



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น

ร่างมาตรฐานการสอบบัญชี



มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 720 (ปรับปรุง) – ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2558 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2558 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 720 – ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น © 2015 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 – ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น © 2015 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : *International Standard on Auditing™ (ISA™) 720 (Revised), The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information and Related Conforming Amendments*
ISBN: 978-1-60815-215-5

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559)

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1-9
วันที่ถือปฏิบัติ	10
วัตถุประสงค์	11
คำจำกัดความ	12
ข้อกำหนด	
การได้มาซึ่งข้อมูลอื่น	13
การอ่านและการพิจารณาข้อมูลอื่น	14-15
การตอบสนองเมื่อปรากฏว่าอาจมีความขัดแย้งของข้อมูลที่มีสาระสำคัญหรือ ข้อมูลอื่นอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ	16
การตอบสนองเมื่อผู้สอบบัญชีสรุปได้ว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ	17-19
การตอบสนองเมื่อมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินหรือ มีความจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีต้องปรับความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ ให้เป็นปัจจุบัน	20
การรายงาน	21-24
เอกสารหลักฐาน	25

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559)

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
คำจำกัดความของข้อมูลอื่น	ก1-ก10
การได้มาซึ่งข้อมูลอื่น	ก11-ก22
การอ่านและการพิจารณาข้อมูลอื่น	ก23-ก38
การตอบสนองเมื่อปรากฏว่าอาจมีความขัดแย้งของข้อมูลที่มีสาระสำคัญหรือ ข้อมูลอื่นอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ	ก39-ก43
การตอบสนองเมื่อผู้สอบบัญชีสรุปได้ว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ	ก44-ก50
การตอบสนองเมื่อมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน หรือมีความจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีต้องปรับความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของ กิจการให้เป็นปัจจุบัน	ก51
การรายงาน	ก52-ก59
ภาคผนวก 1 ตัวอย่างของจำนวนเงินหรือรายการอื่นที่อาจรวมอยู่ในข้อมูลอื่น	
ภาคผนวก 2 ตัวอย่างของรายงานของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลอื่น	

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น” ควรอ่าน
ร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและ
การปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น ทั้งที่เป็นข้อมูลทางการเงินหรือไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน (นอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินดังกล่าว) ซึ่งแสดงรวมอยู่ในรายงานประจำปีของกิจการ รายงานประจำปีของกิจการอาจเป็นเอกสารฉบับเดียวหรือเอกสารที่รวมเป็นชุดเพื่อใช้ในวัตถุประสงค์เดียวกัน
2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เขียนขึ้นในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนั้น การเข้าใจในวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จะต้องเข้าใจในบริบทของวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 11 ของมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 200¹ ข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีได้ออกแบบมาเพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถบรรลุวัตถุประสงค์เฉพาะและวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินไม่ครอบคลุมถึงข้อมูลอื่นและมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีนอกเหนือไปจากที่ได้รับเพื่อการแสดงความเห็นต่องบการเงิน
3. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีอ่านและพิจารณาข้อมูลอื่น เนื่องจากข้อมูลอื่นอาจมีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญกับงบการเงินหรือความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ซึ่งอาจชี้ให้เห็นว่างบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งอาจลดความน่าเชื่อถือของทั้งงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินดังกล่าว การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญดังกล่าวอาจมีอิทธิพลที่ไม่เหมาะสมต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้ซึ่งรายงานของผู้สอบบัญชีได้รายงานถึง
4. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ยังช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง² ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีหลีกเลี่ยงการเชื่อมโยงข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีเชื่อว่ามีข้อผิดพลาดหรือทำให้เข้าใจคลาดเคลื่อนในสาระสำคัญ ข้อความหรือข้อมูลที่ได้รับการตกแต่ง ไม่ว่าจะโดยประมาท เลินเล่อ หรือละเว้นหรือปิดบังข้อมูลที่กำหนดให้ต้องแสดงไว้ ซึ่งการละเว้นหรือปิดบังข้อมูลทำให้เข้าใจคลาดเคลื่อนได้

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

² ข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ - คำชี้แจงข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 ในส่วนที่ 4 ย่อหน้าที่ 110.2

5. ข้อมูลอื่นอาจรวมถึงจำนวนเงินหรือรายการอื่นที่มีวัตถุประสงค์เช่นเดียวกัน เพื่อสรุปหรือให้รายละเอียดเพิ่มเติมเกี่ยวกับจำนวนเงินหรือรายการอื่นในงบการเงิน และจำนวนเงินอื่นหรือรายการอื่นซึ่งเป็นความรู้ที่ผู้สอบบัญชีได้รับการตรวจสอบ ข้อมูลอื่นอาจรวมถึงเรื่องอื่นด้วย
6. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อข้อมูลอื่น (นอกเหนือไปจากความรับผิดชอบต่อการรายงานที่เกี่ยวข้อง) ให้ถือปฏิบัติโดยไม่คำนึงว่าผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นก่อนหรือภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
7. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ไม่นำไปใช้กับ
 - (ก) การประกาศข้อมูลทางการเงินเบื้องต้น หรือ
 - (ข) เอกสารเสนอขายหลักทรัพย์ รวมถึงหนังสือชี้ชวน
8. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ไม่ใช่งานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อข้อมูลอื่นหรือกำหนดภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในการได้มาซึ่งความเชื่อมั่นเกี่ยวกับข้อมูลอื่น
9. กฎหมายหรือข้อบังคับอาจกำหนดภาระหน้าที่เพิ่มเติมสำหรับผู้สอบบัญชีในเรื่องเกี่ยวกับข้อมูลอื่น นอกเหนือไปจากขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

วันถือปฏิบัติ

10. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559

วัตถุประสงค์

11. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีในการอ่านข้อมูลอื่น คือ
 - (ก) เพื่อพิจารณาว่ามีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญระหว่างข้อมูลอื่นและงบการเงินหรือไม่
 - (ข) เพื่อพิจารณาว่ามีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญระหว่างข้อมูลอื่นและความรู้ของผู้สอบบัญชีที่ได้รับการตรวจสอบหรือไม่
 - (ค) เพื่อตอบสนองได้อย่างเหมาะสมเมื่อผู้สอบบัญชีระบุว่ามีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญเกิดขึ้น หรือเมื่อผู้สอบบัญชีตระหนักว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และ
 - (ง) เพื่อรายงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

คำจำกัดความ

12. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้

- (ก) รายงานประจำปี หมายถึง เอกสารหรือชุดของเอกสารที่จัดทำขึ้นโดยปกติเป็นประจำทุกปีโดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลให้เป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือประเพณีปฏิบัติ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เจ้าของ (หรือผู้มีส่วนได้เสียที่คล้ายคลึงกัน) มีข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานของกิจการและผลประกอบการของกิจการและฐานะทางการเงินตามที่กำหนดไว้ในงบการเงิน รายงานประจำปีได้รวมหรือมาพร้อมกับงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินนั้นและมักจะรวมข้อมูลเกี่ยวกับการพัฒนาของกิจการ แนวโน้มในอนาคตและความเสี่ยงและความไม่แน่นอน สารจากส่วนงานกำกับดูแลของกิจการ และรายงานซึ่งครอบคลุมถึงเรื่องในการกำกับดูแลไว้ด้วย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก5)
- (ข) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของข้อมูลอื่น - การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของข้อมูลอื่นมีอยู่เมื่อข้อมูลอื่นแสดงไม่ถูกต้องหรือทำให้เกิดความเข้าใจคลาดเคลื่อน (รวมถึงการละเว้นหรือปิดบังข้อมูลที่จำเป็นต่อการทำความเข้าใจอย่างเหมาะสมในเรื่องที่มีการเปิดเผยไว้ในข้อมูลอื่น) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก6-ก7)
- (ค) ข้อมูลอื่น หมายถึง ข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน (นอกเหนือจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินดังกล่าว) ซึ่งรวมอยู่ในรายงานประจำปีของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก8-ก10)

ข้อกำหนด

การได้มาซึ่งข้อมูลอื่น

13. ผู้สอบบัญชีต้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก11-ก22)

- (ก) กำหนด โดยการปรึกษาหารือร่วมกับผู้บริหารเกี่ยวกับเอกสารหรือชุดของเอกสารซึ่งประกอบด้วยรายงานประจำปี และลักษณะแผนงานของกิจการ และเวลาในการออกเอกสารหรือชุดเอกสารดังกล่าว
- (ข) จัดเตรียมงานอย่างเหมาะสมร่วมกับผู้บริหาร เพื่อให้ได้รับเอกสารหรือชุดเอกสารประกอบด้วยรายงานประจำปีชุดสุดท้ายอย่างทันเวลา และหากเป็นไปได้ ให้ได้รับก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
- (ค) ขอหนังสือรับรองจากผู้บริหาร เมื่อผู้สอบบัญชีจะได้รับเอกสารหรือชุดเอกสารตามที่กำหนดในข้อ (ก) บางส่วนหรือทั้งหมดภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีว่าเอกสารหรือชุดเอกสารซึ่งประกอบด้วยรายงานประจำปีชุดสุดท้ายจะนำเสนอให้แก่ผู้สอบบัญชีเมื่อมี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติตามวิธีที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้เสร็จสิ้นก่อนที่กิจการจะออกเอกสารนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก22)

การอ่านและการพิจารณาข้อมูลอื่น

14. ผู้สอบบัญชีต้องอ่านข้อมูลอื่นและในการอ่านนั้น ผู้สอบบัญชีต้อง (อ้างถึงย่อหน้า ก23-ก24)
- (ก) พิจารณาว่ามีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญระหว่างข้อมูลอื่นและงบการเงินหรือไม่ โดยพื้นฐานในการพิจารณา ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความสอดคล้อง เปรียบเทียบจำนวนเงินหรือรายการอื่นในข้อมูลอื่นที่ถูกเลือก (ซึ่งเป็นจำนวนหรือรายการเดียวกัน หรือในรูปแบบสรุป หรือให้รายละเอียดมากขึ้น สำหรับจำนวนเงินหรือรายการอื่นในงบการเงิน) กับจำนวนเงินนั้นหรือรายการอื่นนั้นในงบการเงิน และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก25-ก29)
 - (ข) พิจารณาว่ามีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญระหว่างข้อมูลอื่นและความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ในบริบทของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับและข้อสรุปที่ได้การตรวจสอบหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก30-ก36)
15. ในขณะที่อ่านข้อมูลอื่นตามย่อหน้าที่ 14 ผู้สอบบัญชีต้องมีความระมัดระวังว่ามีข้อบ่งชี้ว่าข้อมูลอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกัยงบการเงินหรือความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก24 และ ก37-ก38)

การตอบสนองเมื่อปรากฏว่าอาจมีความขัดแย้งของข้อมูลที่มีสาระสำคัญหรือข้อมูลอื่นอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

16. หากผู้สอบบัญชีระบุว่าอาจมีความขัดแย้งของข้อมูลที่มีสาระสำคัญ (หรือตระหนักได้ว่าข้อมูลอื่นอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ) ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหาร และปฏิบัติวิธีปฏิบัติอื่นหากพิจารณาว่าจำเป็น เพื่อสรุปให้ได้ว่า (อ้างอิงย่อหน้า ก39-ก43)
- (ก) ข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่
 - (ข) งบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่
 - (ค) มีความจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีต้องปรับความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการให้เป็นปัจจุบันหรือไม่

การตอบสนองเมื่อผู้สอบบัญชีสรุปได้ว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

17. หากผู้สอบบัญชีสรุปว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องร้องขอให้ผู้บริหารแก้ไขข้อมูลอื่นนั้น
- (ก) หากผู้บริหารเห็นด้วยกับการแก้ไขให้ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีต้องสรุปให้ได้ว่ามี การแก้ไขแล้ว หรือ
 - (ข) หากผู้บริหารปฏิเสธการแก้ไขให้ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเรื่องดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและร้องขอให้ทำการแก้ไขให้ถูกต้อง

18. หากผู้สอบบัญชีสรุปว่าข้อมูลอื่นที่ได้รับก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และข้อมูลอื่นนั้นไม่ถูกแก้ไขให้ถูกต้องภายหลังจากได้สื่อสารเรื่องดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องดำเนินการอย่างเหมาะสม รวมถึง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก44)
- (ก) การพิจารณาถึงผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชีหรือการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับแผนที่ผู้สอบบัญชีได้วางไว้เพื่อระบุถึงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในรายงานของผู้สอบบัญชี (ดูย่อหน้าที่ 22(จ)(2)) หรือ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก45)
 - (ข) การถอนตัวจากงานตรวจสอบ หากการถอนตัวดังกล่าวสามารถปฏิบัติได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก46-ก47)
19. หากผู้สอบบัญชีสรุปว่าข้อมูลอื่นที่ได้รับภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) ปฏิบัติงานตรวจสอบที่จำเป็นตามแต่สถานการณ์ หากมีการแก้ไขข้อมูลอื่นให้ถูกต้องแล้ว หรือ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก48)
 - (ข) ดำเนินการตามที่เห็นว่าเหมาะสมตามสิทธิและภาระผูกพันตามกฎหมายของผู้สอบบัญชี หากภายหลังการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลแล้วไม่มีการแก้ไขข้อมูลอื่นให้ถูกต้อง เพื่อนำเสนอการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ไม่ได้แก้ไขให้ถูกต้องกับผู้ที่ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีได้รายงานถึงอย่างเหมาะสม (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก49-ก50)

การตอบสนองเมื่อมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินหรือมีความจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีต้องปรับปรุงการทำความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการให้เป็นปัจจุบัน

20. หากผู้สอบบัญชีสรุปผลการปฏิบัติตามวิธีการในย่อหน้าที่ 14-15 ว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน หรือมีความจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีต้องปรับความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการให้เป็นปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีต้องตอบสนองอย่างเหมาะสมให้เป็นไปตามมาตรฐานฉบับอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก51)

การรายงาน

21. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องรวมส่วนที่แยกแสดงภายใต้หัวข้อ “ข้อมูลอื่น” หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม ณ วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี เมื่อ
- (ก) ผู้สอบบัญชีได้รับหรือคาดว่าจะได้รับข้อมูลอื่น สำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ หรือ
 - (ข) ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นบางส่วนหรือทั้งหมด สำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการอื่นที่ไม่ใช่กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ (อ้างอิงย่อหน้า ก52)

22. เมื่อรายงานของผู้สอบบัญชีได้รวมส่วนของ “ข้อมูลอื่น” ให้เป็นไปตามย่อหน้าที่ 21 ไว้ ส่วนนี้ต้องรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก53)
- (ก) ข้อความแสดงถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อข้อมูลอื่น
 - (ข) การระบุว่า
 - (1) ข้อมูลอื่น (ถ้ามี) ได้รับโดยผู้สอบบัญชีก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และ
 - (2) สำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ข้อมูลอื่น (ถ้ามี) ที่คาดว่าจะได้ภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
 - (ค) ข้อความแสดงว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีไม่ครอบคลุมถึงข้อมูลอื่น และ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงไม่แสดงความเห็น (หรือจะไม่แสดงความเห็น) จากการตรวจสอบหรือให้ความเชื่อมั่นต่อข้อมูลอื่น
 - (ง) รายละเอียดเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการอ่าน การพิจารณาและการรายงานต่อข้อมูลอื่นตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ และ
 - (จ) หากผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ให้มี
 - (1) ข้อความว่าผู้สอบบัญชีไม่มีเหตุการณ์ที่ต้องรายงาน หรือ
 - (2) ข้อความอธิบายถึงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ยังไม่ได้แก้ไขให้ถูกต้องในข้อมูลอื่น หากผู้สอบบัญชีสรุปว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ยังไม่ได้รับการแก้ไข
23. หากผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขหรือเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705³ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงผลกระทบของเหตุการณ์ซึ่งทำให้ความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่เปลี่ยนไปสำหรับข้อความที่กำหนดในย่อหน้าที่ 22 (จ) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก54-ก58)

การรายงานที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ

24. หากมีกฎหมายหรือข้อบังคับเป็นการเฉพาะ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีอ้างถึงข้อมูลอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชี โดยใช้รูปแบบหรือถ้อยคำเฉพาะ รายงานของผู้สอบบัญชีต้องอ้างถึงมาตรฐานการสอบบัญชีเฉพาะในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีได้รวมเรื่องดังต่อไปนี้ไว้เป็นอย่างน้อย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก59)
- (ก) การระบุว่าผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
 - (ข) คำอธิบายถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น และ
 - (ค) คำบรรยายอย่างชัดเจนที่ระบุถึงผลของงานของผู้สอบบัญชีเพื่อวัตถุประสงค์นี้

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

เอกสารหลักฐาน

25. ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230⁴ ซึ่งนำมาใช้กับมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ผู้สอบบัญชีต้องรวมเรื่องดังต่อไปนี้ไว้ในเอกสารหลักฐานการตรวจสอบ
- (ก) การบันทึกวิธีปฏิบัติที่ใช้ภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ และ
 - (ข) ข้อมูลอื่นชุดสุดท้ายซึ่งผู้สอบบัญชีใช้ปฏิบัติงานตามกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

คำจำกัดความ

รายงานประจำปี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 12 (ก))

- ก1. กฎหมาย ข้อบังคับ หรือประเพณีปฏิบัติ อาจกำหนดเนื้อหาของรายงานประจำปีและชื่อที่ใช้ในการอ้างอิงเป็นการเฉพาะ อย่างไรก็ตาม เนื้อหาและชื่อที่ใช้อาจแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ
- ก2. รายงานประจำปีโดยปกติจะจัดทำเป็นประจำทุกปี อย่างไรก็ตาม หากงบการเงินที่ตรวจสอบมีรอบระยะเวลาสั้นหรือมากกว่าหนึ่งปี รายงานประจำปีอาจมีการจัดทำเพื่อให้ครอบคลุมรอบระยะเวลาเดียวกันกับงบการเงิน
- ก3. ในบางกรณี รายงานประจำปีของกิจการอาจเป็นเอกสารฉบับเดียวและใช้ชื่อว่าเป็น “รายงานประจำปี” หรือโดยใช้อื่น หรือในกรณีอื่น กฎหมาย ข้อบังคับ หรือประเพณีปฏิบัติ อาจกำหนดให้กิจการรายงานข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานของกิจการและผลการดำเนินงานหรือฐานะการเงินดังที่แสดงในงบการเงิน (เช่น รายงานประจำปี) ต่อผู้เป็นเจ้าของ (หรือผู้มีส่วนได้เสียที่คล้ายคลึงกัน) ซึ่งอาจเป็นเอกสารฉบับเดียว หรือเป็นเอกสารสองฉบับหรือมากกว่าซึ่งรวมกันขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เดียวกัน ตัวอย่างของเอกสาร ซึ่งขึ้นอยู่กับกฎหมาย ข้อบังคับ หรือประเพณีปฏิบัติในแต่ละประเทศ โดยรวมเป็นส่วนหนึ่งของรายงานประจำปี มีดังนี้
 - รายงานของผู้บริหาร คำอธิบายของผู้บริหาร รายงานการสอบทานการดำเนินงานและการเงิน หรือการรายงานอื่นที่คล้ายคลึงกันโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ตัวอย่างเช่น รายงานของกรรมการ)
 - สารจากประธานกรรมการ
 - สารจากส่วนงานกำกับดูแลกิจการ
 - รายงานการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยง

⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8-11

- ก4. รายงานประจำปีอาจจัดขึ้นในรูปแบบของรายงานที่เป็นสิ่งพิมพ์หรือรายงานทางอิเล็กทรอนิกส์ รวมถึงการแสดงในเว็บไซต์ของกิจการเพื่อให้ผู้สนใจนำไปใช้ได้ เอกสารหรือชุดของเอกสารอาจตรงกับคำจำกัดความของรายงานประจำปี โดยไม่คำนึงถึงรูปแบบที่ผู้ใช้จะนำไปใช้ได้
- ก5. รายงานประจำปีอาจมีความแตกต่างในลักษณะ วัตถุประสงค์และเนื้อหาจากรายงานอื่น ๆ ดังเช่น รายงานที่จัดทำขึ้นเพื่อให้ข้อมูลที่จำเป็นแก่กลุ่มผู้มีส่วนได้เสียเฉพาะกลุ่มหรือรายงานที่จัดทำขึ้นเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในการรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแลหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งเป็นการเฉพาะ (แม้ว่ารายงานดังกล่าวกำหนดให้เป็นรายงานสาธารณะ) ตัวอย่างของรายงานเหล่านั้นเมื่อมีการออกเป็นเอกสารเดี่ยว ซึ่งโดยปกติจะไม่ใช้ส่วนหนึ่งในชุดของเอกสารที่ประกอบขึ้นเป็นรายงานประจำปี (ขึ้นอยู่กับกฎหมาย ข้อบังคับ หรือประเพณีปฏิบัติ) และจึงไม่ถือเป็นข้อมูลอื่นในขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ได้แก่
- รายงานตามกฎหมายหรือสำหรับอุตสาหกรรม (เช่น รายงานความเพียงพอของเงินกองทุน (capital adequacy reports)) ซึ่งอาจจัดทำขึ้นสำหรับอุตสาหกรรมธนาคาร การประกันภัย กองทุนบำนาญ
 - รายงานความรับผิดชอบต่อสังคม (Corporate social responsibility reports)
 - รายงานเพื่อความยั่งยืน (Sustainability reports)
 - รายงานความหลากหลายและโอกาสที่เท่าเทียมกัน (Diversity and equal opportunity reports)
 - รายงานความรับผิดชอบต่อผลิตภัณฑ์ (Product responsibility reports)
 - รายงานการปฏิบัติด้านแรงงานและสภาพการทำงาน (Labor practices and working conditions reports)
 - รายงานสิทธิมนุษยชน (Human rights reports)

การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของข้อมูลอื่น (อ้างอิงย่อหน้าที่ 12 (ข))

- ก6. เมื่อมีการเปิดเผยเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งในข้อมูลอื่น ข้อมูลอื่นอาจจะเว้นหรือปิดบังข้อมูลที่จำเป็นต่อการทำความเข้าใจในเหตุการณ์นั้น ตัวอย่างเช่น ถ้าข้อมูลอื่นอ้างอิงถึงตัวชี้วัดผลการดำเนินงานหลัก (key performance indicators) ที่ใช้โดยผู้บริหาร การละเว้นตัวชี้วัดที่ใช้โดยผู้บริหารไปตัวหนึ่งอาจชี้ให้เห็นว่าข้อมูลอื่นกำลังทำให้เกิดความเข้าใจคลาดเคลื่อนได้
- ก7. แนวคิดเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญอาจมีการกล่าวถึงในแม่บทเกี่ยวกับข้อมูลอื่น และถ้าเป็นดังนั้น แม่บทดังกล่าวอาจให้กรอบเพื่อการอ้างอิงแก่ผู้สอบบัญชีในการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ อย่างไรก็ตาม ในหลายกรณีอาจไม่มีแม่บทซึ่งกล่าวถึงแนวคิดเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญของข้อมูลอื่น ซึ่งในกรณีดังกล่าว ลักษณะดังต่อไปนี้ เป็นลักษณะที่ผู้สอบบัญชีสามารถใช้เป็นกรอบอ้างอิงในการกำหนดว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของข้อมูลอื่นมีสาระสำคัญ

- ความมีสาระสำคัญพิจารณาในบริบทของความต้องการข้อมูลพื้นฐานของผู้ใช้โดยรวม มีการคาดการณ์ว่าผู้ใช้ข้อมูลอื่นจะเป็นกลุ่มเดียวกับกับผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้น อาจมีการคาดการณ์ว่าผู้อ่านข้อมูลอื่นเพื่อเป็นบริบทประกอบงบการเงิน
- การใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญคำนึงถึงสถานการณ์เฉพาะเจาะจงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง โดยพิจารณาว่าผู้ใช้ได้รับอรรถประโยชน์จากผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ได้รับการแก้ไขหรือไม่ ทั้งนี้ ไม่ใช่ทุกเรื่องของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่จะมีอรรถประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้
- การใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญเกี่ยวข้องกับการพิจารณาทั้งในเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ ดังนั้น การใช้ดุลยพินิจดังกล่าวอาจคำนึงถึงลักษณะหรือขนาดของรายการซึ่งข้อมูลอื่นที่อยู่ในบริบทประกอบรายงานประจำปีของกิจการ

ข้อมูลอื่น (อ้างอิงย่อหน้า 12 (ค))

- ก8. ภาคผนวก 1 ได้รวมตัวอย่างของจำนวนเงินหรือรายการอื่น ซึ่งอาจรวมในข้อมูลอื่น
- ก9. ในบางกรณี แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลเป็นการเฉพาะเจาะจง แต่อนุญาตให้การเปิดเผยนั้นอยู่นอกงบการเงินได้⁵ การเปิดเผยดังกล่าวซึ่งกำหนดไว้ในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน ดังนั้น การเปิดเผยนั้นไม่เป็นข้อมูลอื่นตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
- ก10. ข้อมูลในภาษาทางอิเล็กทรอนิกส์เพื่อการรายงานทางธุรกิจ (eXtensible Business Reporting Language - XBRL) ไม่ใช่ข้อมูลอื่นตามกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

การได้มาซึ่งข้อมูลอื่น (อ้างอิงย่อหน้า 13)

- ก11. การกำหนดเอกสารหรือชุดเอกสารซึ่งคือหรือประกอบขึ้นเป็นรายงานประจำปี บ่อยครั้งที่พบว่าการกำหนดไว้อย่างชัดเจนในกฎหมาย ข้อบังคับหรือประเพณีปฏิบัติ ในหลายกรณี ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจมีการออกชุดของเอกสารซึ่งรวมกันเป็นรายงานประจำปี หรืออาจมีข้อผูกพันว่าจะออกเอกสารนั้น อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีอาจไม่ได้มีการกำหนดเอกสารที่ประกอบขึ้นเป็นรายงานประจำปีไว้อย่างชัดเจน ในกรณีดังกล่าว ช่วงเวลาและวัตถุประสงค์ของเอกสาร (และสำหรับใคร) เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดของผู้สอบบัญชีว่า เอกสารใดคือหรือประกอบขึ้นเป็นรายงานประจำปี

⁵ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 7 “การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน” อนุญาตให้การเปิดเผยในบางเรื่องตามกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าวสามารถทำได้ทั้งในงบการเงินหรือสามารถอ้างอิงถึงจากงบการเงินไปยังรายงานอื่น ๆ เช่น รายงานความเห็นของผู้บริหารหรือรายงานความเสี่ยงที่มีให้กับผู้ใช้งบการเงินตามเงื่อนไขเช่นเดียวกันและมีให้ในเวลาเดียวกันกับงบการเงิน

- ก12. เมื่อรายงานประจำปีได้แปลเป็นภาษาอื่น ๆ เพื่อให้เป็นไปตามกฎหมายหรือข้อบังคับ (เช่นที่อาจเกิดขึ้นในประเทศที่มีภาษาราชการมากกว่าหนึ่งภาษา) หรือเมื่อรายงานประจำปีจัดทำขึ้นหลายชุดภายใต้กฎหมายที่แตกต่างกัน (ตัวอย่างเช่น กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มากกว่าหนึ่งแห่ง) อาจพิจารณาว่ารูปแบบของ “รายงานประจำปี” หนึ่งชุดหรือหลายชุด เป็นส่วนหนึ่งของข้อมูลอื่นตามกฎหมายหรือข้อบังคับภายในประเทศอาจมีแนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับเรื่องนี้
- ก13. ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีความรับผิดชอบในการจัดทำรายงานประจำปี ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารกับผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ในเรื่อง
- ความคาดหวังของผู้สอบบัญชีในการได้รับรายงานประจำปีชุดสุดท้าย (รวมถึงเอกสารที่ประกอบขึ้นเป็นรายงานประจำปี) อย่างทันเวลาก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งจะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานตามกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้แล้วเสร็จก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี หรือหากไม่สามารถเป็นไปได้ที่จะแล้วเสร็จ ก็ให้สามารถทำให้ได้เร็วที่สุดเท่าที่จะปฏิบัติได้ และก่อนที่กิจการจะออกข้อมูลนั้น
 - ผลกระทบที่เป็นไปได้เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
- ก14. การสื่อสารที่อ้างถึงในย่อหน้าที่ ก13 อาจเหมาะสม ในกรณีดังต่อไปนี้
- เป็นการสอบบัญชีครั้งแรก
 - เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
 - เมื่อคาดว่าจะได้รับข้อมูลอื่นภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
- ก15. เมื่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นผู้อนุมัติการเผยแพร่ข้อมูลอื่นของกิจการ ข้อมูลอื่นชุดสุดท้ายเป็นเอกสารที่ต้องได้รับการอนุมัติเพื่อเผยแพร่โดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- ก16. ในบางกรณี รายงานประจำปีของกิจการอาจเป็นเอกสารเดียวที่ต้องเผยแพร่ให้เป็นไปตามกฎหมายหรือข้อบังคับหรือวิธีปฏิบัติในการรายงานของกิจการในระยะเวลาอันสั้นภายหลังรอบระยะเวลาการรายงานของกิจการซึ่งมิให้ผู้สอบบัญชีก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ ในอีกหลายกรณี อาจไม่มีการกำหนดให้ต้องเผยแพร่เอกสารดังกล่าวจนกระทั่งเวลาต่อมาหรือ ณ เวลาที่กิจการเลือกซึ่งอาจมีสถานการณ์เมื่อรายงานประจำปีของกิจการเป็นชุดเอกสาร ขึ้นอยู่กับข้อกำหนดหรือวิธีปฏิบัติในการรายงานโดยกิจการซึ่งเกี่ยวเนื่องกับช่วงเวลาในการเผยแพร่นั้น
- ก17. ณ วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี อาจมีสถานการณ์ที่กิจการกำลังพิจารณาจัดทำเอกสารซึ่งอาจเป็นส่วนหนึ่งของรายงานประจำปีของกิจการ (ตัวอย่างเช่น รายงานโดยสมัครใจ (voluntary report) ต่อผู้มีส่วนได้เสีย) แต่ผู้บริหารไม่สามารถยืนยันถึงวัตถุประสงค์หรือช่วงเวลาของเอกสารนั้นแก่ผู้สอบบัญชี ถ้าผู้สอบบัญชีไม่สามารถทราบวัตถุประสงค์หรือช่วงเวลาของเอกสารดังกล่าว เอกสารนั้นไม่ถือเป็นข้อมูลอื่นตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

- ก18. การได้มาซึ่งข้อมูลอื่นอย่างทันเวลาก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีช่วยให้ทำการปรับเปลี่ยนที่จำเป็นต้องการเงิน รายงานของผู้สอบบัญชีหรือข้อมูลอื่น ก่อนการเผยแพร่ข้อมูลเหล่านี้ หนังสือตอบรับงานตรวจสอบ⁶ อาจมีการอ้างอิงถึงข้อตกลงกับผู้บริหารในการให้ข้อมูลอื่นแก่ผู้สอบบัญชีอย่างทันเวลา และถ้าเป็นไปได้ก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
- ก19. หากมีข้อมูลอื่นให้แก่ผู้ใช้ผ่านเว็บไซต์ของกิจการเท่านั้น ชุดของข้อมูลอื่นที่ได้รับจากกิจการ นอกเหนือไปจากการได้รับโดยตรงจากเว็บไซต์ เป็นเอกสารที่เกี่ยวข้องซึ่งผู้สอบบัญชีปฏิบัติวิธีปฏิบัติให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ผู้สอบบัญชีไม่มีความรับผิดชอบภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ในการหาข้อมูลอื่น รวมถึงข้อมูลอื่นซึ่งอาจแสดงอยู่ในเว็บไซต์ของกิจการ หรือปฏิบัติวิธีปฏิบัติใด ๆ เพื่อยืนยันว่าข้อมูลอื่นแสดงในเว็บไซต์ของกิจการอย่างเหมาะสมหรือมีการถ่ายโอนข้อมูลหรือแสดงทางอิเล็กทรอนิกส์อย่างเหมาะสม
- ก20. การไม่ได้รับข้อมูลอื่นบางอย่างหรือทั้งหมดไม่ได้เป็นการขัดขวางผู้สอบบัญชีในการลงวันที่หรือการออกรายงานของผู้สอบบัญชี
- ก21. เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นภายหลังจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีไม่ได้ถูกกำหนดให้ต้องปฏิบัติวิธีปฏิบัติให้เป็นไปตามย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560⁷
- ก22. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580⁸ กำหนดและให้แนวทางในการใช้หนังสือรับรอง ตามย่อหน้าที่ 13 (ค) กำหนดให้ได้รับหนังสือรับรองเกี่ยวกับข้อมูลอื่นซึ่งจะได้รับภายหลังจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีถูกนำไปใช้สนับสนุนความสามารถของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติวิธีปฏิบัติให้แล้วเสร็จตามกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจพบประโยชน์ในการร้องขอหนังสือรับรองสำหรับตัวอย่างต่อไปนี้
- ผู้บริหารแจ้งแก่ผู้สอบบัญชีถึงเอกสารทั้งหมดที่คาดว่าจะเผยแพร่ซึ่งอาจรวมเป็นข้อมูลอื่น
 - งบการเงินและข้อมูลอื่นที่ผู้สอบบัญชีได้รับก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีมีความสอดคล้องกัน และข้อมูลอื่นปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และ
 - เกี่ยวกับข้อมูลอื่นซึ่งผู้สอบบัญชีไม่ได้รับก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะจัดทำและเผยแพร่ข้อมูลอื่นดังกล่าว และช่วงเวลาของการเผยแพร่ที่คาดไว้

⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ ก23

⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 “เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน”

⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 “หนังสือรับรอง”

การอ่านและการพิจารณาข้อมูลอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14-15)

ก23. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200⁹ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้การสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพ การคงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพในการอ่านหรือการพิจารณาข้อมูลอื่น เช่น การรับรู้ว่าคุณสมบัติการดำเนินงานความสำเร็จของแผนงานสูงเกินจริงและต้องตระหนักถึงความขัดแย้งของข้อมูลกับ

- (ก) งบการเงิน หรือ
- (ข) ความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

ก24. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220¹⁰ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบมีความรับผิดชอบในการกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแลและปฏิบัติตามสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับ ในบริบทของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ปัจจัยที่อาจนำมาใช้ในการกำหนดสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่เหมาะสมเพื่อตอบสนองต่อข้อกำหนดของย่อหน้าที่ 14-15 รวมถึง

- ประสิทธิภาพที่เกี่ยวข้องของสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ
- สมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่ได้รับมอบหมายงาน มีความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบเพื่อระบุถึงความขัดแย้งระหว่างข้อมูลอื่นและความรู้นั้น
- ระดับของดุลยพินิจที่มีส่วนร่วมในการตอบสนองต่อข้อกำหนดของย่อหน้าที่ 14-15 ตัวอย่างเช่น การปฏิบัติวิธีปฏิบัติเพื่อประเมินความสม่ำเสมอของจำนวนเงินในข้อมูลอื่นว่าเป็นจำนวนเดียวกันกับจำนวนเงินในงบการเงินอาจไม่พบหากทำโดยสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีประสบการณ์น้อย
- ในกรณีของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ อาจมีความจำเป็นในการสอบถามผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพื่อการตอบสนองต่อข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่มนั้น

การพิจารณาว่ามีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญระหว่างข้อมูลอื่นและงบการเงินหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14(ก))

ก25. ข้อมูลอื่นอาจรวมจำนวนเงินหรือรายการอื่น ๆ ซึ่งตั้งใจว่าจะเหมือนกัน เพื่อเป็นการสรุปผลหรือให้รายละเอียดเกี่ยวกับจำนวนเงินหรือรายการอื่น ๆ ที่มากกว่าในงบการเงิน ตัวอย่างของจำนวนเงินหรือรายการอื่น ๆ อาจรวมถึง

- ตาราง แผนภูมิ หรือกราฟ แสดงข้อมูลที่มาจากรายการงบการเงิน

⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 15

¹⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 “การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 15 (ก)

- การเปิดเผยโดยให้รายละเอียดเกี่ยวกับยอดคงเหลือหรือบัญชีที่มากกว่าแสดงในงบการเงิน เช่น รายได้ของปี พ.ศ. 25x1 ประกอบด้วยรายได้จากผลิตภัณฑ์ ก จำนวน XXX ล้านบาท และจากผลิตภัณฑ์ ข จำนวน YYY ล้านบาท
 - คำอธิบายของผลทางการเงิน เช่น ค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนารวมเป็น XXX ล้านบาท ในปี พ.ศ. 25x1
- ก26. ในการประเมินความสอดคล้องของจำนวนเงินหรือรายการอื่นในข้อมูลอื่นที่ถูกเลือกกับงบการเงิน ไม่มีข้อกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องเปรียบเทียบจำนวนเงินหรือรายการอื่นในข้อมูลอื่นทั้งหมด ซึ่งเป็นจำนวนหรือรายการเดียวกัน หรือในรูปแบบสรุป หรือให้รายละเอียดมากขึ้น สำหรับจำนวนเงินหรือรายการอื่นในงบการเงิน กับจำนวนเงินนั้นหรือรายการอื่น ๆ นั้นในงบการเงิน
- ก27. การเลือกจำนวนเงินหรือรายการอื่น ๆ เพื่อเปรียบเทียบเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ปัจจัยเกี่ยวกับการดุลยพินิจรวมถึง
- ความมีนัยสำคัญของจำนวนเงินหรือรายการอื่นในบริบทที่แสดงว่าอาจมีผลกระทบต่อความสำคัญซึ่งผู้ใช้ได้จากจำนวนเงินหรือรายการอื่นนั้น (ตัวอย่างเช่น อัตราส่วนที่สำคัญหรือจำนวนเงินที่สำคัญ)
 - ปัจจัยในเชิงปริมาณ ขนาดของจำนวนเงินที่เกี่ยวข้องเปรียบเทียบกับบัญชีหรือรายการในงบการเงินหรือข้อมูลอื่นซึ่งมีความเกี่ยวข้อง
 - ความอ่อนไหวของจำนวนเงินหรือรายการอื่นในข้อมูลอื่น ตัวอย่างเช่น การจ่ายผลตอบแทนโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์แก่ผู้บริหารอาวุโสของกิจการ
- ก28. การกำหนดลักษณะและขอบเขตของวิธีปฏิบัติเพื่อตอบสนองต่อข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 14(ก) เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ และการรับรู้ถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ซึ่งไม่ใช่งานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อข้อมูลอื่นหรือกำหนดให้มีภาระหน้าที่ที่ต้องได้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับข้อมูลอื่น ตัวอย่างของวิธีปฏิบัติรวมถึง
- สำหรับข้อมูลที่ตั้งใจจะให้เหมือนกันกับข้อมูลในงบการเงิน ให้ทำการเปรียบเทียบข้อมูลกับงบการเงิน
 - สำหรับข้อมูลที่ตั้งใจที่จะให้ความหมายเช่นเดียวกันกับการเปิดเผยในงบการเงิน ให้ทำการเปรียบเทียบถ้อยคำที่ใช้และพิจารณาความมีนัยสำคัญของความแตกต่างของคำที่ใช้และความแตกต่างนั้นให้ความหมายโดยนัยที่แตกต่างกันหรือไม่
 - การได้รับรายงานกระทบยอดระหว่างจำนวนเงินในข้อมูลอื่นและจำนวนเงินในงบการเงินจากผู้บริหาร และ
 - ให้เปรียบเทียบรายการในรายงานกระทบยอดกับงบการเงินและข้อมูลอื่น และ
 - ให้ตรวจสอบว่าการคำนวณในรายงานกระทบยอดเป็นการคำนวณที่ถูกต้อง

ก29. การประเมินความสอดคล้องของจำนวนเงินหรือรายการอื่น ๆ ในข้อมูลอื่นที่ถูกเลือกกับงบการเงิน ได้รวมถึงการประเมินลักษณะของการนำเสนอรายการนั้น ๆ เปรียบเทียบกับงบการเงิน

การพิจารณาว่ามีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญระหว่างข้อมูลอื่นและความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14(ข))

ก30. ข้อมูลอื่นอาจรวมจำนวนเงินหรือรายการซึ่งเกี่ยวข้องกับความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี (นอกเหนือไปจากที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 14(ก)) ตัวอย่างของจำนวนเงินหรือรายการดังกล่าวอาจรวมถึง

- การเปิดเผยข้อมูลของจำนวนหน่วยที่ผลิตหรือตารางแสดงผลสรุปการผลิตตามภูมิศาสตร์
- ข้อความว่า บริษัทได้มีการแนะนำผลิตภัณฑ์ ก และผลิตภัณฑ์ ข ในระหว่างปี
- รายงานสรุปที่ตั้งของสถานดำเนินงานหลักของกิจการ เช่น ศูนย์กลางการดำเนินงานหลักของกิจการอยู่ในประเทศ ก และมีสถานดำเนินงานในประเทศ ข และประเทศ ค

ก31. ความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรวมถึงความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการซึ่งรวมถึงการควบคุมภายในที่ได้รับตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)¹¹ ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจ ซึ่งรวมถึงเรื่องที่ได้ซึ่งความเข้าใจต่อไปนี้

- (ก) อุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้อง ข้อบังคับทางกฎหมาย และปัจจัยภายนอกอื่น
- (ข) ลักษณะของกิจการ
- (ค) การเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี
- (ง) วัตถุประสงค์และกลยุทธ์ของกิจการ
- (จ) การวัดผลและการทบทวนผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ และ
- (ฉ) การควบคุมภายในของกิจการ

ก32. ความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอาจรวมเรื่องที่มีลักษณะเป็นเรื่องในอนาคตด้วย ตัวอย่างเช่น โอกาสทางธุรกิจและกระแสเงินสดในอนาคต ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาเมื่อมีการประเมินข้อสมมติที่ใช้โดยผู้บริหารในการทดสอบการต่อค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น ค่าความนิยม หรือเมื่อมีการประเมินเกี่ยวกับการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการโดยผู้บริหาร

ก33. ในการพิจารณาว่ามีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญระหว่างข้อมูลอื่นและความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีหรือไม่ ผู้สอบบัญชีอาจมุ่งเน้นเรื่องในข้อมูลอื่นที่มีความสำคัญเพียงพอที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าวนั้นอาจมีสาระสำคัญ

¹¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดย การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ” ย่อหน้าที่ 11-12

ก34. ในหลายเรื่องในข้อมูลอื่น การระลึกได้ถึงหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับและข้อสรุปจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอาจจะเป็นเพียงพอที่จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาได้ว่ามีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญระหว่างข้อมูลอื่นและความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีหรือไม่ การมีประสบการณ์และความคุ้นเคยกับแง่มุมสำคัญของการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่มากขึ้นเพียงใด จะทำให้มีโอกาสมากยิ่งขึ้นที่การระลึกของผู้สอบบัญชีในเรื่องที่มีความเกี่ยวข้องจะเพียงพอ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจสามารถพิจารณาว่ามีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญระหว่างข้อมูลอื่นกับความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในแง่ของการระลึกของผู้สอบบัญชีถึงการปรึกษาหารือกับผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หรือการพบประเด็นจากวิธีการปฏิบัติงานระหว่างการตรวจสอบ เช่น การอ่านรายงานการประชุมของคณะกรรมการ โดยไม่จำเป็นต้องทำการอื่นใดต่อไป

ก35. ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดว่าการอ้างอิงจากเอกสารหลักฐานการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องหรือการทำการสอบถามสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบหรือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่เกี่ยวข้องเหมาะสมที่จะใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่ามีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญหรือไม่ ตัวอย่างเช่น

- เมื่อข้อมูลอื่นอธิบายถึงแผนการหยุดสายการผลิตหลักและ แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะตระหนักถึงแผนการหยุดการผลิต ผู้สอบบัญชีอาจสอบถามสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบซึ่งเป็นผู้ปฏิบัติวิธีการตรวจสอบในเรื่องนี้ เพื่อสนับสนุนการพิจารณาของผู้สอบบัญชี ว่ามีรายละเอียดซึ่งมีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญกับความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีหรือไม่
- เมื่อข้อมูลอื่นอธิบายถึงรายละเอียดที่สำคัญของคดีความที่อยู่ในการตรวจสอบ แต่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถจดจำรายละเอียดเหล่านั้นได้อย่างเพียงพอ การอ้างอิงเอกสารหลักฐานในการตรวจสอบซึ่งได้บันทึกสรุปรายละเอียดเหล่านั้นไว้เพื่อสนับสนุนการระลึกของผู้สอบบัญชีอาจเป็นเรื่องจำเป็น

ก36. การอ้างอิงเอกสารหลักฐานการตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง หรือสอบถามสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่เกี่ยวข้อง เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ อย่างไรก็ตาม การอ้างอิงเอกสารหลักฐานการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องหรือสอบถามสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบหรือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับเรื่องทั้งหมดอยู่ในข้อมูลอื่นอาจไม่ใช่เรื่องที่จำเป็น

การระมัดระวังในข้อบ่งชี้ว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้า 15)

ก37. ข้อมูลอื่นอาจรวมการปรึกษาหารือในเรื่องที่ไม่เกี่ยวข้องกับงบการเงินและอาจนอกเหนือไปจากความรู้ที่ได้จากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น ข้อมูลอื่นอาจรวมรายงานการปล่อยก๊าซเรือนกระจกของกิจการ

ก38. การมีความระมัดระวังในข้อบ่งชี้อื่นว่าข้อมูลอื่นซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับงบการเงินหรือความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องไม่เกี่ยวข้องหรือเป็นที่ทราบได้ว่าเกี่ยวข้องกับข้อมูลอื่นที่ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าการแสดงที่ผิดพลาดหรือทำให้เข้าใจผิดในสาระสำคัญ ข้อความจัดทำขึ้นโดยไม่ไตร่ตรองอย่างรอบคอบ หรือการละเว้นหรือปิดบังข้อมูลที่จำเป็นมีผลทำให้ข้อมูลอื่นทำให้เข้าใจผิดได้¹² การมีความระมัดระวังในข้อบ่งชี้อื่นว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่อาจเกิดขึ้นอาจส่งผลให้ผู้สอบบัญชีระบุเรื่องดังกล่าวเป็น

- ความแตกต่างระหว่างข้อมูลอื่นและความรู้ทั่วไปของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบจากการอ่านข้อมูลอื่น นอกเหนือไปจากความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบ ซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือ
- ความขัดแย้งกันเองในข้อมูลอื่นอาจทำให้ผู้สอบบัญชีเชื่อได้ว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

การตอบสนองเมื่อปรากฏว่าอาจมีความขัดแย้งของข้อมูลที่มีสาระสำคัญหรือข้อมูลอื่นอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16)

ก39. การปรึกษาหารือของผู้สอบบัญชีกับผู้บริหารเกี่ยวกับความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญ (หรือข้อมูลอื่นมีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ) อาจรวมการร้องขอให้ผู้บริหารจัดหาหลักฐานสนับสนุนเกณฑ์ของการแสดงรายการในข้อมูลอื่นของผู้บริหาร เมื่ออ้างอิงข้อมูลหรือคำอธิบายของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีอาจได้รับความพึงพอใจว่าข้อมูลอื่นนั้นไม่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น คำอธิบายของผู้บริหารอาจระบุถึงเกณฑ์พื้นฐานที่มีเหตุผลและเพียงพอเกี่ยวกับความแตกต่างในการใช้ดุลยพินิจอย่างสมเหตุสมผล

ก40. ในอีกทางหนึ่ง การปรึกษาหารือกับผู้บริหารอาจให้ข้อมูลซึ่งสนับสนุนข้อสรุปของผู้สอบบัญชีว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ก41. อาจเป็นการยากที่ผู้สอบบัญชีจะทำนายผู้บริหารในเรื่องของการใช้ดุลยพินิจมากกว่าความเป็นจริงของเรื่อง อย่างไรก็ตาม อาจมีหลายสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีสรุปว่า ข้อมูลอื่นมีข้อมูลที่ขัดแย้งกับงบการเงิน หรือขัดแย้งกับความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี สถานการณ์เหล่านั้นอาจเพิ่มความสงสัยเกี่ยวกับข้อมูลอื่น งบการเงิน หรือความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

¹² ข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ – คำชี้แจงข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 ในส่วนที่ 4 ย่อหน้าที่ 110.2

- ก42. เนื่องจากมีความเป็นไปได้ที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของข้อมูลอื่น ลักษณะและขอบเขตของวิธีปฏิบัติอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีอาจปฏิบัติเพื่อให้ได้ข้อสรุปว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในสถานการณ์เหล่านั้น
- ก43. เมื่อเป็นเรื่องที่ไม่เกี่ยวข้องกับงบการเงินหรือความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจไม่สามารถประเมินการตอบสนองของผู้บริหารต่อการสอบถามของผู้สอบบัญชีได้อย่างเต็มที่ แต่ขึ้นอยู่กับข้อมูลหรือคำอธิบายเพิ่มเติมของผู้บริหารหรือการเปลี่ยนแปลงในข้อมูลอื่นที่ทำโดยผู้บริหารในเวลาต่อมา ผู้สอบบัญชีอาจได้รับความพอใจว่าไม่มีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญหรือมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลอื่นอีกต่อไป เมื่อผู้สอบบัญชีไม่สามารถสรุปได้ว่ามีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญหรือมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลอื่น ผู้สอบบัญชีอาจร้องขอให้ผู้บริหารขอคำปรึกษาจากบุคคลที่สามที่มีคุณสมบัติเหมาะสม (เช่น ผู้เชี่ยวชาญหรือที่ปรึกษากฎหมายของผู้บริหาร) ในหลายกรณี หลังการพิจารณาการตอบสนองจากการขอคำปรึกษาของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีอาจไม่สามารถสรุปได้ว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลอื่นหรือไม่ ผู้สอบบัญชีอาจดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างดังต่อไปนี้
- การได้รับคำแนะนำจากที่ปรึกษากฎหมายของผู้สอบบัญชี
 - การพิจารณาผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชี เช่น การอธิบายสถานการณ์เมื่อมีการถูกจำกัดขอบเขตโดยผู้บริหาร หรือ
 - การถอนตัวจากงานตรวจสอบ เมื่อการถอนตัวสามารถทำได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

การตอบสนองเมื่อผู้สอบบัญชีสรุปได้ว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

การตอบสนองเมื่อผู้สอบบัญชีสรุปได้ว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18)

- ก44. การดำเนินการของผู้สอบบัญชีเมื่อข้อมูลอื่นไม่ได้ถูกแก้ไขให้ถูกต้องภายหลังการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจคำนึงถึงเหตุผลที่ให้โดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการที่จะไม่แก้ไข ซึ่งทำให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความซื่อสัตย์สุจริตและความซื่อตรงของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เช่น เมื่อผู้สอบบัญชีสงสัยในความตั้งใจที่จะทำให้เข้าใจคลาดเคลื่อน ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาด้วยว่ามีความเหมาะสมที่จะต้องได้รับคำแนะนำทางกฎหมาย ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีอาจถูกกำหนดโดยกฎหมาย ข้อบังคับ หรือมาตรฐานวิชาชีพอื่น ๆ ในการสื่อสารเรื่องดังกล่าวต่อหน่วยงานกำกับดูแลหรือหน่วยงานทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง

การรายงานผลกระทบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18(ก))

ก45. ในบางสถานการณ์ที่เกิดขึ้นได้ยาก การไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินอาจเหมาะสมเมื่อมีการปฏิเสธการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลอื่น อันทำให้เกิดข้อสงสัยในความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ซึ่งนำไปสู่ปัญหาความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีโดยทั่วไป

การถอนตัวจากงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18(ข))

ก46. เมื่อการถอนตัวนั้นสามารถทำได้ภายใต้กฎหมายและข้อบังคับ การถอนตัวจากงานตรวจสอบอาจเหมาะสมเมื่อสถานการณ์แวดล้อมในการปฏิเสธการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลอื่น อันทำให้เกิดข้อสงสัยในความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ซึ่งนำไปสู่ปัญหาความน่าเชื่อถือของหนังสือรับรองที่ได้รับจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในระหว่างการตรวจสอบ

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18(ข))

ก47. ในหน่วยงานภาครัฐ การถอนตัวจากงานตรวจสอบอาจไม่สามารถทำได้ ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจออกรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแลโดยให้รายละเอียดของประเด็นหรืออาจดำเนินการอื่น ๆ ตามความเหมาะสม

การตอบสนองเมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19)

ก48. ถ้าผู้สอบบัญชีสรุปได้ว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และได้แก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญนั้นแล้ว วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีที่จำเป็นต่อสถานการณ์ รวมถึงการให้ข้อสรุปว่าข้อมูลนั้นได้รับการแก้ไขแล้ว (ตามย่อหน้าที่ 17(ก)) และอาจรวมการสอบทานขั้นตอนการดำเนินการของผู้บริหารในการสื่อสารกับผู้ที่เคยได้รับข้อมูลอื่นที่ออกไปก่อนหน้านี้ให้ทราบถึงการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว

ก49. ถ้าผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่เห็นด้วยกับการแก้ไขข้อมูลอื่น การดำเนินการตามความเหมาะสมเพื่อให้ผู้ใช้ที่รายงานของผู้สอบบัญชีรายงานถึงได้รับทราบถึงการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ได้รับการแก้ไขของข้อมูลอื่น เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ และผลกระทบจากกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเหมาะสมที่จะขอคำแนะนำทางกฎหมายถึงสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายของผู้สอบบัญชี

ก50. ถ้าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญยังไม่ได้รับการแก้ไข การดำเนินการตามความเหมาะสมเพื่อให้ผู้ใช้ที่รายงานของผู้สอบบัญชีรายงานถึงได้รับทราบถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ได้รับการแก้ไขอย่างเหมาะสม เมื่อกฎหมายและข้อบังคับอนุญาตให้ดำเนินการได้ รวมถึงตัวอย่างดังต่อไปนี้

- การออกรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับใหม่หรือฉบับแก้ไขแก่ผู้บริหาร รวมถึงส่วนที่เปลี่ยนแปลงตามย่อหน้าที่ 22 และการร้องขอให้ผู้บริหารนำส่งรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับใหม่หรือฉบับแก้ไขให้แก่ผู้ใช้ที่รายงานของผู้สอบบัญชีรายงานถึง ในการดำเนินการนั้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาผลกระทบ (ถ้ามี) ณ วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับใหม่หรือฉบับแก้ไขให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีหรือกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีอาจสอบถามขั้นตอนการดำเนินการของผู้บริหารในการนำส่งรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับใหม่หรือฉบับแก้ไขให้แก่ผู้ใช้ดังกล่าวด้วย
- การทำให้ผู้ใช้ซึ่งรายงานของผู้สอบบัญชีได้รายงานถึง ทราบถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของข้อมูลอื่น (ตัวอย่างเช่น การแจ้งเรื่องดังกล่าวในที่ประชุมสามัญผู้ถือหุ้น)
- การสื่อสารกับหน่วยงานกำกับดูแลหรือหน่วยงานทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ไม่ได้รับการแก้ไข หรือ
- การพิจารณาผลกระทบต่อการรับงานต่อ (อ่านย่อหน้าที่ ก46)

การตอบสนองเมื่อมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินหรือมีความจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีต้องปรับความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการให้เป็นปัจจุบัน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 20)

ก51. ในการอ่านข้อมูลอื่น ผู้สอบบัญชีอาจได้ตระหนักถึงข้อมูลใหม่ซึ่งมีผลกระทบต่อ

- ความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการของผู้สอบบัญชี ซึ่งอาจบ่งชี้ถึงความจำเป็นในการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีใหม่¹³
- ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการประเมินผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ระบุได้ต่อการตรวจสอบและผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ได้รับการแก้ไข (ถ้ามี) ต่องบการเงิน¹⁴
- ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน¹⁵

¹³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 11 31 และ ก1

¹⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงผลการขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ”

¹⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 ย่อหน้าที่ 10 และ 14

การรายงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21-24)

ก52. สำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่ไม่ใช่กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงการระบุในรายงานของผู้สอบบัญชี ถึงข้อมูลอื่นซึ่งผู้สอบบัญชีคาดว่าจะได้รับหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อเป็นการให้ข้อมูลที่โปร่งใสเกี่ยวกับข้อมูลอื่นซึ่งเป็นไปตามความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเหมาะสมที่จะรายงาน ตัวอย่างเช่น เมื่อผู้บริหารสามารถให้คำรับรองแก่ผู้สอบบัญชีว่าข้อมูลอื่นดังกล่าวจะออกภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

ข้อความที่เป็นตัวอย่าง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21-22)

ก53. ตัวอย่างการอธิบาย “ข้อมูลอื่น” ในรายงานของผู้สอบบัญชี ได้แสดงรวมไว้ในภาคผนวก 2

การรายงานผลกระทบเมื่อความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินเป็นแบบมีเงื่อนไขหรือแบบงบการเงินไม่ถูกต้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23)

ก54. ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินแบบมีเงื่อนไขหรือแบบงบการเงินไม่ถูกต้องอาจไม่มีผลกระทบต่อข้อความตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 22 (จ) ถ้าเรื่องที่เกี่ยวกับความเห็นของผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไปนั้นไม่ได้รวมหรือไม่ได้ระบุไว้ในข้อมูลอื่นและเรื่องนั้นไม่มีผลกระทบในส่วนของข้อมูลอื่น ตัวอย่างเช่น ความเห็นแบบมีเงื่อนไขต่องบการเงิน เนื่องจากการไม่เปิดเผยข้อมูลผลตอบแทนกรรมการซึ่งกำหนดไว้ในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง อาจไม่มีผลกระทบต่อรายงานตามกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ในสถานการณ์อื่นที่อาจมีผลกระทบต่อรายงานได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก55-ก58

ความเห็นแบบมีเงื่อนไขเนื่องจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน

ก55. ในสถานการณ์ที่ความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นแบบมีเงื่อนไข การพิจารณาควรให้ข้อสรุปได้ว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในเรื่องที่เหมือนกัน หรือเรื่องที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ ทำให้ต้องให้ความเห็นแบบมีเงื่อนไขต่องบการเงินหรือไม่

ความเห็นแบบมีเงื่อนไขเนื่องจากการถูกจำกัดขอบเขต

ก56. เมื่อมีการจำกัดขอบเขตที่เกี่ยวข้องกับรายการที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน ทำให้ผู้สอบไม่ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว ในสถานการณ์เหล่านี้ ผู้สอบบัญชีอาจไม่สามารถสรุปได้ว่าจำนวนหรือรายการอื่นในข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องนี้มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลอื่นหรือไม่ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงข้อความตามกำหนดในย่อหน้าที่ 22(จ) เพื่ออ้างถึงกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานเพื่อพิจารณาคำอธิบายของผู้บริหารในเรื่องที่อยู่ในข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องซึ่งเป็นเหตุทำให้ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินเป็นแบบมีเงื่อนไข ดังที่ได้อธิบายในวรรคก่อนที่ในการแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข และผู้สอบบัญชียังต้องรายงานถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของข้อมูลอื่นที่ได้ระบุไว้ที่ยังไม่ได้แก้ไขด้วย

ความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

ก57. ความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องซึ่งเกี่ยวข้องกับเรื่องที่ได้อธิบายเป็นการเฉพาะในวรรคเกณฑ์การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องไม่ได้เป็นการแสดงให้เห็นถึงการละเลยการรายงานเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของข้อมูลอื่นซึ่งผู้สอบบัญชีต้องระบุในรายงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามย่อหน้าที่ 22(จ)(2) เมื่อความเห็นเป็นแบบงบการเงินไม่ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงข้อความตามกำหนดในย่อหน้าที่ 22(จ) เช่น เพื่อระบุถึงจำนวนเงินหรือรายการในข้อมูลอื่นซึ่งมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสำหรับเรื่องในทำนองเดียวกันหรือเรื่องที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีผลทำให้ความเห็นเป็นแบบงบการเงินไม่ถูกต้อง

การไม่แสดงความเห็น

ก58. เมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่อบการเงิน การให้รายละเอียดเกี่ยวกับการตรวจสอบ รวมถึงการกล่าวถึงข้อมูลอื่นอาจลดความสำคัญของการไม่แสดงความเห็นต่อบการเงินโดยรวม ดังนั้นในสถานการณ์ดังกล่าว ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) รายงานของผู้สอบบัญชีไม่ต้องรวมส่วนของข้อมูลอื่นที่ต้องระบุตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการรายงานภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

รายงานที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24)

ก59. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200¹⁶ อธิบายถึงการที่ผู้สอบบัญชีอาจต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายหรือข้อบังคับนอกเหนือไปจากมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งในกรณีนี้ ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ในการใช้รูปแบบหรือถ้อยคำเฉพาะในรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งอาจแตกต่างจากที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ รายงานของผู้สอบบัญชีในรูปแบบเดียวกันเมื่อการตรวจสอบได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีจะช่วยส่งเสริมให้เกิดความน่าเชื่อถือในประชาคมโลก โดยทำให้ระบุได้ในทันทีว่า การตรวจสอบนั้นเป็นไปตามมาตรฐานที่เป็นที่ยอมรับในระดับโลก เมื่อมีความแตกต่างระหว่างข้อกำหนดของกฎหมายหรือข้อบังคับในการรายงานเกี่ยวกับข้อมูลอื่นกับมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวกับรูปแบบหรือถ้อยคำในรายงานของผู้สอบบัญชี แต่มีแต่ละองค์ประกอบที่ระบุในย่อหน้าที่ 24 รวมอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นอย่างน้อย รายงานของผู้สอบบัญชีอาจอ้างถึงมาตรฐานการสอบบัญชี ดังนั้น ในสถานการณ์ดังกล่าว การพิจารณาให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ถึงแม้ว่ารูปแบบและถ้อยคำที่ใช้ในรายงานของผู้สอบบัญชีจะมีการกำหนดโดยข้อกำหนดในการรายงานตามกฎหมายหรือข้อบังคับ

¹⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก55

ตัวอย่างของจำนวนเงินหรือรายการอื่นซึ่งอาจรวมอยู่ในข้อมูลอื่น

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของจำนวนเงินหรือรายการอื่นซึ่งอาจรวมอยู่ในข้อมูลอื่น ซึ่งตัวอย่างนี้ไม่ใช่รายละเอียดทั้งหมด

จำนวนเงิน

- รายการในรายงานสรุปผลทางการเงินที่สำคัญ เช่น กำไรสุทธิ กำไรต่อหุ้น เงินปันผล ยอดขายและรายได้จากการดำเนินงานอื่น และยอดซื้อและค่าใช้จ่ายดำเนินงาน
- ข้อมูลการดำเนินงานที่เลือก เช่น กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่องจากการดำเนินงานหลัก หรือยอดขายจำแนกตามภูมิศาสตร์หรือสายผลิตภัณฑ์
- รายการพิเศษ เช่น การขายสินทรัพย์ ประมาณการหนี้สินจากคดีความ การด้อยค่าของสินทรัพย์ รายการปรับปรุงภาษี ประมาณการหนี้สินเพื่อการฟื้นฟูสิ่งแวดล้อม การปรับโครงสร้างและค่าใช้จ่ายในการปรับโครงสร้างองค์กร
- สภาพคล่องและข้อมูลแหล่งเงินทุน เช่น เงินสด รายการเทียบเท่าเงินสด และหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด เงินปันผล และหนี้ เช่น สัญญาเช่าการเงินและภาระผูกพันกับผู้ถือหุ้นส่วนน้อย
- จำนวนเงินเกี่ยวกับการจัดการรายการนอกงบดุลและผลกระทบทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- จำนวนเงินในการค้าประกัน ภาระผูกพันตามสัญญา การเรียกร้องตามกฎหมายหรือเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นอื่น ๆ
- การวัดมูลค่าทางการเงินหรืออัตราส่วนทางการเงิน เช่น อัตรากำไรขั้นต้น ผลตอบแทนต่อทุนที่ใช้เฉลี่ย ผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้นเฉลี่ย อัตราส่วนสภาพคล่อง อัตราส่วนดอกเบี้ยและอัตราส่วนหนี้สิน บางอัตราส่วนเหล่านี้อาจกระทบยอดได้โดยตรงกับงบการเงิน

รายการอื่น

- คำอธิบายเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีที่สำคัญและข้อสมมติที่เกี่ยวข้อง
- การระบุถึงกิจการที่เกี่ยวข้องกันและรายละเอียดของรายการค้ากับกิจการเหล่านั้น
- การประกาศถึงนโยบายหรือวิธีการของกิจการในการจัดการสินค้า อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ หรือความเสี่ยงในอัตราดอกเบี้ย เช่น การใช้สัญญาล่วงหน้า สัญญาแลกเปลี่ยนอัตราดอกเบี้ย หรือเครื่องมือทางการเงินอื่น ๆ
- คำอธิบายถึงลักษณะการจัดการนอกงบดุล
- คำอธิบายถึงการค้าประกัน การชดเชย ภาระผูกพันตามสัญญา การดำเนินคดีกรณีความรับผิดชอบตามกฎหมายหรือต่อสิ่งแวดล้อม และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นอื่น ๆ รวมถึงการประเมินเชิงคุณภาพของความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับกิจการโดยผู้บริหาร
- คำอธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดของกฎหมายหรือข้อบังคับ เช่น ภาษีใหม่หรือกฎระเบียบด้านสิ่งแวดล้อมใหม่ ซึ่งมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่อการดำเนินงานหรือฐานะการเงินของกิจการหรือจะมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่อโอกาสทางการเงินในอนาคตของกิจการ
- การประเมินเชิงคุณภาพของผลกระทบต่อผลการดำเนินงาน ฐานะการเงินและกระแสเงินสดของกิจการ จากมาตรฐานการรายงานทางการเงินใหม่ซึ่งเกิดขึ้นในระหว่างงวดหรือจะมีผลกระทบในงวดถัดมา
- รายละเอียดทั่วไปเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมและแนวโน้มทางธุรกิจ
- ภาพรวมของกลยุทธ์
- รายละเอียดของแนวโน้มของราคาตลาดของสินค้าหรือวัตถุดิบหลัก
- ความแตกต่างของอุปทาน อุปสงค์ และข้อกำหนดทางกฎหมายระหว่างภูมิภาค
- คำอธิบายถึงปัจจัยเฉพาะที่มีอิทธิพลต่อความสามารถในการทำกำไรในแต่ละส่วนงานที่เฉพาะเจาะจงของกิจการ

ตัวอย่างของรายงานของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวกับข้อมูลอื่น

- ตัวอย่างที่ 1 - รายงานของผู้สอบบัญชีไม่ใช้การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (รายงานแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข) สำหรับกิจการไม่ว่าจะเป็นกิจการจดทะเบียนหรือไม่ใช้กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและไม่พบว่ามี การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลอื่น
- ตัวอย่างที่ 2 - รายงานของผู้สอบบัญชีไม่ใช้การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (รายงานแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข) สำหรับกิจการที่เป็นกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นบางส่วนก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและไม่พบว่ามี การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลอื่น และคาดว่าจะได้รับข้อมูลอื่นอีกส่วนภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
- ตัวอย่างที่ 3 - รายงานของผู้สอบบัญชีไม่ใช้การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (รายงานแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข) สำหรับกิจการที่ไม่ใช่กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นบางส่วนก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และไม่พบว่ามี การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลอื่น และคาดว่าจะได้รับข้อมูลอื่นอีกส่วนภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
- ตัวอย่างที่ 4 - รายงานของผู้สอบบัญชีไม่ใช้การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (รายงานแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข) สำหรับกิจการที่เป็นกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เมื่อผู้สอบบัญชีไม่ได้รับข้อมูลอื่นก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี แต่คาดว่าจะได้รับข้อมูลอื่นภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
- ตัวอย่างที่ 5 - รายงานของผู้สอบบัญชีไม่ใช้การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (รายงานแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข) สำหรับกิจการไม่ว่าจะเป็นกิจการจดทะเบียนหรือไม่ใช้กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและสรุปว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

- ตัวอย่างที่ 6 - รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีความเห็นอย่างมีเงื่อนไข สำหรับกิจการไม่ว่าจะเป็นกิจการจดทะเบียนหรือไม่ใช่กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และมีการจำกัดขอบเขตเกี่ยวกับรายการที่มีสาระสำคัญในงบการเงินรวมซึ่งมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น
- ตัวอย่างที่ 7 - รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีความเห็นว่างบการเงินรวมไม่ถูกต้อง สำหรับกิจการไม่ว่าจะเป็นกิจการจดทะเบียนหรือไม่ใช่กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และมีความเห็นว่างบการเงินรวมไม่ถูกต้องซึ่งมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น

ร่างมาตรฐานการสอบบัญชี

ตัวอย่างที่ 1 - รายงานของผู้สอบบัญชีไม่ใช้การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (รายงานแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข) สำหรับกิจการไม่ว่าจะเป็นกิจการจดทะเบียนหรือไม่ใช้กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและไม่พบว่ามี การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลอื่น

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการไม่ว่าจะเป็นกิจการจดทะเบียนหรือไม่ใช้กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์โดยใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร การตรวจสอบไม่ใช้การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (ไม่ได้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600¹)
- งบการเงินจัดทำโดยผู้บริหารตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีสรุปว่าการแสดงความเห็นแบบที่ไม่เปลี่ยนแปลงไป (แบบไม่มีเงื่อนไข) เหมาะสมโดยอ้างอิงจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าปราศจากความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)²
- ได้สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701³
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและไม่พบว่ามีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ผู้รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลการเงินไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงิน
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น”

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง”

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกำหนดสำหรับกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้น

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กชค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่อการตรวจงบการเงิน⁴

ความเห็น

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กชค จำกัด (บริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

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

เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่นๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

[เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ⁵

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดปัจจุบัน ตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้า เรื่องเหล่านี้ได้ถูกระบุในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้

(คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701)

⁴ ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

⁵ เรื่องสำคัญในการตรวจสอบกำหนดสำหรับกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้น

ข้อมูลอื่น [หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”]

ผู้บริหาร⁶ เป็นผู้รับผิดชอบต่อข้อมูลอื่น ข้อมูลอื่นประกอบด้วย [ข้อมูลซึ่งรวมอยู่ในรายงาน ก⁷ แต่ไม่รวมถึงงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชีที่อยู่ในรายงานนั้น]

ความเห็นของข้าพเจ้าต่องบการเงินไม่ครอบคลุมถึงข้อมูลอื่นและข้าพเจ้าไม่ได้ให้ความเชื่อมั่นต่อข้อมูลอื่น

ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินคือ การอ่านและพิจารณาว่าข้อมูลอื่นมีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญกับงบการเงินหรือกับความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของข้าพเจ้า หรือปรากฏว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ หากในการปฏิบัติงานดังกล่าว ข้าพเจ้าสรุปได้ว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้าพเจ้าต้องรายงานข้อเท็จจริงนั้น ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่พบว่ามีเรื่องดังกล่าวที่ต้องรายงาน

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่องบการเงิน⁸

[นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)⁹ – ตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)]

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

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

⁶ หรือคำอื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บททางกฎหมายในประเทศ

⁷ รายละเอียดที่เฉพาะเจาะจงของข้อมูลอื่น เช่น รายงานของผู้บริหาร หรือสารจากประธานบริษัท อาจใช้เพื่อระบุว่าข้อมูลอื่นคืออะไร

⁸ ในตัวอย่างของรายงานของผู้สอบบัญชี คำว่า ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล อาจใช้คำอื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บททางกฎหมายในประเทศแทนได้

⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน”

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

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

[ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....¹⁰]

[ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี]

[เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี]

[ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี]

[วันที่]

¹⁰ ชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีซึ่งรวมในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบการเงินสำหรับวัตถุประสงค์ทั่วไปของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เว้นแต่การเปิดเผยดังกล่าวถูกคาดการณ์อย่างสมเหตุสมผลที่จะนำไปสู่ประเด็นเรื่องความปลอดภัยส่วนบุคคลที่สำคัญ ซึ่งเป็นสถานการณ์ซึ่งเป็นไปได้ยาก (อ่านมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 46)

ตัวอย่างที่ 2 – รายงานของผู้สอบบัญชีไม่ใช้การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (รายงานแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข) สำหรับกิจการที่เป็นกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นบางส่วนก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและไม่พบว่ามี การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลอื่น และคาดว่าจะได้รับข้อมูลอื่นอีกส่วนภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการซึ่งเป็นกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์โดยใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร การตรวจสอบไม่ใช้การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (ไม่ได้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600)
- งบการเงินจัดทำโดยผู้บริหารตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีสรุปว่าการแสดงความเห็นแบบที่ไม่เปลี่ยนแปลงไป (แบบไม่มีเงื่อนไข) เหมาะสมโดยอ้างอิงจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าปราศจากความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)
- ได้สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นบางส่วนก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและไม่พบว่ามี การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลอื่น และคาดว่าจะได้รับข้อมูลอื่นอีกส่วนภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
- ผู้รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลงบการเงินไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงิน
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กชค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน¹¹

ความเห็น

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กชค จำกัด (บริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กชค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดปัจจุบัน ตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้า เรื่องเหล่านี้ได้ถูกระบุในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้

[คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701]

¹¹ ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

ข้อมูลอื่น [หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”]

ผู้บริหาร¹² เป็นผู้รับผิดชอบต่อข้อมูลอื่น ข้อมูลอื่นประกอบด้วยข้อมูลซึ่งรวมอยู่ในรายงาน ก¹³ (แต่ไม่รวมถึงงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชีที่อยู่ในรายงานนั้น) ซึ่งข้าพเจ้าได้รับก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและรายงาน ข ซึ่งคาดว่าจะถูกจัดเตรียมให้ข้าพเจ้าภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

ความเห็นของข้าพเจ้าต่องบการเงินไม่ครอบคลุมถึงข้อมูลอื่นและข้าพเจ้าไม่ได้ให้ความเชื่อมั่นต่อข้อมูลอื่น

ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินคือ การอ่านและพิจารณาว่าข้อมูลอื่นมีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญกับงบการเงินหรือกับความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของข้าพเจ้า หรือปรากฏว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

หากในการปฏิบัติงานข้างต้นต่อข้อมูลอื่นที่ข้าพเจ้าได้รับก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีนี้ ข้าพเจ้าสรุปได้ว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้าพเจ้าต้องรายงานข้อเท็จจริงนั้น ทั้งนี้ข้าพเจ้าไม่พบว่ามีความเสี่ยงที่กล่าวถึงที่ต้องรายงาน

[เมื่อข้าพเจ้าได้อ่านรายงาน ข หากข้าพเจ้าสรุปได้ว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้าพเจ้าต้องสื่อสารเรื่องดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลและ (อธิบายถึงการดำเนินการที่ต้องปฏิบัติในแต่ละประเทศ)]¹⁴

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่องบการเงิน¹⁵

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

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

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

¹² หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บททางกฎหมายในประเทศ

¹³ รายละเอียดที่เฉพาะเจาะจงของข้อมูลอื่น เช่น รายงานของผู้บริหาร หรือสารจากประธานบริษัท อาจใช้เพื่อระบุว่าข้อมูลอื่นคืออะไร

¹⁴ ย่อหน้าที่เพิ่มขึ้นนี้อาจเป็นประโยชน์เมื่อผู้สอบบัญชีระบุว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของข้อมูลอื่นซึ่งได้รับภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและมีภาระทางกฎหมายที่จะต้องมีการดำเนินการตอบสนองเป็นการเฉพาะ

¹⁵ หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บททางกฎหมายในประเทศ

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

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

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....¹⁶

[ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี]

[เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี]

[ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี]

[วันที่]

¹⁶ ชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชี ซึ่งรวมในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับวัตถุประสงค์ทั่วไปของกิจการที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เว้นแต่การเปิดเผยดังกล่าวถูกคาดการณ์อย่างสมเหตุสมผลที่จะนำไปสู่ประเด็นเรื่องความปลอดภัยส่วนบุคคลที่สำคัญ ซึ่งเป็นสถานการณ์ซึ่งเป็นไปได้ยาก (อ่านมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 46)

ตัวอย่างที่ 3 – รายงานของผู้สอบบัญชีไม่ใช้การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (รายงานแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข) สำหรับกิจการที่ไม่ใช่กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นบางส่วนก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งไม่พบว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลอื่น และคาดว่าจะได้รับข้อมูลอื่นอีกส่วนภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการซึ่งไม่ใช่เป็นกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์โดยใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร การตรวจสอบไม่ใช้การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (ไม่ได้ใช้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600)
- งบการเงินจัดทำโดยผู้บริหารตามมาตรฐานการบัญชี (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีสรุปว่าความเห็นแบบที่ไม่เปลี่ยนแปลงไป (แบบไม่มีเงื่อนไข) เหมาะสม โดยอ้างอิงจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าปราศจากความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)
- ได้สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นบางส่วนก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและไม่พบว่าข้อมูลอื่นมีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และคาดว่าจะได้รับข้อมูลอื่นอีกส่วนภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
- ผู้สอบบัญชีไม่ต้องและตัดสินใจไม่สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลการเงินไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงิน
- ผู้สอบบัญชีไม่มีหน้าที่ในการรายงานอื่น ๆ ภายใต้อกฏหมายหรือข้อบังคับ

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

ความเห็น

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

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

เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ข้อมูลอื่น [หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”]

ผู้บริหาร¹⁷ เป็นผู้รับผิดชอบต่อข้อมูลอื่น ข้อมูลอื่นซึ่งได้รับ ณ วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ประกอบด้วย [ข้อมูลซึ่งรวมอยู่ในรายงาน ก¹⁸ แต่ไม่รวมถึงงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชีที่อยู่ในรายงานนั้น]

ความเห็นของข้าพเจ้าต่องบการเงินไม่ครอบคลุมถึงข้อมูลอื่นและข้าพเจ้าไม่ได้ให้ความเชื่อมั่นต่อข้อมูลอื่น

¹⁷ หรือคำอื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บททางกฎหมายในประเทศ

¹⁸ รายละเอียดที่เฉพาะเจาะจงของข้อมูลอื่น เช่น รายงานของผู้บริหาร หรือสารจากประธานบริษัท อาจใช้เพื่อระบุว่าข้อมูลอื่นคืออะไร

ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินคือ การอ่านและพิจารณาว่าข้อมูลอื่นมีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญกับงบการเงินหรือกับความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของข้าพเจ้า หรือปรากฏว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

หากในการปฏิบัติงานข้างต้นต่อข้อมูลอื่นที่ข้าพเจ้าได้รับก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีนี้ ข้าพเจ้าสรุปได้ว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้าพเจ้าต้องรายงานข้อเท็จจริงนั้น ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่พบว่ามีความขัดแย้งที่ตรงกันข้ามกับข้อมูลอื่นที่ข้าพเจ้าต้องรายงาน

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่องบการเงิน¹⁹

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

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

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

[ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี]

[เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี]

[ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี]

[วันที่]

¹⁹ หรือคำอื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บททางกฎหมายในประเทศ

ตัวอย่างที่ 4 – รายงานของผู้สอบบัญชีไม่ใช้การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (รายงานแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข) สำหรับกิจการที่เป็นกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เมื่อผู้สอบบัญชีไม่ได้รับข้อมูลอื่นก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี แต่คาดว่าจะได้รับข้อมูลอื่นภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการซึ่งเป็นกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์โดยใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร การตรวจสอบไม่ใช้การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (ไม่ได้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600)
- งบการเงินจัดทำโดยผู้บริหารตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีสรุปว่าการแสดงความเห็นแบบที่ไม่เปลี่ยนแปลงไป (แบบไม่มีเงื่อนไข) เหมาะสมโดยอ้างอิงจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าปราศจากความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)
- ได้สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีไม่ได้รับข้อมูลอื่นก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี แต่คาดว่าจะได้รับข้อมูลอื่นภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
- ผู้รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลการเงินไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงิน
- นอกเหนือไปจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กชค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน²⁰

ความเห็น

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กชค จำกัด (บริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

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

เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดปัจจุบัน ตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้า เรื่องเหล่านี้ได้ถูกระบุในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้

[คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701]

²⁰ ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

ข้อมูลอื่น [หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”]

ผู้บริหาร²¹ เป็นผู้รับผิดชอบต่อข้อมูลอื่น ข้อมูลอื่นประกอบด้วย [ข้อมูลซึ่งรวมอยู่ในรายงาน ก²² แต่ไม่รวมถึงงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชีที่อยู่ในรายงานนั้น] ซึ่งคาดว่ารายงาน ก จะถูกจัดเตรียมให้ข้าพเจ้าภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีนี้

ความเห็นของข้าพเจ้าต่องบการเงินไม่ครอบคลุมถึงข้อมูลอื่นและข้าพเจ้าไม่ได้ให้ความเชื่อมั่นต่อข้อมูลอื่น

ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินคือ การอ่านและพิจารณาว่าข้อมูลอื่นมีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญกับงบการเงินหรือกับความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของข้าพเจ้า หรือปรากฏว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

[เมื่อข้าพเจ้าได้อ่านรายงาน ก หากข้าพเจ้าสรุปได้ว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้าพเจ้าต้องสื่อสารเรื่องดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและ (อธิบายถึงการดำเนินการที่ต้องปฏิบัติในแต่ละประเทศ)]²³

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่องบการเงิน²⁴

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

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

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

²¹ หรือคำอื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บททางกฎหมายในประเทศ

²² รายละเอียดที่เฉพาะเจาะจงของข้อมูลอื่น เช่น รายงานของผู้บริหาร หรือสารจากประธานบริษัท อาจใช้เพื่อระบุว่าข้อมูลอื่นคืออะไร

²³ ย่อหน้าที่เพิ่มขึ้นนี้อาจเป็นประโยชน์เมื่อผู้สอบบัญชีระบุว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของข้อมูลอื่นซึ่งได้รับภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและมีภาระทางกฎหมายที่จะต้องมีการดำเนินการตอบสนองเป็นการเฉพาะ

²⁴ หรือคำอื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บททางกฎหมายในประเทศ

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

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

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

[ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี]

[เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี]

[ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี]

[วันที่]

ร่างมาตรฐานการสอบบัญชี

ตัวอย่างที่ 5 – รายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่ใช่การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (รายงานแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข) สำหรับกิจการไม่ว่าจะเป็นกิจการจดทะเบียนหรือไม่ใช่กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและสรุปว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการไม่ว่าจะเป็นกิจการจดทะเบียนหรือไม่ใช่กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์โดยใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร การตรวจสอบไม่ใช่การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (ไม่ได้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600)
- งบการเงินจัดทำโดยผู้บริหารตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีสรุปว่าการแสดงความเห็นแบบที่ไม่เปลี่ยนแปลงไป (แบบไม่มีเงื่อนไข) เหมาะสมโดยอ้างอิงจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าปราศจากความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)
- ได้สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและสรุปว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ผู้รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลการเงินไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงิน
- ผู้สอบบัญชีไม่มีหน้าที่ในการรายงานอื่นๆ ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับ

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

ความเห็น

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

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

เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ข้อมูลอื่น [หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”]

ผู้บริหาร²⁵ เป็นผู้รับผิดชอบต่อข้อมูลอื่น ข้อมูลอื่นประกอบด้วย [ข้อมูลซึ่งรวมอยู่ในรายงาน ก²⁶ แต่ไม่รวมถึงงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชีที่อยู่ในรายงานนั้น]

ความเห็นของข้าพเจ้าต่องบการเงินไม่ครอบคลุมถึงข้อมูลอื่นและข้าพเจ้าไม่ได้ให้ความเชื่อมั่นต่อข้อมูลอื่น ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินคือ การอ่านและพิจารณาว่าข้อมูลอื่นมีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญกับงบการเงินหรือกับความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของข้าพเจ้า หรือปรากฏว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

²⁵ หรือคำอื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บททางกฎหมายในประเทศ

²⁶ รายละเอียดที่เฉพาะเจาะจงของข้อมูลอื่น เช่น รายงานของผู้บริหาร หรือสารจากประธานบริษัท อาจใช้เพื่อระบุว่าข้อมูลอื่นคืออะไร

หากในการปฏิบัติงานข้างต้น ข้าพเจ้าสรุปได้ว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้าพเจ้าต้องรายงานข้อเท็จจริงนั้น เนื่องจากเรื่องที่ได้อธิบายดังต่อไปนี้ ข้าพเจ้าจึงสรุปว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

[คำอธิบายถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลอื่น]

[เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ]²⁷

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดปัจจุบัน ตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้า เรื่องเหล่านี้ได้ถูกระบุในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้

[คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701]

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่องบการเงิน²⁸

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

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

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

[ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....²⁹]

[ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี]

[เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี]

[ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี]

[วันที่]

²⁷ เรื่องสำคัญในการตรวจสอบกำหนดสำหรับกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้น

²⁸ หรือคำอื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บททางกฎหมายในประเทศ

²⁹ ชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีซึ่งรวมในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับวัตถุประสงค์ทั่วไปของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เว้นแต่การเปิดเผยดังกล่าวถูกคาดการณ์อย่างสมเหตุสมผลที่จะนำไปสู่ประเด็นเรื่องความปลอดภัยส่วนบุคคลที่สำคัญ ซึ่งเป็นสถานการณ์ซึ่งเป็นไปได้ยาก (อ่านมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 46)

ตัวอย่างที่ 6 – รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีความเห็นอย่างมีเงื่อนไข สำหรับกิจการไม่ว่าจะเป็นกิจการจดทะเบียนหรือไม่ใช้กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และมีการจำกัดขอบเขตเกี่ยวกับรายการที่มีสาระสำคัญในงบการเงินรวมซึ่งมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินรวมฉบับสมบูรณ์ของกิจการทั้งที่เป็นกิจการจดทะเบียนหรือไม่ใช้กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ โดยใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร การตรวจสอบเป็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600)
- งบการเงินรวมจัดทำโดยผู้บริหารตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับเงินลงทุนในบริษัทร่วมในต่างประเทศ ผลกระทบที่เป็นไปได้ของรายการที่ไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอมีสาระสำคัญแต่ไม่แผ่กระจายไปในงบการเงินรวม (การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขเหมาะสม)
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าปราศจากความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)
- ได้สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและพบว่าข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่ทำให้ต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น
- ผู้รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลงบการเงินรวมไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินรวม
- ผู้สอบบัญชีไม่มีหน้าที่ในการรายงานอื่น ๆ ภายใต้อภิธานหรือข้อบังคับ

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กชค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินรวมของบริษัท กชค จำกัด และบริษัทย่อย (กลุ่มบริษัท) ซึ่งประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นรวมและงบกระแสเงินสดรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงินรวม รวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า ยกเว้นผลกระทบซึ่งอาจจะเกิดขึ้นตามที่กล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข งบการเงินรวมข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินรวมของกลุ่มบริษัท ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 และผลการดำเนินงานรวมและกระแสเงินสดรวม สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

เงินลงทุนของกลุ่มบริษัทในบริษัท งจจ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทร่วมในต่างประเทศ ซึ่งได้มาในระหว่างปีและบันทึกโดยวิธีส่วนได้เสียในงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 มีจำนวน xxx บาท และส่วนแบ่งกำไรของบริษัท กชค จำกัด ในกำไรสุทธิของบริษัท งจจ จำกัด ซึ่งรวมอยู่ในกำไรของบริษัท กชค จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน มีจำนวน xxx บาท ข้าพเจ้าไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัท งจจ จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 และส่วนแบ่งกำไรของบริษัท กชค จำกัด ในกำไรสุทธิของบริษัท งจจ จำกัด สำหรับปี เนื่องจากข้าพเจ้าไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลทางการเงิน ผู้บริหารและผู้สอบบัญชีของบริษัท งจจ จำกัด ดังนั้น ข้าพเจ้าจึงไม่สามารถสรุปได้ว่าจำเป็นต้องปรับปรุงมูลค่าของเงินลงทุนหรือส่วนแบ่งกำไรของบริษัทในกำไรสุทธิของบริษัท กชค จำกัด หรือไม่เพียงใด

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินรวมในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากกลุ่มบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินรวมที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่นๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของข้าพเจ้า

ข้อมูลอื่น [หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”]

ผู้บริหาร³⁰ เป็นผู้รับผิดชอบต่อข้อมูลอื่น ข้อมูลอื่นประกอบด้วย [ข้อมูลซึ่งรวมอยู่ในรายงาน ก³¹ แต่ไม่รวมถึงงบการเงินรวมและรายงานของผู้สอบบัญชีที่อยู่ในรายงานนั้น]

ความเห็นของข้าพเจ้าต่องบการเงินรวมไม่ครอบคลุมถึงข้อมูลอื่นและข้าพเจ้าไม่ได้ให้ความเชื่อมั่นต่อข้อมูลอื่น

ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินรวมคือ การอ่านและพิจารณาว่าข้อมูลอื่นมีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญกับงบการเงินรวมหรือกับความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของข้าพเจ้า หรือปรากฏว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

หากในการปฏิบัติงานข้างต้น ข้าพเจ้าสรุปได้ว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้าพเจ้าต้องรายงานข้อเท็จจริงนั้น ตามที่กล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ข้าพเจ้าไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัท งจจ จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 และส่วนแบ่งกำไรของบริษัท กชค จำกัด ในกำไรสุทธิของบริษัท งจจ จำกัด สำหรับปี ดังนั้น ข้าพเจ้าจึงไม่สามารถสรุปได้ว่าข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องเรื่องดังกล่าวมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

[เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ³²

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินรวมสำหรับงวดปัจจุบัน ตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้า เรื่องเหล่านี้ได้ถูกระบุในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินรวมโดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้ นอกจากนี้เรื่องที่ได้กล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ข้าพเจ้าได้กำหนดเรื่องที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า

[คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701]]

³⁰ หรือคำอื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บททางกฎหมายในประเทศ

³¹ รายละเอียดที่เฉพาะเจาะจงของข้อมูลอื่น เช่น รายงานของผู้บริหาร หรือสารจากประธานบริษัท อาจใช้เพื่อระบุว่าข้อมูลอื่นคืออะไร

³² เรื่องสำคัญในการตรวจสอบกำหนดสำหรับกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้น

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องบการเงิน³³

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

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

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

[ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....³⁴]

[ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี]

[เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี]

[ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี]

[วันที่]

³³ หรือคำอื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บททางกฎหมายในประเทศ

³⁴ ชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีซึ่งรวมในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับวัตถุประสงค์ทั่วไปของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เว้นแต่การเปิดเผยดังกล่าวถูกคาดการณ์อย่างสมเหตุสมผลที่จะนำไปสู่ประเด็นเรื่องความปลอดภัยส่วนบุคคลที่สำคัญ ซึ่งเป็นสถานการณ์ซึ่งเป็นไปได้ยาก (อ่านมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 46)

ตัวอย่างที่ 7 – รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีความเห็นว่างบการเงินรวมไม่ถูกต้อง สำหรับกิจการไม่ว่าจะเป็นกิจการจดทะเบียนหรือไม่ใช้กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และการแสดงความเห็นว่างบการเงินรวมไม่ถูกต้องมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินรวมฉบับสมบูรณ์ของกิจการทั้งที่เป็นกิจการจดทะเบียนหรือไม่ใช้กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ โดยใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร การตรวจสอบเป็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600)
- งบการเงินรวมจัดทำโดยผู้บริหารตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- งบการเงินรวมมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เนื่องจากไม่ได้รวมงบการเงินของบริษัทย่อยแห่งหนึ่งในงบการเงินรวม การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญมีผลกระทบที่แผ่กระจายไปในงบการเงินรวม ผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่องบการเงินรวมไม่สามารถระบุได้เนื่องจากไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ (การแสดงความเห็นแบบงบการเงินรวมไม่ถูกต้องเหมาะสม)
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าปราศจากความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)
- ได้สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและพบว่าข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่ทำให้ต้องแสดงความเห็นว่างบการเงินรวมไม่ถูกต้องมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น
- ผู้รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลงบการเงินรวมไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินรวม
- ผู้สอบบัญชีไม่มีหน้าที่ในการรายงานอื่น ๆ ภายใต้อภิธานหรือข้อบังคับ

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กชค [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

ความเห็นว่างบการเงินรวมไม่ถูกต้อง

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินรวมของบริษัท กชค จำกัด และบริษัทย่อย (กลุ่มบริษัท) ซึ่งประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นรวมและงบกระแสเงินสดรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงินรวม รวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า เนื่องจากเรื่องที่เกี่ยวข้องไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินรวมไม่ถูกต้องมีนัยสำคัญ งบการเงินรวมข้างต้นนี้ไม่ได้แสดงฐานะการเงินรวมของกลุ่มบริษัท ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 และผลการดำเนินงานรวมและกระแสเงินสดรวม สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

เกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินรวมไม่ถูกต้อง

ตามที่ได้อธิบายไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ X กลุ่มบริษัทไม่ได้รวมงบการเงินของบริษัท งจจ จำกัด ซึ่งกลุ่มบริษัทซื้อกิจการมาในระหว่างปี พ.ศ. 25x1 ในการจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากไม่สามารถหาราคายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่มีสาระสำคัญของบริษัทย่อยบางรายการ ณ วันที่ซื้อกิจการได้ บริษัทจึงบันทึกเงินลงทุนโดยวิธีราคาทุน ซึ่งตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้กลุ่มบริษัทต้องรวมบริษัทย่อยนี้ในการจัดทำงบการเงินรวมและบันทึกการซื้อตามมูลค่ายุติธรรมนั้น หากบริษัทจัดทำงบการเงินรวมโดยนำบริษัท งจจ จำกัด มารวมด้วยนั้น จะมีผลกระทบที่มีสาระสำคัญต่อส่วนประกอบของงบการเงินรวมในหลายๆ ส่วนประกอบ ผลกระทบต่องบการเงินรวมจากการไม่นำบริษัทย่อยดังกล่าวมารวมไว้ไม่สามารถประเมินได้

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินรวมในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากกลุ่มบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินรวมที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่นๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้

ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินรวมไม่ถูกต้องของข้าพเจ้า

ข้อมูลอื่น [หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”]

ผู้บริหาร³⁵ เป็นผู้รับผิดชอบต่อข้อมูลอื่น ข้อมูลอื่นประกอบด้วย [ข้อมูลซึ่งรวมอยู่ในรายงาน ก³⁶ แต่ไม่รวมถึงงบการเงินรวมและรายงานของผู้สอบบัญชีที่อยู่ในรายงานนั้น]

ความเห็นของข้าพเจ้าต่องบการเงินรวมไม่ครอบคลุมถึงข้อมูลอื่นและข้าพเจ้าไม่ได้ให้ความเชื่อมั่นต่อข้อมูลอื่น

ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินรวมคือ การอ่านและพิจารณาว่าข้อมูลอื่นมีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญกับงบการเงินรวมหรือกับความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของข้าพเจ้า หรือปรากฏว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ หากในการปฏิบัติงานข้างต้น ข้าพเจ้าสรุปได้ว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้าพเจ้าต้องรายงานข้อเท็จจริงนั้น ตามที่ได้อธิบายในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินรวมไม่ถูกต้องข้างต้น กลุ่มบริษัทต้องรวมบริษัท งจจ จำกัด ไว้ในการจัดทำงบการเงินรวมและบันทึกการซื้อตามมูลค่ายุติธรรม ข้าพเจ้าสรุปได้ว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญด้วยเหตุเดียวกันเกี่ยวกับมูลค่าหรือรายการอื่นในรายงาน ก ซึ่งเป็นผลกระทบจากการไม่ได้รวมบริษัท งจจ จำกัด ไว้ในการจัดทำงบการเงินรวม

[เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ³⁷

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินรวมสำหรับงวดปัจจุบัน ตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้า เรื่องเหล่านี้ได้ถูกระบุในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินรวมโดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้ นอกจากนี้เรื่องที่ได้กล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินรวมไม่ถูกต้อง ข้าพเจ้าได้กำหนดเรื่องที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า

[คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701]]

³⁵ หรือคำอื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บททางกฎหมายในประเทศ

³⁶ รายละเอียดที่เฉพาะเจาะจงของข้อมูลอื่น เช่น รายงานของผู้บริหาร หรือสารจากประธานบริษัท อาจใช้เพื่อระบุว่าข้อมูลอื่นคืออะไร

³⁷ เรื่องสำคัญในการตรวจสอบกำหนดสำหรับกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้น

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องบการเงิน³⁸

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

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

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

[ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....³⁹]

[ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี]

[เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี]

[ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี]

[วันที่]

³⁸ หรือคำอื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บททางกฎหมายในประเทศ

³⁹ ชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีซึ่งรวมในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับวัตถุประสงค์ทั่วไปของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เว้นแต่การเปิดเผยดังกล่าวถูกคาดการณ์อย่างสมเหตุสมผลที่จะนำไปสู่ประเด็นเรื่องความปลอดภัยส่วนบุคคลที่สำคัญ ซึ่งเป็นสถานการณ์ซึ่งเป็นไปได้ยาก (อ่านมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 46)