กับการนำแม่บท การรายงานทางการเงินไปปฏิบัติในการจัดทำงบการเงินงบใดงบหนึ่งหรือเฉพาะส่วนประกอบ ของงบการเงิน การอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี<sup>29</sup> ในรายงานของผู้สอบบัญชีอาจ ต้องปรับเปลี่ยนตามความจำเป็น ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) มาปรับใช้ในสถานการณ์ของแต่ละงานตรวจสอบอย่างไร

<sup>27</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 13(จ)

<sup>28</sup> มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 34(ข) และ ก48

<sup>29</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 39(ข)(4)

### เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

ก20. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 สำหรับการตรวจสอบงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปฉบับสมบูรณ์ของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์<sup>30</sup> สำหรับการตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 จะนำมาใช้เมื่อการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงิน หรือส่วนประกอบของงบการเงินดังกล่าวถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ หรือผู้สอบบัญชีตัดสินใจที่จะสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เมื่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้ถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน ให้นำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ไปใช้ทั้งฉบับ<sup>31</sup>

### ข้อมูลอื่น

ก21. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) เป็นเรื่องเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น ในเนื้อหาของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ รายงานที่มีงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับเรื่องที่แสดงในงบการเงินงบใดงบหนึ่งหรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงินให้แก่เจ้าของ (หรือผู้ที่มีส่วนได้เสียที่คล้ายกัน) จะถือว่าเป็นรายงานประจำปีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) เมื่อผู้สอบบัญชีทราบว่ากิจการมีแผนที่จะออกรายงานดังกล่าว ให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) ที่นำไปใช้ในการตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่งหรือส่วนประกอบของงบการเงิน

### ชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน

ก22. ข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ที่ให้แสดงชื่อผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในรายงานของผู้สอบบัญชี ให้นำไปปฏิบัติใช้สำหรับการตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงินของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์<sup>32</sup> ผู้สอบบัญชีอาจถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้แสดงชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในรายงานของผู้สอบบัญชี หรืออาจตัดสินใจแสดงชื่อเมื่อมีการรายงานต่องบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือต่อส่วนประกอบของงบการเงินของกิจการที่ไม่ใช่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

<sup>30</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 30

<sup>31</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 31

<sup>32</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 46 และ ก61-ก63

การรายงานต้องบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการและต้องบการเงินงบใดงบหนึ่งหรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)

การพิจารณาผลกระทบของเรื่องที่อยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการต่อการตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงินและการรายงานของผู้สอบบัญชีต่อเรื่องนั้น ๆ

ก23. ย่อหน้าที่ 14 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาผลกระทบ (ถ้ามี) ของเรื่องที่อยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินฉบับสมบูรณ์ สำหรับการตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน และสำหรับรายงานของผู้สอบบัญชีต่อเรื่องนั้น ๆ การพิจารณาว่าเรื่องที่อยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินฉบับสมบูรณ์นั้นจะเกี่ยวข้องกับบริบทของงานที่ต้องรายงานต้องบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงินหรือไม่ เป็นเรื่องที่ต้องใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ

ก24. ปัจจัยที่อาจมีส่วนเกี่ยวข้องในการพิจารณาดังกล่าว รวมถึง

- ลักษณะของเรื่องที่อธิบายในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินฉบับสมบูรณ์และขอบเขตของเรื่องที่เกี่ยวข้องที่รวมอยู่ในงบการเงินใดงบการเงินหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน
- การแผ่กระจายของเรื่องที่อธิบายไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินฉบับสมบูรณ์
- ลักษณะและขอบเขตของความแตกต่างระหว่างแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้
- ขอบเขตของความต่างระหว่างระยะเวลาของงบการเงินฉบับสมบูรณ์ เปรียบเทียบกับระยะเวลาหรือวันที่ของงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือส่วนประกอบของงบการเงิน
- ระยะเวลาก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินฉบับสมบูรณ์

ก25. ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขเกี่ยวกับบัญชีลูกหนี้ในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินฉบับสมบูรณ์ และงบการเงินงบใดงบหนึ่งที่รวมบัญชีลูกหนี้ หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงินที่เกี่ยวข้องกับบัญชีลูกหนี้ มีความเป็นไปได้ที่อาจจะมีนัยต่อการตรวจสอบ ในทางตรงกันข้าม หากผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขเกี่ยวกับบัญชีลูกหนี้ในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินฉบับสมบูรณ์ เกี่ยวกับการจัดประเภทเป็นลูกหนี้เงินให้กู้ยืมระยะยาว ก็มีโอกาสน้อยมากที่จะมีผลกระทบต่อตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่งที่เป็งบกำไรขาดทุน หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงินที่เกี่ยวข้องกับบัญชีลูกหนี้



ก26. เรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ได้สื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินฉบับสมบูรณ์ อาจมีนัยต่อการตรวจสอบงบการเงินบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน ข้อมูลที่รวมอยู่ในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์อาจจะมีประโยชน์ในการกำหนดวิธีการตรวจสอบงบการเงินบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน

การรวมการอ้างอิงรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินฉบับสมบูรณ์

ก27. ถึงแม้ว่าเรื่องบางเรื่องรวมอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินฉบับสมบูรณ์ อาจไม่มีนัยต่อการตรวจสอบหรือการรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน ผู้สอบบัญชีอาจเห็นว่าเหมาะสมที่จะอ้างอิงเรื่องที่อยู่ในวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินบใดงบหนึ่งหรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน (อ่านมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706(ปรับปรุง))<sup>33</sup> ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเป็นการสมควรที่จะอ้างอิงเรื่อง ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง ที่อยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินฉบับสมบูรณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินบใดงบหนึ่งหรือเฉพาะส่วนประกอบของงบการเงิน

การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือการไม่แสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้า 15)

ก28. การไม่แสดงความเห็นเกี่ยวกับผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินฉบับสมบูรณ์ และการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขเกี่ยวกับฐานะทางการเงินสามารถกระทำได้ เนื่องจากการไม่แสดงความเห็นใช้กับผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดเท่านั้น และไม่ได้ใช้กับงบการเงินโดยรวม<sup>34</sup>

<sup>33</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 10 - 11

<sup>34</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 510 “การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก” ย่อหน้าที่ 8 และ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 16

## ภาคผนวก 1

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก3)

## ตัวอย่างของเฉพาะส่วนประกอบ บัญชี หรือรายการในงบการเงิน

- บัญชีลูกหนี้ ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้ สินค้าคงเหลือ หนี้สินจากโครงการบำเหน็จบำนาญ การบันทึกมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ หรือหนี้สินสำหรับความเสียหาย “ที่เกิดขึ้นแล้ว แต่ยังไม่ได้รับรายงาน” ของกลุ่มธุรกิจประกันภัย รวมถึงหมายเหตุที่เกี่ยวข้อง
- ตารางรายการสินทรัพย์ที่บริหารจัดการโดยบุคคลภายนอก และรายได้จากโครงการบำเหน็จบำนาญ รวมถึงหมายเหตุที่เกี่ยวข้อง
- ตารางสินทรัพย์ที่มีตัวตนสุทธิ รวมถึงหมายเหตุที่เกี่ยวข้อง
- ตารางการจ่ายชำระเงินที่เกี่ยวกับการเช่าสังหาริมทรัพย์ รวมถึงการอธิบายในหมายเหตุ
- ตารางการสมทบกำไรหรือโบนัสพนักงาน รวมถึงการอธิบายในหมายเหตุ

## ภาคผนวก 2

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก17)

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องบการเงินงบใดงบหนึ่ง และต่อเฉพาะ ส่วนประกอบของงบการเงิน

**ตัวอย่างที่ 1** รายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินงบใดงบหนึ่งของกิจการที่ไม่ใช่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป (ตัวอย่างนี้ถือว่ากิจการใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามที่ควรในการจัดทำงบการเงิน)

**ตัวอย่างที่ 2** รายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินงบใดงบหนึ่งของกิจการที่ไม่ใช่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ (ตัวอย่างนี้ถือว่ากิจการใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามที่ควรในการจัดทำงบการเงิน)

**ตัวอย่างที่ 3** รายงานของผู้สอบบัญชีต่อเฉพาะส่วนประกอบ ในงบการเงินของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ที่จัดทำตามข้อกำหนดของแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ (ตัวอย่างนี้ถือว่า กิจการใช้แม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงิน)

**ตัวอย่างที่ 1 : รายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินงบใดงบหนึ่งของกิจการที่ไม่ใช่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป**

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีนี้ สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบแสดงฐานะการเงิน (หมายถึง งบการเงินงบใดงบหนึ่ง) ของกิจการที่ไม่ใช่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์
- งบแสดงฐานะการเงินจัดทำโดยผู้บริหารของกิจการตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงิน ในประเทศ ก ที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบแสดงฐานะการเงิน
- ข้อตกลงในการรับงานตรวจสอบแสดงคำอธิบายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหารต้องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง คือแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องการตามที่ควร ซึ่งออกแบบเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของความถี่ของข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้ในวงกว้าง
- ผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปว่า เป็นการเหมาะสมที่จะใช้ข้อความ “ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) งบการเงินได้เปิดเผยความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญอย่างเพียงพอ
- ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องสื่อสารและตัดสินใจที่จะไม่สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ในรายงานการตรวจสอบงบแสดงฐานะการเงิน
- ผู้สอบบัญชีกำหนดว่าไม่มีข้อมูลอื่น ๆ (ไม่ต้องนำข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) มาใช้)
- ผู้รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลขบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงินไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงิน
- ผู้สอบบัญชีไม่มีความรับผิดชอบอื่นใดในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับในประเทศ

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ [ระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

### ความเห็น

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบแสดงฐานะการเงินของบริษัท กขค จำกัด (บริษัท) ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ (รวมเรียกว่า “งบการเงิน”)

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้ แสดงฐานะการเงินของบริษัท ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินของประเทศ ก ที่เกี่ยวข้องกับ การจัดทำงบการเงินดังกล่าว [วรรคความเห็นจะอยู่อันดับแรกตามที่มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) กำหนด]

### เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ใน ส่วนของ **ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน** ในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนด โดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และ ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า [ประโยคแรกและประโยคสุดท้ายของวรรคนี้เคยแสดงไว้ในวรรค ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ส่วนวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นนี้จัดเรียงลำดับไว้ต่อจาก วรรคความเห็นตามที่มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) กำหนด]

### ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

ข้าพเจ้าขอให้สังเกตหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 6 ซึ่งระบุว่า บริษัทมีขาดทุนสุทธิจำนวน.... บาทสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 และ ณ วันเดียวกัน บริษัทมีหนี้สินหมุนเวียนสูง กว่าสินทรัพย์รวมจำนวน .... บาท ตามที่กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 6 เหตุการณ์ หรือสถานการณ์ดังกล่าวตลอดจนเรื่องอื่นที่กล่าวถึงในหมายเหตุข้อ 6 แสดงให้เห็นว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท ทั้งนี้ข้าพเจ้ามิได้แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในเรื่องนี้

### ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องบการเงิน<sup>1</sup>

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนองบการเงินนี้โดยถูกต้องตามที่ควรตามข้อกำหนดต่างๆ ของแม่บทการรายงานทางการเงินของประเทศ ก ที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินนี้ และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

ในการจัดทำงบการเงิน ผู้บริหารรับผิดชอบในการประเมินความสามารถของบริษัทในการดำเนินงานต่อเนื่อง เปิดเผยเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง (ตามความเหมาะสม) และการใช้เกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่องเว้นแต่ผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะเลิกบริษัทหรือหยุดดำเนินงานหรือไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปได้

ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีหน้าที่ในการสอดส่องดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัท

### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

การตรวจสอบของข้าพเจ้ามีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งรวมความเห็นของข้าพเจ้าอยู่ด้วยความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลคือความเชื่อมั่นในระดับสูงแต่ไม่ได้เป็นการรับประกันว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีจะสามารถตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่มีอยู่ได้เสมอไป ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดและถือว่ามีสาระสำคัญเมื่อคาดการณ์อย่างสมเหตุสมผลได้ว่ารายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกันจะมีผลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินจากการใช้งบการเงินเหล่านี้

ย่อหน้าที่ 41(ข) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) อธิบายข้อความแรงงาข้างล่างซึ่งสามารถนำไปไว้ในภาคผนวกของรายงานของผู้สอบบัญชี

ย่อหน้าที่ 41(ค) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) อธิบายว่าในกรณีที่ถูกหมาย ข้อบังคับอนุญาต การอ้างอิงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีอาจทำผ่านเว็บไซต์ของหน่วยงานที่เหมาะสมที่รวบรวมคำอธิบายเรื่องนี้ไว้แทนที่จะเขียนในรายงานของผู้สอบบัญชี และไม่ขัดแย้งกับคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีข้างล่าง

<sup>1</sup> ตลอดตัวอย่างเหล่านี้ของรายงานของผู้สอบบัญชี คำว่าผู้บริหารและผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจจำเป็นต้องถูกแทนที่ด้วยคำอื่นที่มีความเหมาะสมในบริบทของแม่บททางกฎหมายในแต่ละประเทศ

ในการตรวจสอบของข้าพเจ้าตามมาตรฐานการสอบบัญชี ข้าพเจ้าได้ใช้ดุลยพินิจและการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการตรวจสอบ การปฏิบัติงานของข้าพเจ้ารวมถึง

- ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น และได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ความเสี่ยงที่ไม่พบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตจะสูงกว่าความเสี่ยงที่เกิดจากข้อผิดพลาด เนื่องจากการทุจริตอาจเกี่ยวกับการสมรู้ร่วมคิด การปลอมแปลงเอกสารหลักฐาน การตั้งใจละเว้นการแสดงผล การแสดงข้อมูลที่ไม่ตรงตามข้อเท็จจริงหรือการแทรกแซงการควบคุมภายใน
- ทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของบริษัท<sup>2</sup>
- ประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งจัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร
- สรุปร่วมกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การบัญชีเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร และจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ สรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญต่อความสามารถของบริษัทในการดำเนินงานต่อเนื่องหรือไม่ ถ้าข้าพเจ้าได้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ข้าพเจ้าต้องกล่าวไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้าถึงการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน หรือถ้าการเปิดเผยดังกล่าวไม่เพียงพอ ความเห็นของข้าพเจ้าจะเปลี่ยนแปลงไป ข้อสรุปของข้าพเจ้าขึ้นอยู่กับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้า อย่างไรก็ตาม เหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคตอาจเป็นเหตุให้บริษัทต้องหยุดการดำเนินงานต่อเนื่อง
- ประเมินการนำเสนอ โครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงินโดยรวม รวมถึงการเปิดเผยว่า งบการเงินแสดงรายการและเหตุการณ์ ที่ทำให้มีการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร

ข้าพเจ้าได้สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับขอบเขตและช่วงเวลาของการตรวจสอบตามที่ได้วางแผนไว้ ประเด็นที่มีนัยสำคัญที่พบจากการตรวจสอบรวมถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญในระบบการควบคุมภายในซึ่งข้าพเจ้าได้พบในระหว่างการตรวจสอบของข้าพเจ้า

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

<sup>2</sup> ประโยคนี้อาจมีการดัดแปลงตามความเหมาะสม ในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในควบคู่กับการตรวจสอบงบการเงิน

ตัวอย่างที่ 2 : รายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินงบใดงบหนึ่งของกิจการที่ไม่ใช่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีนี้ สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบรายรับและรายจ่าย (หมายถึง งบการเงินงบใดงบหนึ่งของกิจการที่ไม่ใช่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์)
- ไม่ได้ออกรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินฉบับสมบูรณ์
- งบการเงินจัดทำโดยผู้บริหารของกิจการตามเกณฑ์เงินสดรับและเงินสดจ่าย เพื่อตอบสนองต่อความต้องการข้อมูลกระแสเงินสดรับจากเจ้าหนี้ ผู้บริหารมีทางเลือกอื่นสำหรับแม่บทการรายงานทางการเงิน
- แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องคือแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามสมควร ซึ่งออกแบบเพื่อตอบสนองความต้องการข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้โดยเฉพาะเจาะจง<sup>3</sup>
- ผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปว่าความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขมีความเหมาะสมกับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ
- ผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปว่า เป็นการเหมาะสมที่จะใช้ข้อความว่า “ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- ไม่มีข้อจำกัดในการเผยแพร่หรือการใช้รายงานของผู้สอบบัญชี
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าปราศจากความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)
- ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องสื่อสารและตัดสินใจที่จะไม่สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ในส่วนของการตรวจสอบงบรายรับและรายจ่าย
- ผู้สอบบัญชีกำหนดว่าไม่มีข้อมูลอื่น (ไม่ต้องนำข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)มาใช้)
- ผู้บริหารมีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงิน และสอดส่องดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงินเพื่อจัดทำงบการเงินนี้
- ผู้สอบบัญชีไม่มีความรับผิดชอบอื่นใดในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับในประเทศ

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 (ปรับปรุง) มีข้อกำหนดและคำแนะนำเกี่ยวกับรูปแบบและเนื้อหาของงบการเงินที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ



## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ [ระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

### ความเห็น

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบรายรับและรายจ่ายของบริษัท กขค จำกัด (บริษัท) สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 และหมายเหตุประกอบงบรายรับและรายจ่าย รวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ (รวมเรียกว่า “งบการเงิน”)

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้แสดงเงินสดรับและเงินสดจ่ายของบริษัท กขค จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ ตามเกณฑ์เงินสดรับและเงินสดจ่าย ดังที่อธิบายไว้ในหมายเหตุข้อ.... [วรรคความเห็นจะอยู่อันดับแรกตามที่มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) กำหนด]

### เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่นๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า [ประโยคแรกและประโยคสุดท้ายของวรรคนี้เคยแสดงไว้ในวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ส่วนวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นนี้จัดเรียงลำดับไว้ต่อจากวรรคความเห็นตามที่มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) กำหนด]

### ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น – หลักการบัญชี

ข้าพเจ้าขอให้สังเกตในหมายเหตุข้อ...ซึ่งอธิบายถึงหลักการบัญชี งบการเงินนี้ได้จัดทำขึ้นเพื่อให้ข้อมูลแก่เจ้าหนี้ กกก ดังนั้น งบการเงินนี้อาจจะไม่เหมาะสมสำหรับใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่น ข้าพเจ้ามิได้แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในเรื่องนี้

#### ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องบการเงิน<sup>4</sup>

ผู้บริหารมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนองบการเงินนี้โดยถูกต้องตามที่ควรตามเกณฑ์เงินสตรับและจ่ายที่อธิบายไว้ในหมายเหตุข้อ.... ซึ่งรวมทั้งการกำหนดให้เกณฑ์เงินสตรับและจ่ายเป็นเกณฑ์ที่ยอมรับได้ในการจัดทำงบการเงินภายใต้สถานการณ์ดังกล่าว และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

