



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 510

การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
จัดทำขึ้นโดย คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี
ซึ่งได้ผ่านขั้นตอนการพิจารณาทุกขั้นตอนแล้ว



มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 510 – การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2555 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย – นโยบายในการแปล และทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 510 – การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 510 – การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก © 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 510

การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
วันถือปฏิบัติ	2
วัตถุประสงค์	3
คำจำกัดความ	4
ข้อกำหนด	
วิธีการตรวจสอบ	5-9
การสรุปผลการตรวจสอบและการรายงาน	10-13
การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
วิธีการตรวจสอบ	ก1-ก7
การสรุปผลการตรวจสอบและการรายงาน	ก8-ก9
ภาคผนวก ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบที่การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 510 “การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับความรู้ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบยอดยกมาสำหรับการสอบบัญชีครั้งแรก ซึ่งยอดยกมานอกจากจำนวนเงินในงบการเงินแล้วยังรวมถึงข้อมูลต่างๆ ณ วันต้นงวดที่กำหนดให้มีการเปิดเผย เช่น หนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นและภาวะผูกพัน เมื่อใดที่งบการเงินมีการแสดงข้อมูลทางการเงินเปรียบเทียบ จะต้องนำข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 710¹ มาใช้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300² ได้รวมข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมเกี่ยวกับสิ่งที่ต้องทำก่อนที่จะเริ่มการตรวจสอบครั้งแรก

วันถือปฏิบัติ

2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 710 “ข้อมูลเปรียบเทียบ – ตัวเลขเปรียบเทียบและงบการเงินเปรียบเทียบ”

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 “การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน”

วัตถุประสงค์

3. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก คือ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในเรื่องต่อไปนี้
 - (ก) ยอดยกมามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินงวดปัจจุบันหรือไม่ และ
 - (ข) นโยบายการบัญชีที่ใช้กับยอดยกมา มีความเหมาะสม และได้มีการถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอในงบการเงินงวดปัจจุบันหรือไม่ หรือการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้มีการบันทึกบัญชีอย่างเหมาะสม และมีการแสดงและเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

คำจำกัดความ

4. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
 - (ก) การตรวจสอบบัญชีครั้งแรก หมายถึง งานตรวจสอบซึ่ง
 - (1) งบการเงินงวดก่อนไม่ได้มีการตรวจสอบ หรือ
 - (2) งบการเงินงวดก่อนตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีคนก่อน
 - (ข) ยอดยกมา หมายถึง ยอดคงเหลือตามบัญชีซึ่งมีอยู่ ณ วันต้นงวด ยอดยกมาคือยอดคงเหลือของสิ้นงวดก่อนและสะท้อนถึงผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ของงวดก่อน ๆ รวมถึงนโยบายการบัญชีที่ถือปฏิบัติในงวดก่อน ยอดยกมายังรวมถึงเรื่องต่าง ๆ ณ วันต้นงวดที่กำหนดให้มีการเปิดเผย เช่น หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและภาระผูกพัน
 - (ค) ผู้สอบบัญชีคนก่อน หมายถึง ผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีอื่นซึ่งเป็นผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการในงวดก่อน ก่อนที่จะเปลี่ยนเป็นผู้สอบบัญชีคนปัจจุบัน

ข้อกำหนด

วิธีการตรวจสอบ

ยอดยกมา

5. ผู้สอบบัญชีต้องอ่านงบการเงินล่าสุด (ถ้ามี) และรายงานของผู้สอบบัญชีคนก่อนต่องบการเงินนั้น (ถ้ามี) สำหรับข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับยอดยกมารวมถึงการเปิดเผยข้อมูล
6. ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่ายอดยกมามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินงวดปัจจุบันหรือไม่ โดย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก2)

- (ก) กำหนดว่ายอดคงเหลือของสิ้นงวดก่อนได้มีการยกมาในงวดปัจจุบันอย่างถูกต้องหรือไม่ หรือได้มีการปรับปรุงย้อนหลังอย่างเหมาะสมหรือไม่
- (ข) กำหนดว่ายอดยกมาได้แสดงถึงการใช้นโยบายการบัญชีอย่างเหมาะสมหรือไม่ และ
- (ค) ปฏิบัติตามข้อใดข้อหนึ่งหรือมากกว่าดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก3-ก7)
- (1) กรณีที่งบการเงินงวดก่อนมีการตรวจสอบ ให้สอบทานกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีคนก่อน เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับยอดยกมา
 - (2) ประเมินวิธีการตรวจสอบที่ใช้ในงวดปัจจุบันว่าได้ให้หลักฐานที่เกี่ยวข้องกับยอดยกมาหรือไม่ หรือ
 - (3) ใช้วิธีการตรวจสอบเฉพาะ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับยอดยกมา
7. กรณีที่ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่แสดงว่า ยอดยกมา มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินงวดปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีต้องทำการตรวจสอบเพิ่มเติมตามที่เหมาะสมต่อสถานการณ์นั้น ๆ เพื่อกำหนดผลกระทบต่องบการเงินงวดปัจจุบัน หากผู้สอบบัญชีสรุปผลว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวยังคงมีอยู่ในงบการเงินงวดปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งเรื่องข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นต่อผู้บริหาร และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในระดับที่เหมาะสม ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450³

ความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี

8. ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่านโยบายการบัญชีที่ใช้กับยอดยกมาได้มีการถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอในงบการเงินงวดปัจจุบันหรือไม่ และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้มีการถือปฏิบัติอย่างเหมาะสม และมีการแสดงและเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอตามแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่

ข้อมูลที่เกี่ยวข้องในรายงานของผู้สอบบัญชีคนก่อน

9. หากงบการเงินงวดก่อนมีการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีคนก่อนและมีการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบของเหตุการณ์ที่ทำให้ต้องมีการเปลี่ยนแปลงความเห็นดังกล่าวในการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินงวดปัจจุบันตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315⁴

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8 และ 12

⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญโดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ”

การสรุปผลการตรวจสอบและการรายงาน

ยอดยกมา

10. หากผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับยอดยกมา ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวแล้วแต่ความเหมาะสม ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705⁵ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8)
11. หากผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า ยอดยกมา มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินงวดปัจจุบัน และผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวไม่ได้มีการบันทึกบัญชีอย่างเหมาะสม หรือไม่ได้แสดงหรือเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง แล้วแต่ความเหมาะสมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705

ความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี

12. หากผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า
 - (ก) นโยบายการบัญชีของงวดปัจจุบันไม่ได้มีการถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอเช่นเดียวกับที่ใช้กับยอดยกมาตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือ
 - (ข) การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีไม่ได้มีการบันทึกบัญชีอย่างเหมาะสม หรือไม่ได้แสดงหรือเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องแล้วแต่ความเหมาะสม ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705

การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีคนก่อน

13. หากความเห็นของผู้สอบบัญชีคนก่อนต่องบการเงินงวดก่อนเป็นการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งเรื่องดังกล่าวยังคงมีความเกี่ยวข้องและมีสาระสำคัญต่องบการเงินงวดปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงความเห็นต่องบการเงินงวดปัจจุบันตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 710 (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9)

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

วิธีการตรวจสอบ

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6)

- ก1. สำหรับภาครัฐอาจจะมีข้อจำกัดทางกฎหมายหรือข้อบังคับเกี่ยวกับข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีคนปัจจุบันสามารถขอจากผู้สอบบัญชีคนก่อน ตัวอย่างเช่น กรณีที่หน่วยงานภาครัฐซึ่งเคยได้รับการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีของรัฐ (เช่น สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน หรือบุคคลอื่นที่มีคุณสมบัติเหมาะสมที่ได้รับการแต่งตั้งในนามของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน) ได้มีการแปรรูปไป การเข้าถึงกระดาษทำการหรือข้อมูลอื่นที่ผู้สอบบัญชีของรัฐสามารถให้แก่ผู้สอบบัญชีที่ได้รับการแต่งตั้งใหม่ที่มาจากภาคเอกชน อาจถูกจำกัดด้วยข้อกำหนดในเรื่องการรักษาความลับหรือกฎหมาย หรือข้อบังคับ ในสถานการณ์ที่มีการจำกัดการติดต่อสื่อสารดังกล่าว อาจจำเป็นต้องใช้วิธีการอื่นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี และหากไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ควรพิจารณาถึงผลกระทบที่มีต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี
- ก2. หากผู้สอบบัญชีของรัฐแต่งตั้งสำนักงานสอบบัญชีภาคเอกชนให้ตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐและผู้สอบบัญชีของรัฐแต่งตั้งสำนักงานสอบบัญชีอื่นที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชีที่ได้ทำการตรวจสอบงบการเงินของหน่วยงานภาครัฐนั้นในงวดก่อน กรณีเช่นนี้โดยปกติไม่ถือว่าเป็นการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีสำหรับผู้สอบบัญชีของรัฐ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนอาจพิจารณาว่าเป็นการสอบบัญชีครั้งแรกและนำมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มาใช้เพื่อให้บรรลุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะของข้อตกลงในการว่าจ้าง

ยอดยกมา (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6 (ค))

- ก3. ลักษณะและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่จำเป็น เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับยอดยกมา ขึ้นอยู่กับเรื่องดังต่อไปนี้
- นโยบายการบัญชีที่กิจการใช้อยู่
 - ลักษณะของยอดคงเหลือทางบัญชี ประเภทของรายการและการเปิดเผย และความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินงวดปัจจุบัน
 - ความมีนัยสำคัญของยอดยกมาที่ต้องการเงินงวดปัจจุบัน
 - งบการเงินงวดก่อนได้มีการตรวจสอบหรือไม่ และหากได้มีการตรวจสอบ ความเห็นของผู้สอบบัญชีคนก่อนเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปหรือไม่

- ก4. หากงบการเงินงวดก่อนตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีคนก่อน ผู้สอบบัญชีอาจสามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับยอดยกมาโดยการสอบถามกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีคนก่อน การสอบถามดังกล่าวจะทำให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่ขึ้นอยู่กับความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีคนก่อน
- ก5. จรรยาบรรณและข้อกำหนดทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องเป็นแนวทางในการติดต่อสื่อสารของผู้สอบบัญชีคนปัจจุบันกับผู้สอบบัญชีคนก่อน
- ก6. สำหรับสินทรัพย์หมุนเวียนและหนี้สินหมุนเวียน หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับยอดยกมาบางอย่างอาจได้มาจากวิธีการตรวจสอบในงวดปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น การตรวจสอบการรับชำระหนี้ (การจ่ายชำระหนี้) ในระหว่างงวดปัจจุบันสำหรับยอดลูกหนี้ (เจ้าหนี้) ที่ยกมาต้นงวด จะให้หลักฐานการสอบบัญชีบางเรื่องเกี่ยวกับความมืออยู่จริง สิทธิและภาระผูกพัน ความครบถ้วน และการแสดงมูลค่า ณ วันต้นงวด อย่างไรก็ตาม ในกรณีของสินค้าคงเหลือ วิธีการตรวจสอบยอดคงเหลือของสินค้าคงเหลือปลายงวดในงวดปัจจุบันให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือยกมาต้นงวดน้อยมาก ดังนั้นอาจจำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ โดยใช้วิธีการใดวิธีการหนึ่งหรือมากกว่าดังต่อไปนี้
- สังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ ปัจจุบัน และกระทบยอดกลับไปยังปริมาณสินค้าคงเหลือยกมา
 - ทำการตรวจสอบมูลค่าของสินค้าคงเหลือยกมา
 - ทำการตรวจสอบกำไรขั้นต้น และการตรวจตัดยอด
- ก7. สำหรับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนและหนี้สินไม่หมุนเวียน เช่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เงินลงทุน และหนี้สินระยะยาว หลักฐานการสอบบัญชีบางอย่างอาจได้มาจากการตรวจสอบรายการบันทึกทางบัญชี และข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องกับยอดยกมา ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีอาจสามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีบางอย่างเกี่ยวกับยอดยกมาโดยการยืนยันยอดกับบุคคลที่สาม ตัวอย่างเช่น หนี้สินระยะยาวและเงินลงทุน สำหรับในกรณีอื่นผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติม

การสรุปผลการตรวจสอบและการรายงาน

ยอดยกมา (อ้างอิงย่อหน้าที่ 10)

- ก8. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 ได้ให้ข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติสำหรับสถานการณ์ที่อาจมีผลต่อการเปลี่ยนแปลงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน ประเภทของความเห็นที่เหมาะสมกับสถานการณ์ และเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป การที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับยอดยกมาอาจมีผลให้มีการเปลี่ยนแปลงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้
- (ก) การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือการไม่แสดงความเห็น แล้วแต่ความเหมาะสมของสถานการณ์ หรือ
 - (ข) การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือการไม่แสดงความเห็นต่อผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องแล้วแต่ความเหมาะสม และการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่อฐานะการเงินแล้วแต่ความเหมาะสม เว้นแต่มีข้อห้ามตามกฎหมายหรือข้อบังคับ

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีได้รวมไว้ในภาคผนวก

การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีคนก่อน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13)

- ก9. ในบางสถานการณ์ การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้สอบบัญชีคนก่อนอาจไม่เกี่ยวข้องและไม่มีสาระสำคัญต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินในงวดปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น อาจเป็นกรณีที่มีการถูกจำกัดขอบเขตในงวดก่อน แต่เรื่องที่ทำให้เกิดการถูกจำกัดขอบเขตดังกล่าวได้รับการแก้ไขแล้วในงวดปัจจุบัน

ภาคผนวก

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก8)

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีที่การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ตัวอย่างที่ 1

สถานการณ์ตามที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้า ก8 (ก) รวมถึงสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- ผู้สอบบัญชีไม่ได้เข้าร่วมสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันต้นงวดของงวดปัจจุบัน และไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือยกมาต้นงวด
- ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการที่ไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือยกมาต้นงวดมีสาระสำคัญ แต่ไม่แผ่กระจายไปยังผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดโดยรวมของกิจการ⁶
- มีการนำเสนอข้อมูลฐานะการเงิน ณ วันสิ้นปีอย่างถูกต้องตามที่ควร
- กรณีประเทศตามสถานการณ์นี้มีกฎหมายและข้อบังคับห้ามผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขต่อผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด และแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่อฐานะการเงิน

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

[ระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่องบการเงิน⁷

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กชค จำกัด ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และ งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและหมายเหตุเรื่องอื่น ๆ

⁶ หากดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเห็นว่าผลกระทบซึ่งอาจเกิดขึ้นมีสาระสำคัญ และแผ่กระจายไปยังผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องไม่แสดงความเห็นต่อผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด

⁷ ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่องบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

ความรับผิดชอบของผู้บริหาร⁸ ต่องบการเงิน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และรับผิดชอบเกี่ยวกับควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ รวมถึงวางแผนและปฏิบัติตามตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน วิธีการตรวจสอบที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ⁹ การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร รวมทั้งการประเมินการนำเสนองบการเงินโดยรวม

ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของข้าพเจ้า

⁸ หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น

⁹ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในควบคู่กับการตรวจสอบงบการเงิน ประโยคนี้จะใช้ถ้อยคำ ดังนี้ “ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรของกิจการเพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์”

เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

ข้าพเจ้าได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทเมื่อวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 25X1 ดังนั้นข้าพเจ้าจึงไม่ได้เข้าร่วมสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันต้นปี ข้าพเจ้าไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่นให้เป็นที่พอใจในปริมาณสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X0 ได้ เนื่องจากยอดยกมาต้นงวดของสินค้าคงเหลือรวมอยู่ในการกำหนดผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด ข้าพเจ้าไม่สามารถตรวจสอบได้ว่ามีรายการปรับปรุงที่อาจจำเป็นต่อกำไรสำหรับปีที่รายงานในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและกระแสเงินสดสุทธิจากการดำเนินงานที่รายงานในงบกระแสเงินสดหรือไม่

ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

ข้าพเจ้าเห็นว่า ยกเว้นผลกระทบที่อาจมีขึ้นจากเหตุการณ์ตามที่กล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข งบการเงินนี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กขค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 ผลการดำเนินงานทางและกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

เรื่องอื่น

งบการเงินของบริษัท กขค จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X0 ได้ตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีอื่นซึ่งได้แสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขตามรายงานลงวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 25X1

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[รูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีส่วนนี้จะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะของความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานของผู้สอบบัญชี]

[ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี]

[เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี]

[ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี]

[วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี]

ตัวอย่างที่ 2

สถานการณ์ตามที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้า ก8 (ข) รวมถึงสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- ผู้สอบบัญชีไม่ได้เข้าร่วมสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันต้นงวดของงวดปัจจุบัน และไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือยกมาต้นงวด
- ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการที่ไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือยกมาต้นงวดมีสาระสำคัญ แต่ไม่แผ่กระจายไปยังผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดโดยรวมของกิจการ¹⁰
- มีการนำเสนอข้อมูลฐานะการเงิน ณ วันสิ้นปีอย่างถูกต้องตามที่ควร
- การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขต่อผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด และการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่อฐานะการเงินถือว่าเหมาะสมในสถานการณ์นี้

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

[ระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่อบการเงิน¹¹

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และ งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและหมายเหตุเรื่องอื่น ๆ

ความรับผิดชอบของผู้บริหาร¹² ต่อบการเงิน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและการนำเสนองบการเงินเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

¹⁰ หากดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเห็นว่าผลกระทบซึ่งอาจเกิดขึ้นมีสาระสำคัญ และแผ่กระจายไปยังผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องไม่แสดงความเห็นต่อผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด

¹¹ ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

¹² หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ รวมถึงวางแผนและปฏิบัติตามตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน วิธีการที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงดังกล่าวจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงิน โดยถูกต้องตามที่ควรของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในของกิจการ¹³ การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้ และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร รวมทั้งการประเมินการนำเสนองบการเงินโดยรวม

ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่อฐานะการเงิน และแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขต่อผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของข้าพเจ้า

¹³ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในควบคู่กับการตรวจสอบงบการเงิน ประโยคนี้จะใช้ถ้อยคำดังนี้ “ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์”

เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขต่อผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด

ข้าพเจ้าได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบบัญชีของบริษัท เมื่อวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 25X1 ดังนั้น ข้าพเจ้าจึงไม่ได้เข้าร่วมสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันต้นปี ข้าพเจ้าไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่นให้เป็นที่พอใจในปริมาณสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X0 ได้ เนื่องจากยอดยกมาต้นงวดของสินค้าคงเหลือรวมอยู่ในการกำหนดผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด ข้าพเจ้าไม่สามารถตรวจสอบได้ว่ามีรายการปรับปรุงที่อาจจำเป็นต่อกำไรสำหรับปีที่รายงานในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและกระแสเงินสดสุทธิจากการดำเนินงานที่รายงานในงบกระแสเงินสดหรือไม่

ความเห็นอย่างมีเงื่อนไขต่อผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด

ข้าพเจ้าเห็นว่า ยกเว้นผลกระทบที่อาจมีขึ้นจากเหตุการณ์ตามที่กล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในความเห็นอย่างมีเงื่อนไข งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและงบกระแสเงินสดแสดงผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 ของบริษัท กขค จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ความเห็นต่อฐานะการเงิน

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบแสดงฐานะการเงินแสดงฐานะการเงินของบริษัท กขค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

เรื่องอื่น

งบการเงินของบริษัท กขค จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X0 ได้ตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีอื่นซึ่งได้แสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขตามรายงานลงวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 25X1

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[รูปแบบและเนื้อหาของในรายงานของผู้สอบบัญชีส่วนนี้จะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะของความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานของผู้สอบบัญชี]

[ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี]

[เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี]

[ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี]

[วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี]