



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570

การดำเนินงานต่อเนื่อง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
จัดทำขึ้นโดย คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี
ซึ่งได้ผ่านขั้นตอนการพิจารณาทุกขั้นตอนแล้ว



มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 570 - การดำเนินงานต่อเนื่อง ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2555 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย - นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 570 - การดำเนินงานต่อเนื่อง © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 - การดำเนินงานต่อเนื่อง © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* ISBN: 978-1-60815-052-6

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570

การดำเนินงานต่อเนื่อง

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง	2
ความรับผิดชอบในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของ กิจการ	3-7
วันถือปฏิบัติ	8
วัตถุประสงค์	9
ข้อกำหนด	
วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	10-11
การประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร	12-14
ช่วงระยะเวลาหลังการประเมินของผู้บริหาร	15
การตรวจสอบเพิ่มเติมเมื่อพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์	16
การสรุปผลการตรวจสอบและการรายงาน	17
การใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องมีความเหมาะสม แต่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ	18-20
การใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องที่ไม่เหมาะสม	21
ผู้บริหารไม่ทำการประเมินหรือไม่ขยายการประเมินเพิ่มเติม	22
การติดต่อสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแล	23
ความล่าช้าอย่างมีนัยสำคัญในการอนุมัติงบการเงิน	24

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง	ก1
วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	ก2-ก6
การประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร	ก7-ก12
ช่วงระยะเวลาหลังการประเมินของผู้บริหาร	ก13-ก14
วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเมื่อพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์	ก15-ก18
การสรุปผลการตรวจสอบและการรายงาน	ก19
การใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องมีความเหมาะสม แต่ยังคงมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ	ก20-ก24
การใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องที่ไม่เหมาะสม	ก25-ก26
ผู้บริหารไม่ทำการประเมินหรือขยายการประเมินเพิ่มเติม	ก27

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 “การดำเนินงานต่อเนื่อง” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตาม มาตรฐานสอบบัญชี”

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน

ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง

2. ภายใต้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องนั้น กิจการจะถูกพิจารณาว่าจะดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปในอนาคตที่คาดหมายได้ งบการเงินตามวัตถุประสงค์ทั่วไปจะถูกจัดทำตามหลักการการดำเนินงานต่อเนื่อง เว้นแต่ว่าผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะเลิกกิจการหรือหยุดดำเนินงาน หรือไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปได้ งบการเงินตามวัตถุประสงค์เฉพาะอาจจัดทำตามแม่บทการรายงานทางการเงินซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือไม่จัดทำตามแม่บทการรายงานทางการเงิน (ตัวอย่างเช่น ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องไม่มีความเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินตามเกณฑ์ทางภาษีในบางเขตการปกครอง) เมื่อข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องมีความเหมาะสม การบันทึกสินทรัพย์และหนี้สินจึงเป็นไปตามเกณฑ์ที่ว่ากิจการจะสามารถขายสินทรัพย์ และชำระหนี้สินได้ตามปกติของธุรกิจ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1)

ความรับผิดชอบในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

3. แม่บทการรายงานทางการเงินบางบทได้ระบุข้อกำหนดที่ชัดเจนให้ผู้บริหารต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเป็นการเฉพาะและมาตรฐานเกี่ยวกับเรื่องที่ต้องพิจารณาและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 กำหนดให้ผู้บริหารต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ¹ รายละเอียดข้อกำหนดเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหารในการประเมินความสามารถ ในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงินอาจถูกกำหนดในกฎหมายหรือข้อบังคับ

¹ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 การนำเสนองบการเงิน ณ วันที่ 1 มกราคม 2552, ย่อหน้าที่ 25-26

4. ในแม่บทการรายงานทางการเงินอื่น อาจไม่มีการระบุข้อกำหนดที่ชัดเจนให้ผู้บริหารต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเป็นการเฉพาะ อย่างไรก็ตามข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องถือเป็นหลักการพื้นฐานในการจัดทำงบการเงินดังที่กล่าวไว้ในย่อหน้า 2 ว่าในการจัดทำงบการเงินกำหนดให้ผู้บริหารต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ แม้ว่าแม่บทการรายงานทางการเงินจะไม่ได้ระบุข้อกำหนดที่ชัดเจน
5. ในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้บริหารจะต้องใช้ดุลยพินิจ ณ ช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งเกี่ยวกับผลในอนาคตของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งมีความไม่แน่นอนสืบเนื่อง โดยปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับดุลยพินิจดังกล่าวมีดังนี้
 - ระดับของความไม่แน่นอนเกี่ยวกับผลในอนาคตของเหตุการณ์หรือสถานการณ์จะเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญตามเหตุการณ์ หรือสถานการณ์ หรือผลที่จะเกิดขึ้นในอนาคตด้วยเหตุนี้แม่บทการรายงานทางการเงินส่วนมาก ซึ่งกำหนดให้ผู้บริหารประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการอย่างชัดเจนจึงระบุช่วงระยะเวลาเพื่อให้ผู้บริหารได้ใช้ดุลยพินิจตามข้อมูลที่มีอยู่
 - ขนาดและความซับซ้อนของกิจการ ลักษณะและเงื่อนไขทางธุรกิจ ตลอดจนระดับที่ปัจจัยภายนอกที่มีผลกระทบต่อกิจการล้วนแต่มีผลกระทบต่อการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผลของเหตุการณ์หรือสถานการณ์นั้น
 - การใช้ดุลยพินิจกับเรื่องในอนาคตขึ้นอยู่กับข้อมูลที่มีอยู่ ณ เวลานั้น แต่เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังจากนั้นอาจให้ผลลัพธ์ที่ขัดแย้งกับดุลยพินิจเดิมซึ่งมีความสมเหตุสมผลในขณะที่ใช้ดุลยพินิจนั้น