ในการจัดทำงบการเงิน ผู้บริหารรับผิดชอบในการประเมินความสามารถของบริษัทในการดำเนินงานต่อเนื่อง เปิดเผยเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง (ตามความเหมาะสม) และการใช้เกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่องเว้นแต่ผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะเลิกบริษัทหรือหยุดดำเนินงานหรือไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปได้

#### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

การตรวจสอบของข้าพเจ้ามีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งรวมความเห็นของข้าพเจ้าอยู่ด้วยความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลคือความเชื่อมั่นในระดับสูงแต่ไม่ได้เป็นการรับประกันว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีจะสามารถตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่มีอยู่ได้เสมอไป ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดและถือว่ามีสาระสำคัญเมื่อคาดการณ์อย่างสมเหตุสมผลได้ว่ารายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกันจะมีผลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินจากการใช้งบการเงินเหล่านี้

ย่อหน้าที่ 41(ข) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)อธิบายข้อความแรงข้างล่างซึ่งสามารถนำไปไว้ในภาคผนวกของรายงานของผู้สอบบัญชี

ย่อหน้าที่ 41(ค) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)อธิบายว่าในกรณีที่กฎหมาย ข้อบังคับอนุญาตการอ้างอิงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีอาจทำผ่านเว็บไซต์ของหน่วยงานที่เหมาะสมที่รวบรวมคำอธิบายเรื่องนี้ไว้แทนที่จะเขียนในรายงานของผู้สอบบัญชี และไม่ขัดแย้งกับคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีข้างล่าง

<sup>4</sup> หรือคำศัพท์อื่น ๆ ที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น

ในการตรวจสอบของข้าพเจ้าตามมาตรฐานการสอบบัญชี ข้าพเจ้าได้ใช้ดุลยพินิจและการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการตรวจสอบ การปฏิบัติงานของข้าพเจ้ารวมถึง

- ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น และได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ความเสี่ยงที่ไม่พบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตจะสูงกว่าความเสี่ยงที่เกิดจากข้อผิดพลาด เนื่องจากการทุจริตอาจเกี่ยวกับการสมรู้ร่วมคิด การปลอมแปลงเอกสารหลักฐาน การตั้งใจละเว้นการแสดงผล การแสดงข้อมูลที่ไม่ตรงตามข้อเท็จจริงหรือการแทรกแซงการควบคุมภายใน
- ทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของบริษัท<sup>5</sup>
- สรุปร่วมกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การบัญชีเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร และ จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ สรุปร่วมกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญต่อความสามารถของบริษัทในการดำเนินงานต่อเนื่องหรือไม่ ถ้าข้าพเจ้าได้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ข้าพเจ้าต้องกล่าวไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้าถึงการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน หรือถ้าการเปิดเผยดังกล่าวไม่เพียงพอ ความเห็นของข้าพเจ้าจะเปลี่ยนแปลงไป ข้อสรุปของข้าพเจ้าขึ้นอยู่กับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้า อย่างไรก็ตาม เหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคตอาจเป็นเหตุให้บริษัทต้องหยุดการดำเนินงานต่อเนื่อง
- ประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งจัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร
- ประเมินการนำเสนอ โครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงินโดยรวม รวมถึงการเปิดเผยว่า งบการเงินแสดงรายการและเหตุการณ์ ที่ทำให้มีการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร

ข้าพเจ้าได้สื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแลเกี่ยวกับขอบเขตและช่วงเวลาของการตรวจสอบตามที่ได้ออกแบบไว้ ประเด็นที่มีนัยสำคัญที่พบจากการตรวจสอบรวมถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญในระบบการควบคุมภายในซึ่งข้าพเจ้าได้พบในระหว่างการตรวจสอบของข้าพเจ้า

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

<sup>5</sup> ประโยคนี้ อาจมีการดัดแปลงตามความเหมาะสม ในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในควบคู่กับการตรวจสอบงบการเงิน

