



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)

การดำเนินงานต่อเนื่อง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ 570 (ปรับปรุง) – การดำเนินงานต่อเนื่อง 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 ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 570 (ปรับปรุง) – การดำเนินงานต่อเนื่อง © 2015 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) – การดำเนินงานต่อเนื่อง © 2016 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : *ISA™ 570 (Revised), Going Concerns in Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2015 Edition*
ISBN: 978-1-60815-250-6

ติดต่อ Permissions@ifac.org เพื่อขออนุญาตทำซ้ำ ครอบครองหรือเป็นสื่อ หรือใช้เอกสารฉบับนี้ ในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)

การดำเนินงานต่อเนื่อง

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559)

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง	2
ความรับผิดชอบในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ	3-7
วันที่ถือปฏิบัติ	8
วัตถุประสงค์	9
ข้อกำหนด	
วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	10-11
การประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร	12-14
ช่วงระยะเวลาหลังการประเมินของผู้บริหาร	15
วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเมื่อพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์	16
การสรุปผลของผู้สอบบัญชี	17-20
นัยต่อรายงานของผู้สอบบัญชี	21-24
การติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล	25
ความล่าช้าอย่างมีนัยสำคัญในการอนุมัติงบการเงิน	26
การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	ก1
เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง	ก2
วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	ก3-ก7
การประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร	ก8-ก13
ช่วงระยะเวลาหลังการประเมินของผู้บริหาร	ก14-ก15
วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเมื่อพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์	ก16-ก20



การสรุปผลของผู้สอบบัญชี	ก21-ก25
นัยต่อรายงานของผู้สอบบัญชี	ก26-ก35
ภาคผนวก ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง	

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง” ควรอ่านร่วมกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่องและนัยต่อรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก1)

เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง

2. ภายใต้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องนั้น งบการเงินได้จัดทำด้วยข้อสมมติที่ว่า กิจการจะดำรงอยู่และจะดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปในอนาคตที่สามารถคาดการณ์ได้ งบการเงินตามวัตถุประสงค์ทั่วไปได้จัดทำตามเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง เว้นแต่ว่าผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะเลิกกิจการหรือหยุดดำเนินงาน หรือไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปได้ งบการเงินตามวัตถุประสงค์เฉพาะอาจจัดทำหรืออาจไม่จัดทำตามแม่บทการรายงานทางการเงิน ซึ่งมีความเกี่ยวข้องเกี่ยวกับเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง หรือไม่ได้จัดทำตามแม่บทการรายงานทางการเงิน (ตัวอย่างเช่น เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องไม่มีความเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินตามเกณฑ์ทางภาษีในบางประเทศ) เมื่อการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องมีความเหมาะสม การบันทึกสินทรัพย์และหนี้สินจะเป็นไปตามเกณฑ์ที่ว่ากิจการจะสามารถรับรู้สินทรัพย์และชำระหนี้สินได้ตามปกติของธุรกิจ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก2)

ความรับผิดชอบในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

3. แม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทได้ระบุข้อกำหนดที่ชัดเจนสำหรับผู้บริหารในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเป็นการเฉพาะ รวมทั้งระบุถึงมาตรฐานเกี่ยวกับเรื่องที่ต้องพิจารณาและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 กำหนดให้ผู้บริหารต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ¹ นอกจากนี้ ในกฎหมายหรือข้อบังคับอาจระบุถึงรายละเอียดข้อกำหนดเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหารในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงินด้วยเช่นกัน
4. ในแม่บทการรายงานทางการเงินอื่น อาจไม่ได้ระบุข้อกำหนดที่ชัดเจนสำหรับผู้บริหารในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเป็นการเฉพาะ อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องเป็นหลักการพื้นฐานในการจัดทำงบการเงินตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 2 ผู้บริหารต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการในการจัดทำงบการเงินดังกล่าว แม้ว่าแม่บทการรายงานทางการเงินจะไม่ได้ระบุข้อกำหนดที่ชัดเจนไว้ก็ตาม

¹ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ย่อหน้าที่ 25-26

5. ในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้บริหารจะต้องใช้ดุลยพินิจ ณ ช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งเกี่ยวกับผลในอนาคตของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งมีความไม่แน่นอน สืบเนื่อง โดยปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับดุลยพินิจดังกล่าวมีดังนี้
- ระดับของความไม่แน่นอนเกี่ยวกับผลในอนาคตของเหตุการณ์หรือสถานการณ์จะเพิ่มขึ้น อย่างมีนัยสำคัญตามเหตุการณ์ หรือสถานการณ์ หรือผลที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ด้วยเหตุนี้ แม้มบทการรายงานทางการเงินส่วนใหญ่ ซึ่งกำหนดให้ผู้บริหารประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการอย่างชัดเจนจึงระบุช่วงระยะเวลาเพื่อให้ผู้บริหารได้ใช้ดุลยพินิจตามข้อมูลที่มีอยู่ทั้งหมด
 - ขนาดและความซับซ้อนของกิจการ ลักษณะและเงื่อนไขของธุรกิจ ตลอดจนระดับที่ปัจจัยภายนอกที่มีผลกระทบต่อกิจการล้วนแต่มีผลกระทบต่อการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผลของเหตุการณ์หรือสถานการณ์นั้น
 - การใช้ดุลยพินิจใด ๆ เกี่ยวกับเรื่องในอนาคตขึ้นอยู่กับข้อมูลที่มีอยู่ ณ เวลาที่มีการใช้ดุลยพินิจนั้น เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังจากนั้นอาจให้ผลลัพธ์ที่ไม่สอดคล้องกับดุลยพินิจเดิมซึ่งมีความสมเหตุสมผลในขณะที่ใช้ดุลยพินิจ

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

6. ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน และการให้ข้อสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ ความรับผิดชอบเหล่านี้ของผู้สอบบัญชี ยังคงมีอยู่ถึงแม้ว่าแม้มบทการรายงานทางการเงินที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินจะไม่ได้ระบุข้อกำหนดที่ชัดเจนให้ผู้บริหารต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเป็นการเฉพาะ
7. อย่างไรก็ตาม ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200² ผลกระทบที่เป็นไปได้ที่จะจำกัดความสามารถของผู้สอบบัญชีในการตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ จะมีมากขึ้นสำหรับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคตซึ่งอาจเป็นเหตุให้กิจการไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องได้ ซึ่งผู้สอบบัญชีไม่สามารถคาดการณ์เกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคตดังกล่าว ดังนั้นการที่รายงานของผู้สอบบัญชีไม่ได้กล่าวถึงความไม่แน่นอนเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องจึงไม่อาจแสดงว่ามีการยืนยันถึงความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

วันถือปฏิบัติ

8. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ ก53-ก54

วัตถุประสงค์

9. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีมีดังนี้

- (ก) เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอและให้ข้อสรุปในเรื่องความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำงบการเงินของผู้บริหาร
- (ข) เพื่อสรุปผลจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่
- (ค) เพื่อนำเสนอรายงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