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

6. ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำและการแสดงรายการในงบการเงินของผู้บริหาร และรวมถึงการสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชียังคงมีอยู่ถึงแม้ว่าแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินจะไม่ได้ระบุข้อกำหนดที่ชัดเจนให้ผู้บริหารต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเป็นการเฉพาะ

7. อย่างไรก็ตาม ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200² ผลกระทบที่เป็นไปได้ที่จะจำกัดความสามารถของผู้สอบบัญชีในการตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจะมีมากขึ้นสำหรับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคตซึ่งอาจเป็นเหตุให้กิจการไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องได้ ซึ่งผู้สอบบัญชีไม่สามารถคาดการณ์เกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคตดังกล่าว ดังนั้นการที่รายงานของผู้สอบบัญชีไม่ได้กล่าวถึงความไม่แน่นอนเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง จึงไม่อาจแสดงว่ามีการยืนยันถึงความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ

วันถือปฏิบัติ

8. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

วัตถุประสงค์

9. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีมีดังนี้
 - (ก) เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในเรื่องความเหมาะสมของการใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำงบการเงินของผู้บริหาร
 - (ข) เพื่อสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญซึ่งเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ และ
 - (ค) เพื่อพิจารณาผลกระทบต่อการเสนอรายงานผู้สอบบัญชี

ข้อกำหนด

วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

10. เมื่อมีการใช้วิธีประเมินความเสี่ยงตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315³ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ามีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ ในการนี้ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าผู้บริหารมีการประเมินในเบื้องต้นเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2-ก5)
 - (ก) หากมีการประเมินดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือเรื่องการประเมินนั้นกับผู้บริหารและพิจารณาว่าผู้บริหารมีการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งโดยลำพังหรือรวมกันแล้ว อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ หากพบว่ามีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าว ให้ปรึกษาหารือกับผู้บริหารเกี่ยวกับแผนเพื่อแก้ไขเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าว หรือ
 - (ข) หากไม่มีการประเมินดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือกับผู้บริหารถึงหลักเกณฑ์ที่ควรจะใช้สำหรับข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง และสอบถามผู้บริหารว่ามีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งโดยลำพังหรือรวมกันแล้วอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่
11. ผู้สอบบัญชีต้องให้ความสนใจ ตลอดระยะเวลาที่ทำการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก6)

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ” ย่อหน้าที่ 5

การประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร

12. ผู้สอบบัญชีควรประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเรื่องความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก7-ก9, ก11-ก12)
13. ในการประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเรื่องความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาในช่วงระยะเวลาเดียวกับที่ผู้บริหารใช้ในการประเมินตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือตามที่กำหนดโดยกฎหมายหรือโดยข้อบังคับในกรณีที่กำหนดช่วงระยะเวลาที่นานกว่า ในกรณีที่ระยะเวลาการประเมินของผู้บริหารเรื่องความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการน้อยกว่า 12 เดือนนับจากวันที่ในงบการเงินตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560⁴ ผู้สอบบัญชีต้องขอให้ผู้บริหารขยายระยะเวลาการประเมินให้เป็นเวลาอย่างน้อย 12 เดือนนับจากวันนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก10-ก12)
14. ในการประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าการประเมินของผู้บริหารได้รวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดซึ่งผู้สอบบัญชีได้ทราบจากผลการตรวจสอบแล้วหรือไม่

ช่วงระยะเวลาหลังการประเมินของผู้บริหาร

15. ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามผู้บริหารในเรื่องที่ผู้บริหารทราบเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์หลังจากช่วงระยะเวลาหลังการประเมินของผู้บริหาร ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก13-ก14)

การตรวจสอบเพิ่มเติมเมื่อพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์

16. หากพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อการพิจารณาว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญหรือไม่ โดยการตรวจสอบเพิ่มเติม ซึ่งรวมถึงการพิจารณาปัจจัยที่ช่วยให้เหตุการณ์หรือสถานการณ์นั้นบรรเทาลง วิธีการตรวจสอบดังกล่าวควรรวมถึงต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15)
 - (ก) ขอให้ผู้บริหารทำการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการในกรณีที่ผู้บริหารยังไม่ได้ทำการประเมิน

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

- (ข) ประเมินแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหารซึ่งเกี่ยวข้องกับการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง ว่าผลที่จะได้รับจากแผนดังกล่าวนี้สามารถทำให้สถานการณ์ดังกล่าวดีขึ้นได้หรือไม่และแผนงานของผู้บริหารมีความเป็นไปได้หรือไม่ในสถานการณ์ดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16)
- (ค) ในกรณีที่กิจการจัดทำประมาณการกระแสเงินสดและการวิเคราะห์ประมาณการนั้นเป็นปัจจัยสำคัญในการพิจารณาผลในอนาคตของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ในการประเมินแผนงานของผู้บริหารในอนาคต ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบเพิ่มเติมดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก17- ก18)
- ประเมินความน่าเชื่อถือได้ของการประมวลข้อมูลซึ่งใช้ในการจัดทำประมาณการและ
 - พิจารณาว่าข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำประมาณการมีเหตุผลสนับสนุนอย่างเพียงพอหรือไม่
- (ง) พิจารณาว่ามีข้อเท็จจริงหรือข้อมูลเพิ่มเติมนับจากวันที่ผู้บริหารทำการประเมินหรือไม่
- (จ) ขออนุญาตรับรองเกี่ยวกับแผนงานในอนาคตและความเป็นไปได้ของแผนงานจากผู้บริหารและจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลตามความเหมาะสม

การสรุปผลการตรวจสอบและการรายงาน

17. ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเพื่อทำการสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มา ว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญหรือไม่จากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งโดยลำพังหรือรวมกันแล้วอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกิดขึ้นเมื่อมีความไม่แน่นอน ซึ่งในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีอาจจะมีผลกระทบต่อกิจการและมีความน่าจะเป็นที่จะเกิดขึ้นถึงขั้นที่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลอย่างเหมาะสมเกี่ยวกับลักษณะและผลกระทบของความไม่แน่นอนนั้นไว้ในกรณีดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19)
- (ก) ในกรณีที่แม่บทการรายงานทางการเงินซึ่งกำหนดให้นำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร งบการเงินแสดงอย่างถูกต้องตามที่ควร หรือ
- (ข) ในกรณีที่ปฏิบัติตามรูปแบบที่มีข้อกำหนด งบการเงินดังกล่าวไม่ทำให้เกิดความเข้าใจผิด

การใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องมีความเหมาะสมแต่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ

18. หากผู้สอบบัญชีสรุปว่าการใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องมีความเหมาะสม แต่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณางบการเงินดังนี้

- (ก) มีการอธิบายอย่างเพียงพอเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่สำคัญซึ่งเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการและแผนงานของผู้บริหารที่จะปฏิบัติต่อเหตุการณ์หรือสถานการณ์เหล่านั้น และ
- (ข) มีการเปิดเผยข้อมูลอย่างชัดเจนว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ดังนั้นกิจการอาจไม่สามารถขายสินทรัพย์ และชำระหนี้สินได้ตามปกติธุรกิจ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก20)

19. หากมีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องแสดงให้เห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขและเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อเหตุผลดังนี้
- (ก) เน้นเรื่องการมีอยู่ของความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์และสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ และเพื่อ
 - (ข) ให้สังเกตหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เปิดเผยเรื่องดังกล่าวถึงในย่อหน้าที่ 18 (ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706⁵) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก21-ก22)
20. หากมีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินไม่เพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นตามความเหมาะสมอย่างมีเงื่อนไขหรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705⁶ ผู้สอบบัญชีต้องรายงานในรายงานของผู้สอบบัญชีว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก23-ก24)

การใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องที่ไม่เหมาะสม

21. หากงบการเงินจัดทำขึ้นตามข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง แต่ในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเห็นว่าการใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำงบการเงินของผู้บริหารไม่เหมาะสม ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก25-ก26)

ผู้บริหารไม่ทำการประเมินหรือไม่ขยายการประเมินเพิ่มเติม

22. หากผู้บริหารไม่ทำการประเมินหรือไม่ขยายการประเมินเพิ่มเติมตามที่ผู้สอบบัญชีร้องขอ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก27)

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 “วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

การติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

23. เว้นแต่กรณีที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีความเกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการอยู่แล้ว⁷ ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเพื่อระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ซึ่งการติดต่อสื่อสารดังกล่าวจะรวมในเรื่องต่าง ๆ เหล่านี้
- (ก) เหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าวทำให้เกิดความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญหรือไม่
 - (ข) การใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องมีความเหมาะสมหรือไม่ในการจัดทำและแสดงรายการในงบการเงิน และ
 - (ค) ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน

ความล่าช้าอย่างมีนัยสำคัญในการอนุมัติงบการเงิน

24. หากเกิดความล่าช้าอย่างมีนัยสำคัญในการอนุมัติงบการเงินโดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลหลังจากวันที่ในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามสาเหตุของความล่าช้านั้น หากผู้สอบบัญชีเชื่อว่าความล่าช้านั้นเกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์เกี่ยวกับการประเมินข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาความจำเป็นในการใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 16 รวมทั้งพิจารณาผลกระทบต่อข้อสรุปของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 17

⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” ย่อหน้าที่ 13

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 2)

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก1. การใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารยังมีความเกี่ยวข้องกับหน่วยงานภาครัฐ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ระบุประเด็นเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของหน่วยงานภาครัฐ⁸ ความเสี่ยงของการดำเนินงานต่อเนื่องอาจเกิดขึ้นได้แต่ไม่จำกัดเฉพาะกับสถานการณ์ที่หน่วยงานภาครัฐดำเนินงานเพื่อการค้าหากำไรซึ่งภาครัฐอาจลดการให้การสนับสนุนเงินทุนหรือยกเลิกการสนับสนุนเงินทุน หรือมีการแปรรูปหน่วยงานภาครัฐให้เป็นหน่วยงานของเอกชน เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องในหน่วยงานภาครัฐอาจรวมถึงสถานการณ์ที่หน่วยงานภาครัฐขาดเงินทุนสนับสนุนหรือมีการตัดสินใจในนโยบายที่จะมีผลกระทบต่อบริการที่ทำโดยหน่วยงานภาครัฐ

วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยในข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10)

ก2. ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงถึงเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งโดยลำพังหรือรวมกัน อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญในข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง ตัวอย่างที่แสดงไว้ไม่ใช่เหตุการณ์หรือสถานการณ์ทั้งหมด หรือการที่มีเหตุการณ์และสถานการณ์ใดเพียงหนึ่งเหตุการณ์หรือหนึ่งสถานการณ์หรือมากกว่ามิได้แปลว่ามีความไม่แน่นอนที่เป็นสาระสำคัญเกิดขึ้นเสมอไป

ด้านการเงิน

- มีหนี้สินสูงกว่าสินทรัพย์ หรือมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์หมุนเวียน
- เงินกู้ยืมที่มีเงื่อนไขกำหนดระยะเวลาการชำระคืนที่แน่นอนโดยไม่มีสิ่งที่จะชี้ให้เห็นว่ากิจการจะชำระหนี้หรือขอขยายเวลาชำระหนี้ได้ หรือการใช้เงินกู้ยืมระยะสั้นจำนวนมากเพื่อไปลงทุนในสินทรัพย์ที่ให้ผลตอบแทนในระยะยาว
- ข้อบ่งชี้ที่แสดงถึงการยกเลิกความช่วยเหลือทางการเงินของเจ้าหนี้รายอื่น ๆ
- กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานติดลบ ซึ่งเห็นได้จากงบการเงินในอดีตหรือประมาณการงบการเงิน

⁸ มาตรฐานการบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ย่อหน้าที่ 38-41

- อัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญซึ่งแสดงถึงปัญหาในทางลบ
- ผลขาดทุนจากการดำเนินงานเป็นจำนวนมาก หรือการลดลงอย่างมีนัยสำคัญของมูลค่าสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสด
- กิจการไม่สามารถจ่ายเงินปันผลได้ตามกำหนดที่ประกาศไว้หรือหยุดจ่ายเงินปันผลที่เคยทำเป็นปกติ
- กิจการไม่สามารถชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ได้ตามกำหนดระยะเวลา
- กิจการไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขในสัญญาเงินกู้
- กิจการต้องซื้อสินค้าโดยชำระเงินสดทันทีที่ได้รับสินค้า แทนการซื้อเชื่อ
- กิจการไม่สามารถหาแหล่งเงินทุนมาพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ที่สำคัญหรือเพื่อการลงทุนอื่นที่จำเป็น

ด้านการดำเนินงาน

- ผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะเลิกกิจการหรือหยุดดำเนินงาน
- การสูญเสียผู้บริหารที่สำคัญโดยไม่มีผู้อื่นมาแทน
- การสูญเสียด้านการตลาดที่สำคัญ ลูกค้าที่สำคัญ สัมปทาน ใบอนุญาต หรือผู้ขายวัตถุดิบรายใหญ่
- ปัญหาด้านแรงงาน
- การขาดแคลนแหล่งวัตถุดิบที่สำคัญ
- ความสำเร็จอย่างมากของคู่แข่ง

อื่น ๆ

- การไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับทุนหรือข้อกำหนดทางกฎหมายอื่น
- กิจการอยู่ในระหว่างการถูกฟ้องร้องหรือถูกดำเนินการตามกฎหมาย ซึ่งถ้าหากแพคดีกิจการจะไม่สามารถปฏิบัติตามข้อเรียกร้องให้ชดเชยความเสียหายได้ครบถ้วน
- การเปลี่ยนแปลงกฎหมายหรือนโยบายของรัฐที่คาดว่าจะมีผลกระทบในทางลบต่อกิจการอย่างรุนแรง
- การไม่ได้ทำการประกันหรือทำการประกันที่ไม่ครอบคลุมความเสียหายที่จะเกิดขึ้น

ความมีสาระสำคัญของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าวโดยปกติอาจสามารถบรรเทาลงได้เนื่องจากปัจจัยอื่น ตัวอย่างเช่น ข้อมูลที่ชี้ให้เห็นว่ากิจการไม่สามารถชำระหนี้สินตามปกติได้ตามกำหนด อาจบรรเทาลงได้ หากผู้บริหารมีแผนที่จะดำรงสภาพคล่องไว้โดยวิธีอื่น ซึ่งได้แก่ การขายสินทรัพย์ การเปลี่ยนแปลงกำหนดเวลาชำระหนี้ หรือการเพิ่มทุน เป็นต้น ในทำนองเดียวกัน การสูญเสียผู้ขายวัตถุดิบรายใหญ่อาจบรรเทาลงได้ด้วยแหล่งวัตถุดิบใหม่หรือสินค้าแหล่งใหม่ที่ทดแทนได้อย่างเหมาะสม

- ก3. วิธีการประเมินความเสี่ยงที่กำหนดไว้ตามย่อหน้าที่ 10 ช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าการใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารเป็นประเด็นที่มีความสำคัญและมีผลกระทบที่สำคัญต่อการวางแผนการตรวจสอบหรือไม่ วิธีการดังกล่าวช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถปรึกษาหารือกับผู้บริหารได้ทันเวลาเร็วขึ้น โดยรวมถึงการหารือเกี่ยวกับแผนงานของผู้บริหารและการแก้ไขเหตุการณ์หรือสถานการณ์การดำเนินงานต่อเนื่อง

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

- ก4. ขนาดของกิจการอาจมีผลกระทบต่อความสามารถในการต้านทานต่อสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงอย่างรุนแรง กิจการขนาดเล็กอาจสามารถตอบสนองได้อย่างรวดเร็วต่อสถานการณ์แต่อาจขาดแคลนสิ่งที่จะสนับสนุนการดำเนินงานที่ยั่งยืนได้
- ก5. สถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับกิจการขนาดเล็กจะรวมถึงความเสี่ยงที่ธนาคารและผู้ให้กู้รายอื่นอาจหยุดให้การสนับสนุนแก่กิจการ รวมถึงการสูญเสียผู้ขายวัตถุดิบรายใหญ่ ลูกค้ายรายใหญ่ พนักงานที่มีความสำคัญ หรือสิทธิที่จะดำเนินงานภายใต้ใบอนุญาต สัมปทานหรือข้อตกลงทางกฎหมายอื่น ๆ

ความสนใจตลอดระยะเวลาที่ตรวจสอบสำหรับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11)

- ก6. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีปรับปรุงการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีและปรับเปลี่ยนแผนการตรวจสอบต่อเนื่องไปเมื่อได้รับหลักฐานการสอบบัญชีอื่นเพิ่มเติมในระหว่างการตรวจสอบ ซึ่งมีผลกระทบต่อประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี⁹ หากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเกิดขึ้นหลังจากการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีเสร็จสิ้นแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจต้องปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเพิ่มเติมจากวิธีการตรวจสอบในย่อหน้าที่ 16 เหตุการณ์หรือสถานการณ์นั้น ๆ อาจกระทบต่อลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่ต่อเนื่องไปเพื่อสนองตอบต่อความเสี่ยงที่ได้จากการประเมินเพิ่มเติมนี้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330¹⁰ ระบุข้อกำหนดและให้แนวทางปฏิบัติของเรื่องนี้

⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 ย่อหน้าที่ 31

¹⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”

การประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร

การประเมินและการวิเคราะห์ประกอบ การประเมินของผู้บริหารและการประเมินของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

- ก7. การประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเป็นส่วนสำคัญของ การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการใช้ข้อสมมติเรื่อง การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร
- ก8. หากผู้บริหารไม่ดำเนินการวิเคราะห์ ผู้สอบบัญชีไม่ต้องรับผิดชอบในการดำเนินการแทนผู้บริหาร อย่างไรก็ตามในบางสถานการณ์ที่ผู้บริหารไม่ได้วิเคราะห์ในรายละเอียดเพื่อสนับสนุนการประเมิน ผู้สอบบัญชีอาจสามารถสรุปได้ว่าการใช้ข้อสมมติเรื่อง การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารมีความเหมาะสมหรือไม่ ตัวอย่างเช่น กิจการมีผลกำไรในอดีตและมีแหล่งเงินทุนอย่างเพียงพอ ผู้บริหารอาจประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง โดยไม่ต้องวิเคราะห์ในรายละเอียด กรณีดังกล่าว โดยปกติ ผู้สอบบัญชีจะจัดทำข้อสรุปเกี่ยวกับความเหมาะสมของการประเมินโดยไม่จำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบในรายละเอียดหากวิธีการตรวจสอบบัญชีอื่นของผู้สอบบัญชีมีความเพียงพอในการสรุปว่าผู้บริหารใช้ข้อสมมติเรื่อง การดำเนินงานต่อเนื่องอย่างเหมาะสมในการจัดหางบการเงินหรือไม่
- ก9. ในบางสถานการณ์ การประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้า 12 อาจรวมถึงการประเมินการปฏิบัติตามขั้นตอนการประเมินของผู้บริหาร ข้อสมมติที่ใช้ในการประเมิน และแผนงานสำหรับการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหาร รวมถึงความเป็นไปได้ของแผนงานในอนาคตของผู้บริหารในสถานการณ์นั้น

ช่วงระยะเวลาการประเมินของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

- ก10. แม้บทการรายงานทางการเงินส่วนใหญ่ที่ระบุให้ผู้บริหารประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการจะระบุระยะเวลาที่ผู้บริหารต้องนำข้อมูลทั้งหมดที่มีอยู่มาพิจารณาด้วย¹¹

¹¹ ตัวอย่างเช่น IAS 1 ระบุว่าระยะเวลาไม่ควรจะน้อยกว่า 12 เดือน หลังจากวันที่ในรายงาน

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12-13)

ก11. ในหลายกรณี ผู้บริหารของกิจการขนาดเล็กอาจไม่สามารถจัดเตรียมรายละเอียดการประเมิน แต่อาศัยความรู้ในทางธุรกิจอย่างลึกซึ้งและการคาดการณ์อนาคตในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ อย่างไรก็ตามเพื่อให้สอดคล้องกับข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการด้วย สำหรับกิจการขนาดเล็กอาจอาศัยการหารือกับผู้บริหารเกี่ยวกับแหล่งเงินทุนในระยะกลางและระยะยาวของกิจการเพื่อพิสูจน์ข้อยืนยันของผู้บริหารว่าสอดคล้องกับเอกสารหลักฐานอย่างเพียงพอและไม่ขัดต่อความเข้าใจในกิจการของผู้สอบบัญชี ดังนั้นข้อกำหนดตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 13 สำหรับผู้สอบบัญชีที่ต้องขอให้ผู้บริหารขยายการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจพอใจที่จะใช้วิธีการหรือ สอบถาม หรือตรวจสอบเอกสารหลักฐาน เช่น คำสั่งซื้อวัตถุดิบในอนาคต เป็นต้น ซึ่งต้องประเมินความเป็นไปได้ของการดำเนินงานต่อเนื่องหรืออาจต้องตรวจสอบให้มั่นใจ

ก12. การให้การสนับสนุนอย่างต่อเนื่องของเจ้าของที่มีอำนาจจัดการโดยปกติจะมีความสำคัญมากต่อกิจการขนาดเล็กในการดำเนินงานต่อเนื่อง กิจการขนาดเล็กอาศัยแหล่งเงินทุนจำนวนมากจากเงินกู้ยืมจากเจ้าของที่มีอำนาจจัดการ ดังนั้นจึงมีความสำคัญที่แหล่งเงินทุนเหล่านี้จะไม่ถูกเรียกคืน ตัวอย่างเช่น การดำรงอยู่ได้ของกิจการขนาดเล็กที่ประสบปัญหาทางการเงินอาจขึ้นอยู่กับเจ้าของที่มีอำนาจจัดการลดลำดับสิทธิในการเรียกร้องเงินให้กู้ยืมแก่กิจการเพื่อประโยชน์ของธนาคารหรือเจ้าหนี้รายอื่น ๆ หรือการค้ำประกันด้วยสินทรัพย์ส่วนตัวของเจ้าของที่มีอำนาจจัดการเพื่อเป็นหลักประกันการกู้ยืม ในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีควรหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมเกี่ยวกับการให้เงินกู้โดยยลสิทธิหรือการประกันจากเจ้าของที่มีอำนาจจัดการนั้น เมื่อกิจการอาศัยการสนับสนุนจากเจ้าของที่มีอำนาจจัดการผู้สอบบัญชีควรประเมินความสามารถของเจ้าของที่มีอำนาจจัดการในการปฏิบัติตามเงื่อนไขของภาระผูกพันภายใต้การดำเนินการสนับสนุนนั้น นอกจากนั้นผู้สอบบัญชีอาจขอหนังสือยืนยันข้อกำหนดและเงื่อนไขภายใต้การให้การสนับสนุนนั้นจากเจ้าของที่มีอำนาจจัดการเพื่อยืนยันความตั้งใจและความเข้าใจเจ้าของที่มีอำนาจจัดการ

ช่วงระยะเวลาหลังการประเมินของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

ก13. ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 11 ผู้สอบบัญชีควรให้ความสนใจในความเป็นไปได้ว่า อาจมีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่จะเกิดขึ้นหลังช่วงระยะเวลาของการประเมินโดยผู้บริหารที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้ข้อสมมติของผู้บริหารเรื่องการทำงานต่อเนื่องในการจัดทำงบการเงิน เนื่องจากระดับของความไม่แน่นอนที่เกี่ยวข้องกับผลในอนาคตของเหตุการณ์หรือสถานการณ์จะเพิ่มมากขึ้นเมื่อเหตุการณ์หรือสถานการณ์นั้น

ดำเนินต่อไปในอนาคต ในการพิจารณาเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าว ข้อบ่งชี้ถึงปัญหาความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องจึงต้องมีสาระสำคัญ ก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาดำเนินการต่อไป หากพบว่ามีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจจะกระทบต่อการดำเนินงานต่อเนื่อง ผู้สอบบัญชีอาจต้องขอให้ผู้บริหารประเมินความมีสาระสำคัญที่อาจเป็นไปได้ของเหตุการณ์หรือสถานการณ์นั้น โดยใช้ข้อกำหนดตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 16

- ก14. ผู้สอบบัญชีไม่ต้องรับผิดชอบในการกำหนดวิธีการตรวจสอบอื่น นอกเหนือไปจากการสอบถามผู้บริหาร เพื่อทดสอบหาข้อบ่งชี้เกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหลังจากช่วงระยะเวลาที่ผู้บริหารประเมิน ซึ่งไม่ควรน้อยกว่า 12 เดือนหลังจากวันที่ในงบการเงินตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 13

การตรวจสอบเพิ่มเติมเมื่อพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16)

- ก15. วิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 16 อาจรวมถึง
- วิเคราะห์และหารือเกี่ยวกับกระแสเงินสด กำไร และประมาณการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหาร
 - วิเคราะห์และหารือเกี่ยวกับงบการเงินระหว่างกาลล่าสุดของกิจการ
 - สอบทานข้อกำหนดและเงื่อนไขของการออกหุ้นกู้และสัญญาเงินกู้ เพื่อพิจารณาว่าการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดหรือไม่
 - อ่านรายงานการประชุมของผู้ถือหุ้น ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและคณะกรรมการอื่นที่สำคัญ เพื่อดูว่ามีการอ้างอิงถึงปัญหาทางการเงินที่กิจการประสบอยู่
 - สอบถามที่ปรึกษาทางกฎหมายของกิจการเกี่ยวกับคดีความและข้อเรียกร้องทางกฎหมาย และความสมเหตุสมผลของการประเมินของผู้บริหารถึงผลของเรื่องดังกล่าว ตลอดจนประมาณการผลกระทบทางการเงิน
 - ขอคำยืนยันจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน และบุคคลที่สามเกี่ยวกับการมีอยู่จริง ผลทางกฎหมายและการบังคับใช้ของข้อตกลงที่จะให้ความช่วยเหลือและสนับสนุนด้านการเงินแก่กิจการ และประเมินความสามารถทางการเงินของบุคคลดังกล่าวในการให้ความช่วยเหลือด้านการเงินแก่กิจการ
 - พิจารณาแผนของกิจการ หากไม่ได้รับคำสั่งซื้อของลูกค้าที่มากพอ
 - ตรวจสอบเหตุการณ์ภายหลังวันสิ้นงวดบัญชี เพื่อระบุถึงเหตุการณ์ที่ช่วยบรรเทาปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือมีผลกระทบต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
 - ขอคำยืนยันจากกิจการเกี่ยวกับความมีอยู่จริง เงื่อนไข และความเพียงพอของวงเงินกู้ยืม
 - ขอและสอบทานรายงานการปฏิบัติตามข้อกำหนดทางกฎหมาย
 - พิจารณาความเพียงพอของหลักฐานเกี่ยวกับแผนการจำหน่ายสินทรัพย์

การประเมินแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16 (ข))

ก16. การประเมินแผนงานในอนาคตของผู้บริหารอาจรวมถึงการสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับการดำเนินงานในอนาคต รวมถึงแผนการขายสินทรัพย์ การกู้ยืมหรือการปรับโครงสร้างหนี้ การลดหรือชะลอการใช้จ่าย หรือ การเพิ่มทุน เป็นต้น

ช่วงระยะเวลาการประเมินของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16 (ค))

ก17. นอกเหนือจากการตรวจสอบตามข้อกำหนดตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 16 (ค) ผู้สอบบัญชีอาจเปรียบเทียบ

- ประเมินการข้อมูลทางการเงินของงวดที่ผ่านมาล่าสุดกับผลที่เกิดขึ้นจริงในอดีต และ
- ประเมินการข้อมูลทางการเงินของงวดปัจจุบันกับผลที่เกิดขึ้นแล้วจนถึงปัจจุบัน

ก18. หากข้อสมมติในการประเมินของผู้บริหารรวมถึงการสนับสนุนอย่างต่อเนื่องของบุคคลที่สาม ไม่ว่าจะโดยการลดลำดับสิทธิในการเรียกร้องเงินให้กู้ยืม ให้ข้อผูกพันที่จะช่วยเหลือด้านเงินทุนต่อเนื่องหรือเพิ่มเติมอีก หรือการให้การค้ำประกันแก่กิจการ โดยการสนับสนุนนั้นมีความสำคัญอย่างมากต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจต้องพิจารณาขอหนังสือยืนยัน (ซึ่งรวมข้อกำหนดและเงื่อนไขของการสนับสนุน) จากบุคคลที่สามนั้นรวมถึงการได้มาซึ่งหลักฐานที่แสดงว่าบุคคลที่สามดังกล่าวมีความสามารถในการให้การสนับสนุนนั้นด้วย

การสรุปผลการตรวจสอบและการรายงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17)

ก19. “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ” ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 ซึ่งในการพิจารณาความไม่แน่นอนเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ควรถูกเปิดเผยในงบการเงินในบางแม่บทการรายงานทางการเงิน คำว่า “ความไม่แน่นอนที่มีนัยสำคัญ” จะนำมาใช้ในสถานการณ์เดียวกัน

การใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องมีความเหมาะสมแต่ยังคงมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ

ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18)

ก20. การพิจารณาความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอาจรวมถึงการพิจารณาว่าข้อมูลสามารถดึงความสนใจของผู้อ่านงบการเงินได้อย่างชัดเจนหรือไม่ว่ากิจการอาจไม่สามารถขายสินทรัพย์ และชำระหนี้สินได้อย่างต่อเนื่องตามปกติธุรกิจ

รายงานของผู้สอบบัญชีกรณีมีการเปิดเผยข้อมูลความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญอย่างเพียงพอ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 19)

ก21. ตัวอย่างวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์กรณีผู้สอบบัญชีพอใจต่อความเพียงพอต่อการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น

โดยมิได้เป็นการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ข้าพเจ้าให้สังเกตหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ.... ซึ่งระบุว่าบริษัทมีขาดทุนสุทธิจำนวน....บาท สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และ ณ วันเดียวกัน บริษัทมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์รวมจำนวน.....บาท ปัจจัยดังกล่าวตลอดจนเรื่องอื่นที่กล่าวถึงในหมายเหตุข้อ.....แสดงให้เห็นว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท

ก22. ในสถานการณ์ที่ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญประกอบกันหลายเหตุการณ์ซึ่งมีผลกระทบต่องบการเงินโดยรวมอย่างมีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงความเหมาะสมซึ่งเป็นกรณีที่ไม่เกิดขึ้นบ่อยในการเสนอรายงานการสอบบัญชีโดยการไม่แสดงความเห็นแทนการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 ให้แนวทางปฏิบัติสำหรับเรื่องนี้

รายงานของผู้สอบบัญชีกรณีมีการเปิดเผยข้อมูลความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญไม่เพียงพอ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 20)

ก23. ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีกรณีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข มีดังนี้

เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

บริษัทมีสัญญาเกี่ยวกับการกู้ยืมซึ่งหมดอายุแล้วและมีหนี้สินที่ครบกำหนดชำระ ณ วันที่ 19 มีนาคม พ.ศ. 25X1 แต่บริษัทไม่สามารถเจรจาต่อรองหรือหาแหล่งเงินทุนมาทดแทนได้ สถานการณ์ดังกล่าวแสดงให้เห็นว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท ทำให้บริษัทอาจไม่สามารถขายสินทรัพย์ และชำระหนี้สินได้ตามปกติธุรกิจทั้งนี้งบการเงิน (และหมายเหตุประกอบงบการเงิน) มิได้เปิดเผยข้อมูลในเรื่องดังกล่าว

ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

ข้าพเจ้าเห็นว่า ยกเว้นการเปิดเผยข้อมูลไม่ครบถ้วนดังกล่าวในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะทางการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X0 ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ.....(ชื่อกิจการ).... โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ก24. ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีกรณีแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง มีดังนี้

เกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

บริษัทมีสัญญาเกี่ยวกับการกู้ยืมซึ่งหมดอายุแล้วและมีหนี้สินที่ครบกำหนดชำระ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X0 แต่บริษัทไม่สามารถเจรจาต่อรองหรือหาแหล่งเงินทุนมาทดแทนได้ อีกทั้งบริษัทกำลังพิจารณาที่จะยื่นขอล้มละลาย เหตุการณ์ดังกล่าว แสดงให้เห็นว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท ทำให้บริษัทอาจไม่สามารถขายสินทรัพย์ และชำระหนี้สินได้ตามปกติธุรกิจ ทั้งนี้ งบการเงิน (และหมายเหตุประกอบงบการเงิน) มิได้เปิดเผยข้อมูลในเรื่องดังกล่าว

ความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

ข้าพเจ้าเห็นว่า เนื่องจากการไม่เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวตามที่กล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง งบการเงินข้างต้นนี้มิได้แสดงฐานะทางการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X0 ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ.....(ชื่อกิจการ).... โดยถูกต้องตามที่ควรในตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องที่ไม่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21)

ก25. หากงบการเงินถูกจัดทำตามข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง แต่ผู้สอบบัญชีได้พิจารณาแล้วว่า การใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำงบการเงินของผู้บริหารไม่เหมาะสม ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องได้ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 21 โดยไม่ต้องคำนึงว่างบการเงินมีการเปิดเผยข้อมูลสำหรับการใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารที่ไม่เหมาะสมหรือไม่

ก26. ในกรณีที่ผู้บริหารของกิจการสรุปว่าข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงินไม่เหมาะสม งบการเงินจำเป็นต้องจัดทำตามเกณฑ์ที่เป็นทางเลือกอื่น (เช่น เกณฑ์การชำระบัญชี) โดยผู้สอบบัญชีจะสามารถตรวจสอบงบการเงินดังกล่าวได้ หากผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเกณฑ์ที่เป็นทางเลือกอื่นนั้นยอมรับได้สำหรับการเสนองบการเงินตามเกณฑ์ดังกล่าวในสถานการณ์นั้นจากผลการตรวจสอบเพิ่มเติมและข้อมูล ผู้สอบบัญชีจะสามารถแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขถ้ามีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ แต่อาจต้องเพิ่มวรรคอธิบายเพื่อเน้นข้อมูลและเหตุการณ์เกี่ยวกับเกณฑ์ดังกล่าวในรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเกณฑ์ดังกล่าวและเหตุผลในการใช้

ผู้บริหารไม่ทำการประเมินหรือขยายการประเมินเพิ่มเติม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22)

ก27. ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจเชื่อว่าจำเป็นต้องขอให้ผู้บริหารทำการประเมินหรือขยายการประเมินเพิ่มเติมเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง หากผู้บริหารไม่ยอมดำเนินการ ในกรณีนี้ การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขหรือการไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินอาจเป็นการเหมาะสม เนื่องจากผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำงบการเงินนั้น ตัวอย่างเช่น หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการมีแผนงานของผู้บริหารในการดำเนินงานหรือการมีปัจจัยอื่นที่บรรเทาเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าว