ตัวอย่างที่ 3 : รายงานของผู้สอบบัญชีต่อเฉพาะส่วนประกอบ ในงบการเงินของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่จัดทำขึ้นตามข้อกำหนดของแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีนี้ สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบตารางบัญชีลูกหนี้ (หมายถึง ส่วนประกอบ บัญชี หรือรายการในงบการเงิน)
- ข้อมูลทางการเงินจัดทำโดยผู้บริหารของกิจการ ตามข้อกำหนดในการรายงานที่กำหนดโดยหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแล ผู้บริหารไม่มีทางเลือกอื่นสำหรับแม่บทในการจัดทำรายงานทางการเงิน
- แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องคือแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ซึ่งออกแบบเพื่อตอบสนองต่อความต้องการข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้โดยเฉพาะเจาะจง<sup>6</sup>
- ข้อตกลงในการรับงานตรวจสอบแสดงคำอธิบายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปว่าความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขมีความเหมาะสมกับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- มีข้อจำกัดในการเผยแพร่รายงานของผู้สอบบัญชี
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าปราศจากความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)
- ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องสื่อสารและตัดสินใจที่จะสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ในเรื่องการตรวจสอบตารางบัญชีลูกหนี้
- ผู้สอบบัญชีกำหนดว่าไม่มีข้อมูลอื่น ๆ (ไม่ต้องนำข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) มาใช้)
- ผู้รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลขบวนการในการจัดทำงบการเงินไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงิน
- ผู้สอบบัญชีไม่มีความรับผิดชอบอื่นใดในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับในประเทศ

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 (ปรับปรุง) มีข้อกำหนดและคำแนะนำเกี่ยวกับรูปแบบและเนื้อหาของงบการเงินที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

## รายงานของผู้สอบบัญชี

เสนอผู้ถือหุ้นบริษัท กชค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

### ความเห็น

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบตารางรายงานลูกหนี้ ของบริษัท กชค จำกัด (บริษัท) ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 (“ตารางรายงาน”)

ข้าพเจ้าเห็นว่า ข้อมูลในตารางรายงานของบริษัท ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 ได้จัดทำตาม [อธิบายเกณฑ์การจัดทำรายงานการเงินที่กำหนดโดยหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแล] ในสาระสำคัญ [วรรคความเห็นจะอยู่อันดับแรกตามที่มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) กำหนด]

### เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า [ประโยคแรกและประโยคสุดท้ายของวรรคนี้เคยแสดงไว้ในวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ส่วนวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นนี้จัดเรียงลำดับไว้ต่อจากวรรคความเห็นตามที่มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) กำหนด]

### ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น - เกณฑ์การจัดทำบัญชีและข้อกำหนดในการเผยแพร่

ข้าพเจ้าขอให้สังเกตหมายเหตุข้อ...ซึ่งอธิบายถึงเกณฑ์การจัดทำบัญชี ตารางรายงานนี้จัดทำเพื่อให้บริษัทปฏิบัติตามข้อกำหนดของหน่วยงานกำกับดูแล ชชช ดังนั้นตารางรายงานดังกล่าวอาจไม่เหมาะสมในการใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่น รายงานฉบับนี้จัดทำเพื่อ บริษัท และ หน่วยงานกำกับดูแล งบการเงิน เท่านั้น และไม่ควรเผยแพร่แก่บุคคลอื่นนอกจาก บริษัท หรือหน่วยงานกำกับดูแล งบการเงิน ข้าพเจ้ามิได้แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในเรื่องนี้

### ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่อตารางรายงาน<sup>7</sup>

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบต่อการจัดทำตารางรายงานตาม [อธิบายถึงเกณฑ์การจัดทำรายงานการเงินที่กำหนดโดยหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแล] และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำตารางรายงานที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

ในการจัดทำตารางรายงานผู้บริหารรับผิดชอบในการประเมินความสามารถของบริษัทในการดำเนินงานต่อเนื่อง เปิดเผยเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง (ตามความเหมาะสม) และการใช้เกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่องเว้นแต่ผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะเลิกบริษัทหรือหยุดดำเนินงานหรือไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปได้

ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีหน้าที่ในการสอดส่องดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัท

### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบตารางรายงาน

การตรวจสอบของข้าพเจ้ามีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าตารางรายงานปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งรวมความเห็นของข้าพเจ้าอยู่ด้วย ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลคือความเชื่อมั่นในระดับสูงแต่ไม่ได้เป็นการรับประกันว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีจะสามารถตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่มีอยู่ได้เสมอไป ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดและถือว่ามีสาระสำคัญเมื่อคาดการณ์อย่างสมเหตุสมผลได้ว่ารายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกันจะมีผลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้ใช้ตารางรายงานนี้

ย่อหน้าที่ 41(ข) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) อธิบายข้อความแรงข้งล่างซึ่งสามารถนำไปไว้ในภาคผนวกของรายงานของผู้สอบบัญชี

ย่อหน้าที่ 41(ค) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) อธิบายว่าในกรณีที่กฎหมาย ข้อบังคับ อนุญาต การอ้างอิงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีอาจผ่านเว็บไซต์ของหน่วยงานที่เหมาะสมที่รวบรวมคำอธิบายเรื่องนี้ไว้แทนที่จะเขียนในรายงานของผู้สอบบัญชี และไม่ขัดแย้งกับคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีข้างล่าง

<sup>7</sup> หรือคำศัพท์อื่น ๆ ที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น

ในการตรวจสอบของข้าพเจ้าตามมาตรฐานการสอบบัญชี ข้าพเจ้าได้ใช้ดุลยพินิจและการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการตรวจสอบ การปฏิบัติงานของข้าพเจ้ารวมถึง

- ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น และได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ความเสี่ยงที่ไม่พบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตจะสูงกว่าความเสี่ยงที่เกิดจากข้อผิดพลาด เนื่องจากการทุจริตอาจเกี่ยวกับการสมรู้ร่วมคิด การปลอมแปลงเอกสารหลักฐาน การตั้งใจละเว้นการแสดงข้อมูล การแสดงข้อมูลที่ไม่ตรงตามข้อเท็จจริงหรือการแทรกแซงการควบคุมภายใน
- ทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของบริษัท<sup>8</sup>
- สรุปร่วมกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร และจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ สรุปร่วมกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญต่อความสามารถของบริษัทในการดำเนินงานต่อเนื่องหรือไม่ ถ้าข้าพเจ้าได้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ข้าพเจ้าต้องกล่าวไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้าถึงการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน หรือถ้าการเปิดเผยดังกล่าวไม่เพียงพอ ความเห็นของข้าพเจ้าจะเปลี่ยนแปลงไป ข้อสรุปของข้าพเจ้าขึ้นอยู่กับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้า อย่างไรก็ตาม เหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคตอาจเป็นเหตุให้บริษัทต้องหยุดการดำเนินงานต่อเนื่อง
- ประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งจัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร

ข้าพเจ้าได้สื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับขอบเขตและช่วงเวลาของการตรวจสอบตามที่ได้ออกแบบไว้ ประเด็นที่มีนัยสำคัญที่พบจากการตรวจสอบรวมถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญในระบบการควบคุมภายในซึ่งข้าพเจ้าได้พบในระหว่างการตรวจสอบของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าได้ให้คำรับรองแก่ผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลว่าข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระและได้สื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ทั้งหมดตลอดจนเรื่องอื่นซึ่งข้าพเจ้าเชื่อว่ามีเหตุผลที่บุคคลภายนอกอาจพิจารณาว่ากระทบต่อความเป็นอิสระของข้าพเจ้าและมาตรการที่ข้าพเจ้าใช้เพื่อป้องกันไม่ให้ข้าพเจ้าขาดความเป็นอิสระ

<sup>8</sup> ประโยคนี้ อาจมีการดัดแปลงตามความเหมาะสม ในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในควบคู่กับการตรวจสอบตาราง



ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์