ข้อกำหนด

วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

10. เมื่อมีการใช้วิธีประเมินความเสี่ยงตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)³ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ามีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ ในการนี้ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าผู้บริหารมีการประเมินในเบื้องต้นเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก3-ก6)
 - (ก) หากมีการประเมินดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือเรื่องการประเมินนั้นกับผู้บริหารและพิจารณาว่า ผู้บริหารมีการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งโดยลำพังหรือรวมกันแล้วอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ หากพบว่ามีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าว ผู้บริหารมีแผนเพื่อแก้ไขเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าวหรือไม่ หรือ
 - (ข) หากไม่มีการประเมินดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือกับผู้บริหารถึงหลักเกณฑ์ที่ผู้บริหารตั้งใจใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องและสอบถามผู้บริหารว่ามีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งโดยลำพังหรือรวมกันแล้วอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่
11. ผู้สอบบัญชีต้องให้ความสนใจตลอดระยะเวลาที่ทำการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก7)

การประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร

12. ผู้สอบบัญชีควรประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเรื่องความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก8-ก10 และย่อหน้าที่ ก12-ก13)

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ” ย่อหน้าที่ 5

13. ในการประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเรื่องความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาในช่วงระยะเวลาเดียวกับที่ผู้บริหารใช้ในการประเมินตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือตามที่กำหนดโดยกฎหมายหรือโดยข้อบังคับในกรณีที่กำหนดช่วงระยะเวลาที่นานกว่า ในกรณีที่ระยะเวลาการประเมินของผู้บริหารเรื่องความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการน้อยกว่า 12 เดือนนับจากวันที่ในงบการเงินตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560⁴ ผู้สอบบัญชีต้องขอให้ผู้บริหารขยายระยะเวลาการประเมินให้เป็นอย่างน้อย 12 เดือนนับจากวันที่ในงบการเงินนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก11-ก13)
14. ในการประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่า การประเมินของผู้บริหารได้รวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมด ซึ่งผู้สอบบัญชีได้รับทราบจากผลการตรวจสอบแล้วหรือไม่

ช่วงระยะเวลาหลังการประเมินของผู้บริหาร

15. ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามผู้บริหารในเรื่องที่ผู้บริหารทราบเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ในช่วงระยะเวลาหลังจากการประเมินของผู้บริหาร ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก14-ก15)

วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเมื่อพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์

16. หากพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อพิจารณาว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ (ซึ่งในที่นี้คือ “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ”) โดยการตรวจสอบเพิ่มเติม ซึ่งรวมถึงการพิจารณาปัจจัยที่ช่วยให้เหตุการณ์หรือสถานการณ์นั้นบรรเทาลง วิธีการตรวจสอบดังกล่าวควรรวมถึงวิธีการดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16)
- (ก) ขอให้ผู้บริหารทำการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ในกรณีที่ผู้บริหารยังไม่ได้ประเมิน
 - (ข) ประเมินแผนงานของผู้บริหารในอนาคต ซึ่งเกี่ยวข้องกับการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องว่า ผลที่จะได้รับจากแผนดังกล่าวนั้นมีแนวโน้มที่จะพัฒนาสถานการณ์ดังกล่าวได้หรือไม่และแผนงานของผู้บริหารมีความเป็นไปได้หรือไม่ในสถานการณ์ดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก17)
 - (ค) ในกรณีที่กิจการจัดทำประมาณการกระแสเงินสดและการวิเคราะห์ประมาณการนั้น เป็นปัจจัยสำคัญในการพิจารณาผลในอนาคตของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ในการประเมินแผนงานของผู้บริหารในอนาคต ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบเพิ่มเติมดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก18-ก19)
 - (1) ประเมินความเชื่อถือได้ของข้อมูลซึ่งใช้ในการจัดทำประมาณการ
 - (2) พิจารณาว่าข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำประมาณการมีเหตุผลสนับสนุนอย่างเพียงพอหรือไม่

⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 “เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 5(ก)

- (ง) พิจารณาว่า มีข้อเท็จจริงหรือข้อมูลเพิ่มเติมนับจากวันที่ผู้บริหารทำการประเมินหรือไม่
- (จ) ขอบหนังสือรับรองเกี่ยวกับแผนงานในอนาคตและความเป็นไปได้ของแผนงานจากผู้บริหาร และจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลตามความเหมาะสม (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก20)

การสรุปผลของผู้สอบบัญชี

17. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเหมาะสมอย่างเพียงพอของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับและต้องให้ข้อสรุปในเรื่องความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำงบการเงินของผู้บริหาร
18. ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการให้ข้อสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญหรือไม่ที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ซึ่งโดยลำพังหรือรวมกันแล้ว อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญจะปรากฏอยู่เมื่อขนาดของผลกระทบที่เป็นไปได้มีนัยและมีความน่าจะเป็นที่จะเกิดขึ้นของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าว ซึ่งในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี การเปิดเผยข้อมูลอย่างเหมาะสมเกี่ยวกับลักษณะและผลกระทบของความไม่แน่นอนนั้น มีความจำเป็นสำหรับ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก21-ก22)
 - (ก) ในกรณีของการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรตามแม่บทการรายงานทางการเงิน ซึ่งกำหนดให้งบการเงินแสดงอย่างถูกต้องตามที่ควร หรือ
 - (ข) ในกรณีของการปฏิบัติตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ซึ่งกำหนดให้งบการเงินดังกล่าว ไม่ทำให้เกิดความเข้าใจผิด

ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์และมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ

19. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีให้ข้อสรุปว่า การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารมีความเหมาะสมกับสถานการณ์นั้น ๆ แต่ยังคงมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่า งบการเงินนั้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก22-ก23)
 - (ก) เปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอถึงเหตุการณ์หลักหรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ และแผนงานของผู้บริหารในการจัดการเหตุการณ์หรือสถานการณ์เหล่านั้นหรือไม่
 - (ข) เปิดเผยข้อมูลอย่างชัดเจนว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ดังนั้น กิจการอาจไม่สามารถขายสินทรัพย์และชำระหนี้สินได้ตามปกติของธุรกิจ

ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์แต่ไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ

20. ในกรณีที่มีการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ แต่ผู้สอบบัญชีสรุปผลจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า ไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่า ภายใต้ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องนั้น งบการเงินนั้นได้เปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก24-ก25)

นัยต่อรายงานของผู้สอบบัญชี

การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องไม่เหมาะสม

21. ในกรณีที่งบการเงินจัดทำขึ้นโดยใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง แต่ในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเห็นว่า การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำงบการเงินของผู้บริหารนั้นไม่เหมาะสม ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นว่า งบการเงินนั้นไม่ถูกต้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก26-ก27)

การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องเหมาะสมแต่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเพียงพอ

22. ในกรณีที่งบการเงินนั้นเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างไม่เปลี่ยนแปลงไปและรายงานของผู้สอบบัญชีต้องกล่าวถึงข้อมูลดังกล่าว ในส่วนแยกต่างหากภายใต้หัวข้อ “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง” เพื่อ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก28-ก31 และย่อหน้าที่ ก34)

- (ก) ให้สังเกตในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เปิดเผยข้อมูลของเรื่องดังกล่าวในย่อหน้าที่ 19
- (ข) ระบุว่า เหตุการณ์หรือสถานการณ์เหล่านั้นแสดงให้เห็นถึงความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ และความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อเรื่องดังกล่าวมิได้เป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญไม่เพียงพอ

23. ในกรณีที่งบการเงินนั้นเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญไม่เพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก32-ก34)

- (ก) แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือ แสดงความเห็นว่างงบการเงินไม่ถูกต้อง ตามความเหมาะสมกับสถานการณ์ ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 705 (ปรับปรุง)⁵
- (ข) ในส่วนของเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข (หรือแสดงความเห็นว่างงบการเงินไม่ถูกต้อง) ในรายงานของผู้สอบบัญชีให้ระบุว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการและงบการเงินนั้นมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวไม่เพียงพอ

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

ผู้บริหารไม่ประเมินหรือไม่ขยายการประเมินเพิ่มเติม

24. หากผู้บริหารไม่ประเมินหรือไม่ขยายการประเมินเพิ่มเติมตามที่ผู้สอบบัญชีร้องขอ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงนัยต่อรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก35)

การติดต่อสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล

25. เว้นแต่กรณีที่ผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลมีความเกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการอยู่แล้ว⁶ ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลเพื่อระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ การติดต่อสื่อสารดังกล่าวต้องรวมถึงเรื่องต่าง ๆ เหล่านี้

- (ก) เหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าวทำให้เกิดความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญหรือไม่
- (ข) การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารมีความเหมาะสมหรือไม่ในการจัดทำงบการเงิน
- (ค) ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน
- (ง) นัยต่อรายงานของผู้สอบบัญชี หากเหมาะสม

ความล่าช้าอย่างมีนัยสำคัญในการอนุมัติงบการเงิน

26. หากเกิดความล่าช้าอย่างมีนัยสำคัญในการอนุมัติงบการเงินโดยผู้บริหารหรือผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลหลังจากวันที่ในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามสาเหตุของความล่าช้านั้น หากผู้สอบบัญชีเชื่อว่าความล่าช้านี้เกี่ยวข้องกับการเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ซึ่งเกี่ยวกับการประเมินข้อสมมติเรื่อง การดำเนินงานต่อเนื่อง ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาความจำเป็นในการใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 16 รวมทั้งพิจารณาผลกระทบต่อการสรุปผลของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 18

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 1)

- ก1. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701⁷ มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี เมื่อนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ไปปฏิบัติใช้ เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่องอาจเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และอธิบายว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ซึ่งตามลักษณะแล้วคือเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ⁸

⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล” ย่อหน้าที่ 13

⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

⁸ ดูย่อหน้าที่ 15 และ ก41 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701

เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง (อ้างอิงย่อหน้า 2)

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก2. การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารยังมีความเกี่ยวข้องกับหน่วยงานภาครัฐ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ระบุประเด็นเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของหน่วยงานภาครัฐ⁹ ความเสี่ยงของการดำเนินงานต่อเนื่องอาจเกิดขึ้นได้ แต่ไม่จำกัดเฉพาะกับสถานการณ์ที่หน่วยงานภาครัฐดำเนินงานเพื่อการค้ากำไร ซึ่งภาครัฐอาจลดการสนับสนุนเงินทุนหรือยกเลิกการสนับสนุนเงินทุน หรือมีการแปรรูปหน่วยงานภาครัฐให้เป็นหน่วยงานเอกชน เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องในหน่วยงานภาครัฐอาจรวมถึงสถานการณ์ที่หน่วยงานภาครัฐขาดเงินทุนสนับสนุนหรือมีการตัดสินใจในนโยบายที่จะมีผลกระทบต่อบริการที่ทำโดยหน่วยงานภาครัฐ

วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

เหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้า 10)

ก3. ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงถึงเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ซึ่งโดยลำพังหรือรวมกัน อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ตัวอย่างที่แสดงไว้ไม่ใช่เหตุการณ์หรือสถานการณ์ทั้งหมด หรือการที่มีเหตุการณ์และสถานการณ์ใดเพียงหนึ่งเหตุการณ์หรือหนึ่งสถานการณ์หรือมากกว่ามิได้แปลว่ามีความไม่แน่นอนที่เป็นสาระสำคัญเกิดขึ้นเสมอไป

ด้านการเงิน

- มีหนี้สินสูงกว่าสินทรัพย์ หรือมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์หมุนเวียน
- เงินกู้ยืมที่มีเงื่อนไขกำหนดระยะเวลาการชำระคืนที่แน่นอนโดยไม่มีสิ่งที่จะชี้ให้เห็นว่ากิจการจะชำระหนี้หรือขอขยายเวลาชำระหนี้ได้ หรือการใช้เงินกู้ยืมระยะสั้นจำนวนมากเพื่อไปลงทุนในสินทรัพย์ที่ให้ผลตอบแทนในระยะยาว
- ข้อบ่งชี้ที่แสดงถึงการยกเลิกความช่วยเหลือทางการเงินของผู้ให้สินเชื่อ
- กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานติดลบ ซึ่งเห็นได้จากงบการเงินในอดีตหรือประมาณการงบการเงิน
- อัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญซึ่งแสดงถึงปัญหาในทางลบ
- ผลขาดทุนจากการดำเนินงานเป็นจำนวนมาก หรือการลดลงอย่างมีนัยสำคัญของมูลค่าสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสด
- ไม่สามารถจ่ายเงินปันผลได้ตามที่ประกาศไว้หรือหยุดจ่ายเงินปันผลที่เคยทำเป็นปกติ
- ไม่สามารถชำระหนี้แก่ผู้ให้สินเชื่อได้ตามกำหนดระยะเวลา

⁹ มาตรฐานการบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ย่อหน้าที่ 38-41

- ไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดในสัญญาเงินกู้
- ต้องซื้อสินค้าโดยชำระเงินสดทันทีที่ได้รับสินค้าแทนการซื้อเชื่อ
- ไม่สามารถหาแหล่งเงินทุนมาพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ที่สำคัญหรือเพื่อการลงทุนอื่นที่จำเป็น

ด้านการดำเนินงาน

- ผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะเลิกกิจการหรือหยุดดำเนินงาน
- การสูญเสียผู้บริหารที่สำคัญโดยไม่มีผู้อื่นมาแทน
- การสูญเสียด้านการตลาดที่สำคัญ ลูกค้ายอดนิยม สัมปทาน ใบอนุญาต หรือผู้ขายวัตถุดิบรายใหญ่
- ปัญหาด้านแรงงาน
- การขาดแคลนแหล่งวัตถุดิบที่สำคัญ
- การเกิดขึ้นของคู่แข่งที่ประสบความสำเร็จสูง

อื่น ๆ

- การไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับทุนหรือข้อกำหนดทางกฎหมายอื่น เช่น ข้อกำหนดในด้านความสามารถในการชำระหนี้หรือข้อกำหนดด้านสภาพคล่องสำหรับสถาบันการเงิน
- อยู่ในระหว่างการถูกฟ้องร้องหรือถูกดำเนินการตามกฎหมาย ซึ่งถ้าหากแพ้คดี กิจการจะไม่สามารถปฏิบัติตามข้อเรียกร้องให้ชดเชยความเสียหายได้ครบถ้วน
- การเปลี่ยนแปลงกฎหมายหรือนโยบายของรัฐที่คาดว่าจะมีผลกระทบในทางลบต่อกิจการอย่างรุนแรง
- การไม่ได้ทำประกันหรือการประกันที่ไม่ครอบคลุมความเสียหายที่จะเกิดขึ้น

ความมีนัยสำคัญของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าวโดยปกติอาจสามารถบรรเทาลงได้เนื่องจากปัจจัยอื่น ตัวอย่างเช่น ข้อมูลที่ชี้ให้เห็นว่ากิจการไม่สามารถชำระหนี้สินได้ตามกำหนดปกติอาจบรรเทาลงได้หากผู้บริหารมีแผนที่จะดำรงกระแสเงินสดอย่างเพียงพอโดยใช้วิธีอื่น เช่น การขายสินทรัพย์ การเปลี่ยนแปลงกำหนดเวลาชำระหนี้หรือการเพิ่มทุน เป็นต้น ในทำนองเดียวกัน การสูญเสียผู้ขายวัตถุดิบรายใหญ่อาจบรรเทาลงได้ด้วยแหล่งวัตถุดิบใหม่หรือสินค้าแหล่งใหม่ที่ทดแทนได้อย่างเหมาะสม

- ก4. วิธีการประเมินความเสี่ยงที่กำหนดไว้ตามย่อหน้าที่ 10 ช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารเป็นประเด็นที่มีความสำคัญและมีผลกระทบที่สำคัญต่อการวางแผนการตรวจสอบหรือไม่ วิธีการดังกล่าวช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถปรึกษาหารือกับผู้บริหารได้ทันเวลามากขึ้น ซึ่งรวมถึงการหารือเกี่ยวกับแผนงานของผู้บริหารและแนวทางการแก้ไขประเด็นในเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องที่ระบุขึ้น

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10)

- ก5. ขนาดของกิจการอาจมีผลกระทบต่อความสามารถในการจัดการกับสถานการณ์ที่มีผลกระทบในทางลบ กิจการขนาดเล็กอาจสามารถตอบสนองได้อย่างรวดเร็วต่อสถานการณ์แต่อาจขาดแคลนเรื่องที่จะสนับสนุนการดำเนินงานที่ยั่งยืนได้

- ก6. สถานการณ์ที่เกี่ยวข้องเฉพาะกับกิจการขนาดเล็กจะรวมถึงความเสี่ยงที่ธนาคารและผู้ให้กู้รายอื่น อาจหยุดให้การสนับสนุนแก่กิจการ รวมถึงความเป็นไปได้ของการสูญเสียผู้ขายวัตถุดิบรายหลัก ลูกค้ายรายใหญ่ พนักงานที่มีความสำคัญ หรือสิทธิในการดำเนินงานภายใต้ใบอนุญาต สิทธิพิเศษ ในการเป็นผู้แทนจำหน่าย หรือสัญญาทางกฎหมายอื่น ๆ

ความสนใจตลอดระยะเวลาที่ตรวจสอบสำหรับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11)

- ก7. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีปรับปรุงการประเมินความเสี่ยง ของผู้สอบบัญชีและปรับเปลี่ยนแผนการตรวจสอบต่อเนื่องไปเมื่อได้รับหลักฐานการสอบบัญชี เพิ่มเติมในระหว่างการตรวจสอบ ซึ่งมีผลกระทบต่อประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี¹⁰ หากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถ ในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเกิดขึ้นหลังจากการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีเสร็จสิ้น แล้ว ผู้สอบบัญชีอาจต้องปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญเพิ่มเติมจากวิธีการตรวจสอบในย่อหน้าที่ 16 เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่มีอยู่นั้น อาจกระทบต่อลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีที่ต่อเนื่องไปในการ ตอบสนองต่อการประเมินความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330¹¹ ระบุ ข้อกำหนดและให้แนวทางปฏิบัติในเรื่องนี้

การประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร

การประเมินและการวิเคราะห์ประกอบประเมินของผู้บริหารและการประเมินผลของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

- ก8. การประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเป็นส่วนสำคัญ ของการพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร
- ก9. หากผู้บริหารไม่ดำเนินการวิเคราะห์ ผู้สอบบัญชีไม่มีหน้าที่รับผิดชอบในการดำเนินการแทน ผู้บริหาร อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์ การที่ผู้บริหารไม่ได้วิเคราะห์ในรายละเอียดเพื่อ สนับสนุนการประเมินอาจไม่ได้ปกป้องผู้สอบบัญชีจากการให้ข้อสรุปว่า การใช้เกณฑ์ใน การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารมีความเหมาะสมในแต่ละสถานการณ์หรือไม่ ตัวอย่างเช่น กิจการมีผลกำไรในอดีต และมีแหล่งเงินทุนอย่างเพียงพอ ผู้บริหารอาจประเมินความสามารถ ในการดำเนินงานต่อเนื่องโดยไม่ต้องวิเคราะห์ในรายละเอียด กรณีดังกล่าว โดยปกติผู้สอบบัญชีจะ จัดทำข้อสรุปเกี่ยวกับความเหมาะสมของการประเมินโดยไม่จำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบใน รายละเอียดหากวิธีการตรวจสอบอื่นของผู้สอบบัญชีเพียงพอที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถให้ ข้อสรุปว่า ผู้บริหารใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำงบการเงินอย่างเหมาะสมกับ สถานการณ์แล้วหรือไม่

¹⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 31

¹¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”

ก10. ในสถานการณ์อื่น การประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้า 12 อาจรวมถึงการประเมินการปฏิบัติตามขั้นตอนการประเมินของผู้บริหาร ข้อสมมติที่ใช้ในการประเมิน และแผนงานของผู้บริหารสำหรับการดำเนินงานในอนาคตรวมถึงความเป็นไปได้ของแผนงานในอนาคตของผู้บริหารในสถานการณ์นั้น

ช่วงระยะเวลาการประเมินของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

ก11. แม้บทการรายงานทางการเงินส่วนใหญ่ที่กำหนดให้ผู้บริหารประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการจะระบุระยะเวลาที่ผู้บริหารต้องนำข้อมูลทั้งหมดที่มีอยู่มาพิจารณา¹²

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12-13)

ก12. ในหลายกรณี ผู้บริหารของกิจการขนาดเล็กอาจไม่สามารถจัดเตรียมรายละเอียดการประเมินแต่อาศัยความรู้ในทางธุรกิจอย่างลึกซึ้งและการคาดการณ์อนาคตในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ อย่างไรก็ตาม เพื่อให้สอดคล้องกับข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการด้วย สำหรับกิจการขนาดเล็กอาจอาศัยการหารือกับผู้บริหารเกี่ยวกับแหล่งเงินทุนในระยะกลางและระยะยาวของกิจการเพื่อพิสูจน์ข้อยืนยันของผู้บริหารว่าสอดคล้องกับเอกสารหลักฐานอย่างเพียงพอและไม่ขัดต่อความเข้าใจในกิจการของผู้สอบบัญชี ดังนั้น ข้อกำหนดตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 13 สำหรับผู้สอบบัญชีที่ต้องขอให้ผู้บริหารขยายการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจพอใจที่จะใช้วิธีการหารือ สอบถาม หรือตรวจสอบเอกสารหลักฐาน เช่น คำสั่งซื้อวัตถุดิบในอนาคต เป็นต้น ซึ่งต้องประเมินความเป็นไปได้ของการดำเนินงานต่อเนื่องหรืออาจต้องตรวจสอบให้มั่นใจ

ก13. การให้การสนับสนุนอย่างต่อเนื่องของเจ้าของที่มีอำนาจจัดการโดยปกติจะมีความสำคัญมากต่อกิจการขนาดเล็กในการดำเนินงานต่อเนื่อง กิจการขนาดเล็กอาศัยแหล่งเงินทุนจำนวนมากจากเงินกู้ยืมจากเจ้าของที่มีอำนาจจัดการ ดังนั้น จึงมีความสำคัญที่แหล่งเงินทุนเหล่านี้จะไม่ถูกเรียกคืน ตัวอย่างเช่น การดำรงอยู่ได้ของกิจการขนาดเล็กที่ประสบปัญหาด้านการเงินอาจขึ้นอยู่กับเจ้าของที่มีอำนาจจัดการลดลำดับสิทธิในการเรียกร้องเงินให้กู้ยืมแก่กิจการเพื่อประโยชน์ของธนาคารหรือเจ้าหนี้รายอื่น ๆ หรือการค้ำประกันด้วยสินทรัพย์ส่วนตัวของเจ้าของที่มีอำนาจจัดการเพื่อเป็นหลักประกันการกู้ยืม ในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีควรรหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมเกี่ยวกับการให้เงินกู้โดยสิทธิหรือการประกันจากเจ้าของที่มีอำนาจจัดการนั้น เมื่อกิจการอาศัยการสนับสนุนจากเจ้าของที่มีอำนาจจัดการ ผู้สอบบัญชีควรประเมินความสามารถของเจ้าของที่มีอำนาจจัดการในการปฏิบัติตามเงื่อนไขของภาระผูกพันภายใต้การดำเนินการสนับสนุนนั้น นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจขอหนังสือยืนยันข้อกำหนดและเงื่อนไขการให้การสนับสนุนนั้นจากเจ้าของที่มีอำนาจจัดการเพื่อยืนยันความตั้งใจและความเข้าใจของเจ้าของที่มีอำนาจจัดการ

¹² ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 ระบุว่า ระยะเวลาไม่ควรจะน้อยกว่า 12 เดือน นับตั้งแต่วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

ช่วงระยะเวลาหลังการประเมินของผู้บริหาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 15)

- ก14. ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 11 ผู้สอบบัญชีควรให้ความสนใจในความเป็นไปได้ว่า อาจมีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่จะเกิดขึ้นหลังจากช่วงระยะเวลาของการประเมินโดยผู้บริหารที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน เนื่องจากระดับของความไม่แน่นอนที่เกี่ยวข้องกับผลของเหตุการณ์หรือสถานการณ์จะเพิ่มมากขึ้นเมื่อเหตุการณ์หรือสถานการณ์นั้นดำเนินต่อไปในอนาคต ในการพิจารณาเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าว ข้อบ่งชี้ถึงปัญหาความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องจำเป็นต้องมีนัยสำคัญก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาดำเนินการต่อไป หากพบว่ามีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจกระทบต่อการดำเนินงานต่อเนื่อง ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องขอให้ผู้บริหารประเมินความมีนัยสำคัญที่อาจเกิดขึ้นของเหตุการณ์หรือสถานการณ์นั้น โดยใช้ข้อกำหนดตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 16
- ก15. นอกเหนือไปจากการสอบถามผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีไม่มีหน้าที่รับผิดชอบในการดำเนินการตรวจสอบโดยวิธีการตรวจสอบอื่นเพื่อระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ซึ่งเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหลังจากช่วงระยะเวลาที่ผู้บริหารประเมิน ซึ่งไม่ควรน้อยกว่า 12 เดือนหลังจากวันที่ในงบการเงินตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 13

วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเมื่อพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 16)

- ก16. วิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 16 อาจรวมถึง
- วิเคราะห์และหารือเกี่ยวกับกระแสเงินสด กำไร และประมาณการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหาร
 - วิเคราะห์และหารือเกี่ยวกับงบการเงินระหว่างกาลล่าสุดของกิจการ
 - สอบทานข้อกำหนดของหุ้นกู้และสัญญาเงินกู้ และพิจารณาว่ามีการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดหรือไม่
 - อ่านรายงานการประชุมผู้ถือหุ้น ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและคณะกรรมการอื่นที่เกี่ยวข้องเพื่อดูว่ามีการอ้างอิงถึงปัญหาทางการเงินที่กิจการประสบอยู่
 - สอบถามที่ปรึกษาทางกฎหมายของกิจการเกี่ยวกับการมีอยู่ของคดีความและการเรียกร้องความเสียหายทางกฎหมาย และความสมเหตุสมผลของการประเมินของผู้บริหารถึงผลของเรื่องดังกล่าว ตลอดจนประมาณการผลกระทบทางการเงิน
 - ขอคำยืนยันจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน และบุคคลที่สามเกี่ยวกับการมีอยู่จริง ผลทางกฎหมาย และการบังคับใช้ของข้อตกลงที่จะให้ความช่วยเหลือและสนับสนุนด้านการเงินแก่กิจการ และประเมินความสามารถทางการเงินของบุคคลดังกล่าวในการให้ความช่วยเหลือด้านการเงินแก่กิจการ
 - ประเมินแผนของกิจการ หากไม่ได้รับคำสั่งซื้อของลูกค้าที่มากพอ
 - ตรวจสอบเหตุการณ์ภายหลังวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี เพื่อระบุถึงเหตุการณ์ที่ช่วยบรรเทาปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือมีผลกระทบต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

- ขอคำยืนยันจากกิจการเกี่ยวกับความมืออยู่จริง ข้อกำหนด และความเพียงพอของวงเงินกู้ยืม
- ขอและสอบทานรายงานการดำเนินการตามกฎหมาย
- พิจารณาความเพียงพอของหลักฐานเกี่ยวกับแผนการจำหน่ายสินทรัพย์

การประเมินแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(ข))

ก17. การประเมินแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหารอาจรวมถึงการสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับการดำเนินงานในอนาคต รวมถึงแผนการขายสินทรัพย์ การกู้ยืมหรือการปรับโครงสร้างหนี้ การลดหรือชะลอการใช้จ่าย หรือ การเพิ่มทุน เป็นต้น

ช่วงระยะเวลาการประเมินของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(ค))

ก18. นอกเหนือจากการตรวจสอบตามข้อกำหนดที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 16(ค) ผู้สอบบัญชีอาจเปรียบเทียบ

- ประเมินการข้อมูลทางการเงินของงวดที่ผ่านมาล่าสุดกับผลที่เกิดขึ้นจริงในอดีต
- ประเมินการข้อมูลทางการเงินของงวดปัจจุบันกับผลที่เกิดขึ้นแล้วจนถึงปัจจุบัน

ก19. หากข้อสมมติในการประเมินของผู้บริหารรวมถึงการสนับสนุนอย่างต่อเนื่องของบุคคลที่สามไม่ว่าจะเป็นการลดลำดับสิทธิในการเรียกร้องของเงินให้กู้ยืม การให้ข้อผูกพันที่จะช่วยเหลือด้านเงินทุนต่อเนื่องหรือเพิ่มเติม หรือการให้การค้ำประกันแก่กิจการ โดยการสนับสนุนนั้นมีความสำคัญอย่างมากต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจต้องพิจารณาขอหนังสือยืนยัน (ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดและเงื่อนไขของการสนับสนุน) จากบุคคลที่สามนั้น รวมถึงการได้มาซึ่งหลักฐานที่แสดงว่าบุคคลที่สามดังกล่าวมีความสามารถในการให้การสนับสนุนนั้นด้วย

หนังสือรับรอง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(จ))

ก20. ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่า เป็นการเหมาะสมที่จะได้รับหนังสือรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษร โดยเฉพาะในส่วนที่นอกเหนือไปจากข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 16 ในการสนับสนุนหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับที่เกี่ยวข้องกับแผนงานของผู้บริหารในอนาคตและความเป็นไปได้ของแผนงานดังกล่าว

การสรุปผลของผู้สอบบัญชี

ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18)

ก21. ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 คำว่า “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ” จะใช้ในการกล่าวถึงความไม่แน่นอนต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการที่ควรเปิดเผยในงบการเงิน ในบางแม่บทการรายงานทางการเงิน คำว่า “ความไม่แน่นอนที่มีนัยสำคัญ” จะนำมาใช้ในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกันนี้

ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์และมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ

ก22. ย่อหน้าที่ 18 อธิบายว่า ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญจะปรากฏอยู่เมื่อขนาดของผลกระทบที่เป็นไปได้มีนัยและมีความน่าจะเป็นที่จะเกิดขึ้นของเหตุการณ์หรือสถานการณ์นั้น การเปิดเผยข้อมูลอย่างเหมาะสมเกี่ยวกับลักษณะและผลกระทบของความไม่แน่นอนมีความจำเป็นเพื่อให้งบการเงินแสดงอย่างถูกต้องตามที่ควร (สำหรับแม่บทการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร) หรือ เพื่อให้งบการเงินดังกล่าวไม่ทำให้เกิดความเข้าใจผิด (สำหรับแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์) ย่อหน้าที่ 18 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า มีความไม่แน่นอนดังกล่าวปรากฏอยู่หรือไม่ โดยไม่ต้องคำนึงว่าแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้นั้นมีการกล่าวถึงความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญหรือไม่อย่างไร

ก23. ย่อหน้าที่ 19 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่า การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินมีการระบุถึงเรื่องต่างๆ ตามที่กำหนดในย่อหน้าดังกล่าวแล้วหรือไม่ การพิจารณานี้เป็นการพิจารณาเพิ่มเติมนอกเหนือไปจากการพิจารณาว่า การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้นั้นมีความเพียงพอหรือไม่ การเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดในบางแม่บทการรายงานทางการเงินที่เพิ่มเติมนอกเหนือไปจากที่ระบุในย่อหน้าที่ 19 อาจรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ

- การประเมินของผู้บริหารในเรื่องความมีนัยสำคัญของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับความสามารถของกิจการที่จะปฏิบัติตามเงื่อนไขของภาระผูกพัน หรือ
- การใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

ในบางแม่บทการรายงานทางการเงินอาจให้แนวทางเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาของผู้บริหารในการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับขนาดของผลกระทบที่เป็นไปได้ของเหตุการณ์หลักหรือสถานการณ์ต่างๆ ตลอดจนความน่าจะเป็นและช่วงเวลาของการเกิดเหตุการณ์หลักหรือสถานการณ์ต่างๆ นั้น

ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์แต่ไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 20)

ก24. ถึงแม้ว่า ไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญปรากฏอยู่ ย่อหน้าที่ 20 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่า งบการเงินได้เปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้ ในบางแม่บทการรายงานทางการเงินอาจระบุการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ

- เหตุการณ์หลักหรือสถานการณ์ต่างๆ
- การประเมินของผู้บริหารในเรื่องความมีนัยสำคัญของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับความสามารถของกิจการที่จะปฏิบัติตามเงื่อนไขของภาระผูกพัน

- แผนของผู้บริหารที่จะลดผลกระทบของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ต่าง ๆ หรือ
- การใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหาร ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

ก25. ในกรณีที่งบการเงินได้จัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร การประเมินของผู้สอบบัญชีว่างงบการเงินดังกล่าวแสดงอย่างถูกต้องตามที่ควรหรือไม่นั้นให้รวมถึงการพิจารณาในเรื่องการแสดงรายการโดยรวม โครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงิน ตลอดจนงบการเงินนั้น ซึ่งรวมถึงหมายเหตุประกอบงบการเงิน ได้แสดงให้เห็นถึงรายการและเหตุการณ์ที่สำคัญในบริบทที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ของการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร¹³ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่า การเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมมีความจำเป็นเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ของการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่มีการระบุถึงเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ แต่จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า ไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ และการไม่เปิดเผยข้อมูลภายใต้สถานการณ์ดังกล่าวได้ถูกกำหนดอย่างชัดเจนในแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้

นัยต่อรายงานของผู้สอบบัญชี

การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องไม่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21)

ก26. ในกรณีที่งบการเงินได้จัดทำขึ้นตามเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง ซึ่งในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีแล้ว การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในงบการเงินไม่เหมาะสม ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นว่า งบการเงินไม่ถูกต้องตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 21 โดยไม่ต้องคำนึงว่า งบการเงินมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารที่ไม่เหมาะสมหรือไม่

ก27. ในกรณีที่การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องไม่เหมาะสมกับสถานการณ์นั้น ๆ ผู้บริหารอาจจำเป็นหรืออาจเลือกที่จะจัดทำงบการเงินตามเกณฑ์ที่เป็นทางเลือกอื่น (เช่น เกณฑ์การชำระบัญชี) โดยผู้สอบบัญชีอาจสามารถตรวจสอบงบการเงินดังกล่าวได้ หากผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่า หลักการบัญชีอื่นนั้นเป็นที่ยอมรับได้ภายใต้สถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจสามารถแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขได้ ถ้ามีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอเกี่ยวกับหลักการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินดังกล่าว แต่อาจพิจารณาว่า มีความเหมาะสมหรือมีความจำเป็นที่จะเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง)¹⁴ ในรายงานของผู้สอบบัญชีเพื่อเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับหลักการบัญชีที่เป็นทางเลือกและเหตุผลในการใช้

¹³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ย่อหน้าที่ 14

¹⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) “วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องเหมาะสมแต่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22-23)

- ก28. การระบุความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญถือเป็นเรื่องที่มีความสำคัญต่อการทำความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินที่มีต่องบการเงิน การใช้ส่วนที่แยกต่างหากภายใต้หัวข้อที่มีการอ้างอิงถึงข้อเท็จจริงที่ว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญจะช่วยสร้างความสนใจให้กับผู้ใช้งบการเงินต่อสถานการณ์ดังกล่าว
- ก29. ภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้ ได้แสดงตัวอย่างข้อความที่จำเป็นต้องรวมอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินได้ถูกนำมาใช้เป็นแม่บทการรายงานทางการเงินหากมาตรฐานการรายงานทางการเงินมิได้ถูกใช้เป็นแม่บทการรายงานทางการเงินแล้ว ตัวอย่างข้อความที่แสดงอยู่ในภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีดังกล่าวนี้ อาจจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงการประยุกต์ใช้ของแม่บทการรายงานทางการเงินอื่นในสถานการณ์ดังกล่าว
- ก30. ย่อหน้าที่ 22 ได้กำหนดข้อมูลขั้นต่ำที่จำเป็นต้องแสดงในรายงานของผู้สอบบัญชีในแต่ละสถานการณ์ที่ได้อธิบาย ผู้สอบบัญชีอาจจะให้ข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อเสริมข้อความที่จำเป็นดังกล่าว ตัวอย่างเช่น การอธิบายถึง
- การมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเป็นพื้นฐานต่อการทำความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินที่มีต่องบการเงิน¹⁵ หรือ
 - เรื่องดังกล่าวได้ถูกระบุอย่างไรในการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1)

การเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22)

- ก31. ตัวอย่างที่ 1 ในภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้เป็นตัวอย่างของรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารและมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอในงบการเงินแต่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ได้แสดงตัวอย่างรูปแบบของคำที่ใช้ในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับทุกกิจการที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง เพื่ออธิบายถึงความรับผิดชอบของผู้ที่รับผิดชอบต่องบการเงินและผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

การเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23)

- ก32. ตัวอย่างที่ 2 และ 3 ในภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้เป็นตัวอย่างของรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขและแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องตามลำดับเมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์ในการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร แต่การเปิดเผยข้อมูลในเรื่องความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในงบการเงินไม่เพียงพอ

¹⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก2

- ก33. ในสถานการณ์ที่ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญประกอบกันหลายเหตุการณ์ ซึ่งมีผลกระทบต่องบการเงินโดยรวมอย่างมีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงความเหมาะสม ซึ่งเป็นกรณีที่ยากจะเกิดขึ้น ในการเสนอรายงานการสอบบัญชีโดยการไม่แสดงความเห็นแทนการแสดงข้อความตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 22 มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ให้แนวทางในประเด็นดังกล่าว¹⁶
- การติดต่อสื่อสารกับหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22-23)
- ก34. เมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลพิจารณาแล้วเห็นว่า อาจมีความจำเป็นที่จะรวมการกล่าวอ้างถึงเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจมีหน้าที่ในการติดต่อสื่อสารกับหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมายและหน่วยงานกำกับดูแล
- ผู้บริหารไม่ทำการประเมินหรือไม่ขยายการประเมินเพิ่มเติม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24)
- ก35. ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจเชื่อว่าจะมีความจำเป็นต้องขอให้ผู้บริหาร ประเมินหรือขยายการประเมินเพิ่มเติมเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง หากผู้บริหารไม่ยอมดำเนินการ ในกรณีนี้ การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขหรือการไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินอาจเป็นการเหมาะสม เนื่องจากผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินนั้น ตัวอย่างเช่น หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการมีแผนงานของผู้บริหารในการดำเนินงานหรือการมีปัจจัยอื่นที่บรรเทาเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าว

¹⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 10

ภาคผนวก

(อ้างถึงย่อหน้าที่ ก29 และย่อหน้าที่ ก31-ก32)

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

- ตัวอย่างที่ 1 รายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขเมื่อผู้สอบบัญชีให้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและมีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอ
- ตัวอย่างที่ 2 รายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขเมื่อผู้สอบบัญชีให้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและงบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญเนื่องมาจากการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอ
- ตัวอย่างที่ 3 รายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องเมื่อผู้สอบบัญชีให้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและงบการเงินละเว้นการเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ

ตัวอย่างที่ 1 การแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขเมื่อมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและมีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอ

สถานการณ์ดังกล่าวต่อไปนี้สมมติขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงตัวอย่างของรายงานผู้สอบบัญชีนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร การตรวจสอบนี้ไม่ใช่การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600¹ ไม่นำมาปฏิบัติ)
- งบการเงินจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210²
- ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า รายงานแบบไม่มีเงื่อนไขมีความเหมาะสมจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ
- ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่นำมาปฏิบัติใช้กับการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ โดยมีการเปิดเผยข้อมูลของความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในงบการเงินอย่างเพียงพอ
- มีการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและไม่พบว่าข้อมูลอื่นมีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลการเงินไม่ได้เป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงิน
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 “ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ รวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น”

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี”

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน³

ความเห็น

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด (บริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

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

เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

ข้าพเจ้าขอให้สังเกตหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ ... ซึ่งระบุว่าบริษัทมีขาดทุนสุทธิจำนวน....บาท สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 และ ณ วันเดียวกัน บริษัทมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์รวมจำนวน.....บาท ตามที่กล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ ... เหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าวตลอดจนเรื่องอื่นที่กล่าวถึงในหมายเหตุข้อ 6 แสดงให้เห็นว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท ทั้งนี้ความเห็นของข้าพเจ้าไม่ได้เปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากเรื่องนี้

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้าในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดปัจจุบัน ข้าพเจ้าได้นำเรื่องเหล่านี้มาพิจารณาในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็น

³ ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

แยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้ นอกจากเรื่องที่ถูกกล่าวไว้ในวรรคความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่องข้าพเจ้าได้กำหนดเรื่องที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า

(คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701)

ข้อมูลอื่น (หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”)

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

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องบการเงิน⁴

(รายงานตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)⁵)

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

(รายงานตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)⁵)

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[รูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีส่วนนี้จะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะของความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยกฎหมาย ข้อบังคับของแต่ละประเทศ]

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

⁴ ตลอดตัวอย่างเหล่านี้ของรายงานของผู้สอบบัญชี คำว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจจำเป็นต้องถูกแทนที่ด้วยคำอื่นที่มีความเหมาะสมในบริบทของแม่บททางกฎหมายในแต่ละประเทศ

⁵ ย่อหน้าที่ 34 และ 39 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) กำหนดให้อธิบายเรื่องความรับผิดชอบของผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงินและผู้สอบบัญชีในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

ตัวอย่างที่ 2 การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขเมื่อมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและงบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญเนื่องมาจากการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอ

สถานการณ์ดังกล่าวต่อไปนี้สมมติขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงตัวอย่างของรายงานผู้สอบบัญชีนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร การตรวจสอบนี้ไม่ใช่การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ไม่ได้นำมาปฏิบัติ)
- งบการเงินจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่นำมาปฏิบัติใช้กับการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ หมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ ... กล่าวถึงขนาดของรายการข้อตกลงเกี่ยวกับการกู้ยืม การหมดอายุและจำนวนทั้งหมดของข้อตกลงการกู้ยืม อย่างไรก็ตาม งบการเงินดังกล่าวไม่ได้กล่าวถึงผลกระทบหรือความมีอยู่ของการปรับโครงสร้างหนี้ หรือการระบุว่าเหตุการณ์นี้คือความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ
- งบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญเนื่องมาจากการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอ การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขเนื่องจากผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า ผลกระทบต่องบการเงินของการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอนี้ มีสาระสำคัญแต่ไม่แผ่กระจายไปยังงบการเงิน
- มีการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและพบว่าข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่ทำให้ต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น
- ผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลงบการเงินไม่ได้เป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงิน
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน⁶

ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด (บริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า ยกเว้นการเปิดเผยข้อมูลไม่ครบถ้วนตามที่กล่าวในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขตามรายงานของข้าพเจ้า งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กขค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

ตามที่กล่าวในหมายเหตุ ... บริษัทมีข้อตกลงเกี่ยวกับการกู้ยืม ซึ่งหมดอายุแล้วและมีหนี้สินที่ครบกำหนดชำระ ณ วันที่ 19 มีนาคม พ.ศ.25x2 บริษัทไม่สามารถเจรจาต่อรองหรือหาแหล่งเงินทุนมาทดแทนได้ สถานการณ์ดังกล่าวแสดงให้เห็นว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท งบการเงินไม่ได้เปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอในเรื่องดังกล่าว

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของข้าพเจ้า

ข้อมูลอื่น (หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”)

[นำเสนอตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 6 ในภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) ย่อหน้าสุดท้ายของวรรคข้อมูลอื่นในตัวอย่างที่ 6 ควรมีการดัดแปลงเพื่ออธิบายเหตุการณ์เฉพาะที่ทำให้แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขซึ่งมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น]

⁶ ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้าในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดปัจจุบัน ข้าพเจ้าได้นำเรื่องเหล่านี้มาพิจารณาในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้ นอกจากเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ข้าพเจ้าได้กำหนดเรื่องที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า

(คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701)

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องบการเงิน⁷

(รายงานตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)⁸)

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

(รายงานตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)⁸)

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[รูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีส่วนนี้จะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะของความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยกฎหมาย ข้อบังคับของแต่ละประเทศ]

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

⁷ หรือคำอื่นที่มีความเหมาะสมในบริบทของแม่บททางกฎหมายในแต่ละประเทศ

⁸ ย่อหน้าที่ 34 และ 39 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) กำหนดให้อธิบายเรื่องความรับผิดชอบของผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงินและผู้สอบบัญชีในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

ตัวอย่างที่ 3 การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องเมื่อมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและไม่ได้มีการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวในงบการเงิน

สถานการณ์ดังกล่าวต่อไปนี้สมมติขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงตัวอย่างของรายงานผู้สอบบัญชีนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการที่ไม่ใช่กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร การตรวจสอบนี้ไม่ใช่การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ไม่ได้นำมาปฏิบัติใช้)
- งบการเงินจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่นำมาปฏิบัติใช้กับการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ และบริษัทกำลังอยู่ในสภาวะล้มละลาย งบการเงินได้ละเว้นการเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญดังกล่าว การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องเนื่องจากผลกระทบที่มีต่องบการเงินของการละเว้นการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวมีสาระสำคัญและแพร่กระจาย
- ผู้สอบบัญชีไม่ต้องสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและตัดสินใจที่จะไม่สื่อสารเรื่องดังกล่าวตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและพบว่าข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่ทำให้ต้องแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น
- ผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลงบการเงินไม่ได้เป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงิน
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน⁹

ความเห็นว่างงบการเงินไม่ถูกต้อง

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด (บริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า เนื่องมาจากการละเว้นการเปิดเผยข้อมูลตามที่กล่าวในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างงบการเงินไม่ถูกต้องตามรายงานของข้าพเจ้ามีนัยสำคัญ งบการเงินข้างต้นนี้ไม่ได้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กขค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

เกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างงบการเงินไม่ถูกต้อง

บริษัทมีข้อตกลงเกี่ยวกับการกู้ยืม ซึ่งหมดอายุแล้วและมีหนี้สินที่ครบกำหนดชำระ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 บริษัทไม่สามารถเจรจาต่อรองหรือหาแหล่งเงินทุนมาทดแทนได้ อีกทั้งบริษัทกำลังพิจารณาที่จะยื่นขอล้มละลาย เหตุการณ์ดังกล่าวแสดงให้เห็นว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท งบการเงินไม่ได้เปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอในข้อเท็จจริงดังกล่าว

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างงบการเงินไม่ถูกต้องของข้าพเจ้า

ข้อมูลอื่น (หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”)

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

⁹ ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

ควรมีการตัดแปลงเพื่ออธิบายเหตุการณ์เฉพาะที่ทำให้แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องซึ่งมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น]

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องบการเงิน¹⁰

(รายงานตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)¹¹)

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

(รายงานตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)¹¹)

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[รูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีส่วนนี้จะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะของความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยกฎหมาย ข้อบังคับของแต่ละประเทศ]

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

¹⁰ หรือคำอื่นที่มีความเหมาะสมในบริบทของแม่บททางกฎหมายในแต่ละประเทศ

¹¹ ย่อหน้า 34 และ 39 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) กำหนดให้อธิบายเรื่องความรับผิดชอบของผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงินและผู้สอบบัญชีในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง