



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)

การดำเนินงานต่อเนื่อง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



ISA™ 570 (ปรับปรุง) – การดำเนินงานต่อเนื่อง ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนธันวาคม พ.ศ. 2558 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนเมษายน พ.ศ. 2559 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ขั้นตอนในการแปล ISA™ 570 (ปรับปรุง) – การดำเนินงานต่อเนื่อง ได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของ ISA™ 570 (ปรับปรุง) – การดำเนินงานต่อเนื่อง ที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

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

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

ต้นฉบับ : ISA™ 570 (Revised), Going Concern ISBN: 978-1-60815-250-6

# มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)

## การดำเนินงานต่อเนื่อง

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559)

### สารบัญ

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

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)

## การดำเนินงานต่อเนื่อง

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2559)

## สารบัญ

	ย่อหน้าที่
การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเมื่อพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์	ก16-ก20
การสรุปผลของผู้สอบบัญชี	ก21-ก25
นัยต่อรายงานของผู้สอบบัญชี	ก26-ก35
ภาคผนวก ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง	

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

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่องและนัยต่อรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1)

### เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง

2. ภายใต้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องนั้น งบการเงินได้จัดทำด้วยข้อสมมติที่ว่า กิจการจะดำรงอยู่และจะดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปในอนาคตที่สามารถคาดการณ์ได้ งบการเงินตามวัตถุประสงค์ทั่วไปได้จัดทำตามเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง เว้นแต่ว่าผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะเลิกกิจการหรือหยุดดำเนินงาน หรือไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปได้ งบการเงินตามวัตถุประสงค์เฉพาะอาจจัดทำหรืออาจจะไม่จัดทำตามแม่บทการรายงานทางการเงินซึ่งมีความเกี่ยวข้องกัเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง หรือไม่ได้จัดทำตามแม่บทการรายงานทางการเงิน (ตัวอย่างเช่น เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องไม่มีความเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินตามเกณฑ์ทางภาษีในบางประเทศ) เมื่อการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องมีความเหมาะสม การบันทึกสินทรัพย์และหนี้สินจะเป็นไปตามเกณฑ์ที่ว่ากิจการจะสามารถรับรู้สินทรัพย์และชำระหนี้สินได้ตามปกติของธุรกิจ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2)

### ความรับผิดชอบในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

3. แม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทได้ระบุข้อกำหนดที่ชัดเจนสำหรับผู้บริหารในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเป็นการเฉพาะ รวมทั้งระบุถึงมาตรฐานเกี่ยวกับเรื่องที่ต้องพิจารณาและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 กำหนดให้ผู้บริหารต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ<sup>1</sup> นอกจากนั้น ในกฎหมายหรือข้อบังคับอาจระบุถึงรายละเอียดข้อกำหนดเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหารในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงินด้วยเช่นกัน
4. ในแม่บทการรายงานทางการเงินอื่น อาจไม่ได้ระบุข้อกำหนดที่ชัดเจนสำหรับผู้บริหารในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเป็นการเฉพาะ อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่เกิดเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องเป็นหลักการพื้นฐานในการจัดทำงบการเงินตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 2 ผู้บริหารต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการในการจัดทำงบการเงินดังกล่าว แม้ว่าแม่บทการรายงานทางการเงินจะไม่ได้ระบุข้อกำหนดที่ชัดเจนไว้ก็ตาม

<sup>1</sup> มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ย่อหน้าที่ 25-26

5. ในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้บริหารจะต้องใช้ดุลยพินิจ ณ ช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งเกี่ยวกับผลในอนาคตของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งมีความไม่แน่นอน สืบเนื่อง โดยปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับดุลยพินิจดังกล่าวมีดังนี้
- ระดับของความไม่แน่นอนเกี่ยวกับผลในอนาคตของเหตุการณ์หรือสถานการณ์จะเพิ่มขึ้นอย่าง มีนัยสำคัญตามเหตุการณ์ หรือสถานการณ์ หรือผลที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ด้วยเหตุนี้แม้บท การรายงานทางการเงินส่วนใหญ่ ซึ่งกำหนดให้ผู้บริหารประเมินความสามารถในการดำเนินงาน ต่อเนื่องของกิจการอย่างชัดเจนจึงระบุช่วงเวลาเพื่อให้ผู้บริหารได้ใช้ดุลยพินิจตามข้อมูลที่ มีอยู่ทั้งหมด
  - ขนาดและความซับซ้อนของกิจการ ลักษณะและเงื่อนไขของธุรกิจ ตลอดจนระดับที่ปัจจัย ภายนอกที่มีผลกระทบต่อกิจการล้วนแต่มีผลกระทบต่อการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผลของ เหตุการณ์หรือสถานการณ์นั้น
  - การใช้ดุลยพินิจใด ๆ เกี่ยวกับเรื่องในอนาคตขึ้นอยู่กับข้อมูลที่มีอยู่ ณ เวลาที่มีการใช้ดุลยพินิจนั้น เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังจากนั้นอาจให้ผลลัพธ์ที่ไม่สอดคล้องกับดุลยพินิจเดิมซึ่งมี ความสมเหตุสมผลในขณะที่ใช้ดุลยพินิจ

#### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

6. ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับ ความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน และ การให้ข้อสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับ ความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ ความรับผิดชอบเหล่านี้ของผู้สอบบัญชี ยังคงมีอยู่ถึงแม้ว่าแม้บทการรายงานทางการเงินที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินจะไม่ได้ระบุข้อกำหนดที่ ชัดเจนให้ผู้บริหารต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเป็นการเฉพาะ
7. อย่างไรก็ตาม ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200<sup>2</sup> ผลกระทบที่เป็นไปได้ที่จะจำกัด ความสามารถของผู้สอบบัญชีในการตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจะ มีมากขึ้นสำหรับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคตซึ่งอาจเป็นเหตุให้กิจการไม่สามารถดำเนินงาน ต่อเนื่องได้ ซึ่งผู้สอบบัญชีไม่สามารถคาดการณ์เกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคตดังกล่าว ดังนั้นการที่รายงานของผู้สอบบัญชีไม่ได้กล่าวถึงความไม่แน่นอนเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง จึงไม่อาจแสดงว่ามี การยืนยันถึงความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

#### วันถือปฏิบัติ

8. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลัง วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบ บัญชี” ย่อหน้าที่ ก51-ก52

## วัตถุประสงค์

9. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีมีดังนี้
  - (ก) เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอและให้ข้อสรุปในเรื่องความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำงบการเงินของผู้บริหาร
  - (ข) เพื่อสรุปผลจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ และ
  - (ค) เพื่อนำเสนอรายงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

## ข้อกำหนด

### วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

10. เมื่อมีการใช้วิธีประเมินความเสี่ยงตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)<sup>3</sup> ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ามีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ ในการนี้ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าผู้บริหารมีการประเมินในเบื้องต้นเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก3-ก6)
  - (ก) หากมีการประเมินดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหรือเรื่องการประเมินนั้นกับผู้บริหารและพิจารณาว่า ผู้บริหารมีการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งโดยลำพังหรือรวมกันแล้วอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ หากพบว่ามีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าว ผู้บริหารมีแผนเพื่อแก้ไขเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าวหรือไม่ หรือ
  - (ข) หากไม่มีการประเมินดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหรือกับผู้บริหารถึงหลักเกณฑ์ที่ผู้บริหารตั้งใจใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องและสอบถามผู้บริหารว่ามีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งโดยลำพังหรือรวมกันแล้วอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่
11. ผู้สอบบัญชีต้องให้ความสนใจตลอดระยะเวลาที่ทำการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก7)

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำ ความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ” ย่อหน้าที่ 5

### การประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร

12. ผู้สอบบัญชีควรประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเรื่องความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก8-ก10 และย่อหน้าที่ ก12-ก13)
13. ในการประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเรื่องความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาในช่วงระยะเวลาเดียวกับที่ผู้บริหารใช้ในการประเมินตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือตามที่กำหนดโดยกฎหมายหรือโดยข้อบังคับในกรณีที่กำหนด ช่วงระยะเวลาที่นานกว่า ในกรณีที่ระยะเวลาการประเมินของผู้บริหารเรื่องความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการน้อยกว่า 12 เดือนนับจากวันที่ในงบการเงินตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560<sup>4</sup> ผู้สอบบัญชีต้องขอให้ผู้บริหารขยายระยะเวลาการประเมินให้เป็นอย่างน้อย 12 เดือนนับจากวันที่ในงบการเงินนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก11-ก13)
14. ในการประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่า การประเมินของผู้บริหารได้รวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดซึ่งผู้สอบบัญชีได้รับทราบจากผลการตรวจสอบแล้วหรือไม่

### ช่วงระยะเวลาหลังการประเมินของผู้บริหาร

15. ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามผู้บริหารในเรื่องที่ผู้บริหารทราบเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ในช่วงระยะเวลาหลังจากการประเมินของผู้บริหาร ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก14-ก15)

### วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเมื่อพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์

16. หากพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อพิจารณาว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ (ซึ่งในที่นี้คือ “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ”) โดยการตรวจสอบเพิ่มเติม ซึ่งรวมถึงการพิจารณาปัจจัยที่ช่วยให้เหตุการณ์หรือสถานการณ์นั้นบรรเทาลง วิธีการตรวจสอบดังกล่าวควรรวมถึงวิธีการดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16)
  - (ก) ขอให้ผู้บริหารทำการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ในกรณีที่ผู้บริหารยังไม่ได้ทำการประเมิน
  - (ข) ประเมินแผนงานของผู้บริหารในอนาคตซึ่งเกี่ยวข้องกับการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องว่า ผลที่จะได้รับจากแผนดังกล่าวนั้นมีแนวโน้มที่จะพัฒนาสถานการณ์ดังกล่าวได้หรือไม่และแผนงานของผู้บริหารมีความเป็นไปได้หรือไม่ในสถานการณ์ดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก17)

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 “เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 5 (ก)



- (ค) ในกรณีที่กิจการจัดทำประมาณการกระแสเงินสดและการวิเคราะห์ประมาณการนั้น เป็นปัจจัยสำคัญในการพิจารณาผลในอนาคตของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ในการประเมินแผนงานของผู้บริหารในอนาคต ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบเพิ่มเติมดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก18-ก19)
- ประเมินความเชื่อถือได้ของข้อมูลซึ่งใช้ในการจัดทำประมาณการ และ
  - พิจารณาว่าข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำประมาณการมีเหตุผลสนับสนุนอย่างเพียงพอหรือไม่
- (ง) พิจารณาว่า มีข้อเท็จจริงหรือข้อมูลเพิ่มเติมนับจากวันที่ผู้บริหารทำการประเมินหรือไม่
- (จ) ขอบหนังสือรับรองเกี่ยวกับแผนงานในอนาคตและความเป็นไปได้ของแผนงานจากผู้บริหารและจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลตามความเหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก20)

### การสรุปผลของผู้สอบบัญชี

17. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเหมาะสมอย่างเพียงพอของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับและต้องให้ข้อสรุปในเรื่องความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำงบการเงินของผู้บริหาร
18. ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการให้ข้อสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญหรือไม่ที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งโดยลำพังหรือรวมกันแล้วอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญจะปรากฏอยู่เมื่อขนาดของผลกระทบที่เป็นไปได้มีนัยและมีความน่าจะเป็นที่จะเกิดขึ้นของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าว ซึ่งในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเหมาะสมเกี่ยวกับลักษณะและผลกระทบของความไม่แน่นอนนั้นมีความจำเป็นสำหรับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก21-ก22)
- (ก) ในกรณีของการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรตามแม่บทการรายงานทางการเงินซึ่งกำหนดให้งบการเงินแสดงอย่างถูกต้องตามที่ควร หรือ
- (ข) ในกรณีของการปฏิบัติตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ซึ่งกำหนดให้งบการเงินดังกล่าวไม่ทำให้เกิดความเข้าใจผิด

*ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์และมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ*

19. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีให้ข้อสรุปว่า การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารมีความเหมาะสมกับสถานการณ์นั้นๆ แต่ยังคงมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่างบการเงินนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก22-ก23)

- (ก) เปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอถึงเหตุการณ์หลักหรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ และแผนงานของผู้บริหารในการจัดการเหตุการณ์หรือสถานการณ์เหล่านั้นหรือไม่ และ
- (ข) เปิดเผยข้อมูลอย่างชัดเจนว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ดังนั้นกิจการอาจจะไม่สามารถขายสินทรัพย์และชำระหนี้สินได้ตามปกติของธุรกิจ

*ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์แต่ไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ*

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

#### **นัยต่อรายงานของผู้สอบบัญชี**

*การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องไม่เหมาะสม*

21. ในกรณีที่งบการเงินจัดทำขึ้นโดยใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง แต่ในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเห็นว่าการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำงบการเงินของผู้บริหารนั้นไม่เหมาะสม ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นว่า งบการเงินนั้นไม่ถูกต้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก26-ก27)

*การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องเหมาะสมแต่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ*

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

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

**การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญไม่เพียงพอ**

23. ในกรณีที่งบการเงินนั้นเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญไม่เพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก32-ก34)

- (ก) แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือ แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ตามความเหมาะสมกับสถานการณ์ ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 705<sup>5</sup> (ปรับปรุง) และ
- (ข) ในส่วนของเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข (หรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง) ในรายงานของผู้สอบบัญชีให้ระบุว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ และงบการเงินนั้นมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวไม่เพียงพอ

**ผู้บริหารไม่ทำการประเมินหรือไม่ขยายการประเมินเพิ่มเติม**

24. หากผู้บริหารไม่ทำการประเมินหรือไม่ขยายการประเมินเพิ่มเติมตามที่ผู้สอบบัญชีร้องขอ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงนัยต่อรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก35)

**การติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล**

25. เว้นแต่กรณีที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีความเกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการอยู่แล้ว<sup>6</sup> ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพื่อระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิด ข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ การติดต่อ สื่อสารดังกล่าวต้องรวมถึงเรื่องต่าง ๆ เหล่านี้

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

**ความล่าช้าอย่างมีนัยสำคัญในการอนุมัติงบการเงิน**

26. หากเกิดความล่าช้าอย่างมีนัยสำคัญในการอนุมัติงบการเงินโดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลหลังจากวันที่ในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามสาเหตุของความล่าช้านั้น หากผู้สอบบัญชีเชื่อว่าความล่าช้านั้นเกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งเกี่ยวกับการประเมินข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาความจำเป็นในการใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 16 รวมทั้งพิจารณาผลกระทบต่อการสรุปผลของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 18

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” ย่อหน้าที่ 13

## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 1)

ก1. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701<sup>7</sup> มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี เมื่อนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ไปปฏิบัติใช้ เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่องอาจเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและอธิบายว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการซึ่งตามลักษณะแล้วคือเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ<sup>8</sup>

### เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 2)

#### ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก2. การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารยังมีความเกี่ยวข้องกับหน่วยงานภาครัฐ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ระบุประเด็นเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของหน่วยงานภาครัฐ<sup>9</sup> ความเสี่ยงของการดำเนินงานต่อเนื่องอาจเกิดขึ้นได้แต่ไม่จำกัดเฉพาะกับสถานการณ์ที่หน่วยงานภาครัฐดำเนินงานเพื่อการค้าหากำไรซึ่งภาครัฐอาจลดการสนับสนุนเงินทุนหรือยกเลิกการสนับสนุนเงินทุน หรือมีการแปรรูปหน่วยงานภาครัฐให้เป็นหน่วยงานเอกชน เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องในหน่วยงานภาครัฐอาจรวมถึงสถานการณ์ที่หน่วยงานภาครัฐขาดเงินทุนสนับสนุนหรือมีการตัดสินใจในนโยบายที่จะมีผลกระทบต่อบริการที่ทำโดยหน่วยงานภาครัฐ

### วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

เหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10)

ก3. ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงถึงเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งโดยลำพังหรือรวมกัน อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ตัวอย่างที่แสดงไว้ไม่ใช่เหตุการณ์หรือสถานการณ์ทั้งหมด หรือการที่มีเหตุการณ์และสถานการณ์ใดเพียงหนึ่ง เหตุการณ์หรือหนึ่งสถานการณ์หรือมากกว่ามิได้แปลว่ามีความไม่แน่นอนที่เป็นสาระสำคัญเกิดขึ้นเสมอไป

#### ด้านการเงิน

- มีหนี้สินสูงกว่าสินทรัพย์ หรือมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์หมุนเวียน

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

<sup>8</sup> ย่อหน้าที่ 15 และ ก41 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701

<sup>9</sup> มาตรฐานการบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ย่อหน้าที่ 38-41

- เงินกู้ยืมที่มีเงื่อนไขกำหนดระยะเวลาการชำระคืนที่แน่นอนโดยไม่มีสิ่งที่จะชี้ให้เห็นว่ากิจการจะชำระหนี้หรือขอขยายเวลาชำระหนี้ได้ หรือการใช้เงินกู้ยืมระยะสั้นจำนวนมากเพื่อไปลงทุนในสินทรัพย์ที่ให้ผลตอบแทนในระยะยาว
- ข้อบ่งชี้ที่แสดงถึงการยกเลิกความช่วยเหลือทางการเงินของผู้ให้สินเชื่อ
- กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานติดลบ ซึ่งเห็นได้จากงบการเงินในอดีตหรือประมาณการงบการเงิน
- อัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญซึ่งแสดงถึงปัญหาในทางลบ
- ผลขาดทุนจากการดำเนินงานเป็นจำนวนมาก หรือการลดลงอย่างมีนัยสำคัญของมูลค่าสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสด
- ไม่สามารถจ่ายเงินปันผลได้ตามที่ประกาศไว้หรือหยุดจ่ายเงินปันผลที่เคยทำเป็นปกติ
- ไม่สามารถชำระหนี้แก่ผู้ให้สินเชื่อได้ตามกำหนดระยะเวลา
- ไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดในสัญญาเงินกู้
- ต้องซื้อสินค้าโดยชำระเงินสดทันทีที่ได้รับสินค้าแทนการซื้อเชื่อ
- ไม่สามารถหาแหล่งเงินทุนมาพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ที่สำคัญหรือเพื่อการลงทุนอื่นที่จำเป็น

#### ด้านการดำเนินงาน

- ผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะเลิกกิจการหรือหยุดดำเนินงาน
- การสูญเสียผู้บริหารที่สำคัญโดยไม่มีผู้อื่นมาแทน
- การสูญเสียด้านการตลาดที่สำคัญ ลูกค้าน้ำหนักสำคัญ แพรนไชส์ ใบอนุญาต หรือผู้ขายวัตถุดิบรายใหญ่
- ปัญหาด้านแรงงาน
- การขาดแคลนแหล่งวัตถุดิบที่สำคัญ
- การเกิดขึ้นของคู่แข่งที่ประสบความสำเร็จสูง

#### อื่น ๆ

- การไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับทุนหรือข้อกำหนดทางกฎหมายอื่น เช่น ข้อกำหนดในด้านความสามารถในการชำระหนี้หรือข้อกำหนดด้านสภาพคล่องสำหรับสถาบันการเงิน
- อยู่ในระหว่างการถูกฟ้องร้องหรือถูกดำเนินการตามกฎหมาย ซึ่งถ้าหากแพคดีกิจการจะไม่สามารถปฏิบัติตามข้อเรียกร้องให้ชดเชยความเสียหายได้ครบถ้วน
- การเปลี่ยนแปลงกฎหมายหรือนโยบายของรัฐที่คาดว่าจะมีผลกระทบในทางลบต่อกิจการอย่างรุนแรง
- การไม่ได้ทำการประกันหรือทำการประกันที่ไม่ครอบคลุมความเสียหายที่จะเกิดขึ้น

ความมีนัยสำคัญของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าวโดยปกติอาจสามารถบรรเทาลงได้เนื่องจากปัจจัยอื่น ตัวอย่างเช่น ข้อมูลที่ชี้ให้เห็นว่ากิจการไม่สามารถชำระหนี้สินได้ตามกำหนดปกติอาจบรรเทาได้หากผู้บริหารมีแผนที่จะดำรงกระแสเงินสดอย่างเพียงพอโดยใช้วิธีอื่น เช่น การขายสินทรัพย์ การเปลี่ยนแปลงกำหนดเวลาชำระหนี้หรือการเพิ่มทุน เป็นต้น ในทำนองเดียวกันการสูญเสียผู้ขายวัตถุดิบรายใหญ่อาจบรรเทาลงได้ด้วยแหล่งวัตถุดิบใหม่หรือสินค้าแหล่งใหม่ที่ทดแทนได้อย่างเหมาะสม

- ก4. วิธีการประเมินความเสี่ยงที่กำหนดไว้ตามย่อหน้าที่ 10 ช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารเป็นประเด็นที่มีความสำคัญและมีผลกระทบที่สำคัญต่อการวางแผนการตรวจสอบหรือไม่ วิธีการดังกล่าวช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถปรึกษาหารือกับผู้บริหารได้ทันเวลามากขึ้น ซึ่งรวมถึงการหารือเกี่ยวกับแผนงานของผู้บริหารและแนวทางการแก้ไขประเด็นในเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องที่ระบุขึ้น

*ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก (อ้างอิงย่อหน้าที่ 10)*

- ก5. ขนาดของกิจการอาจมีผลกระทบต่อความสามารถในการจัดการกับสถานการณ์ที่มีผลกระทบในทางลบ กิจการขนาดเล็กอาจสามารถตอบสนองได้อย่างรวดเร็วต่อสถานการณ์แต่อาจขาดแคลนสิ่งที่จะสนับสนุนการดำเนินงานที่ยั่งยืนได้
- ก6. สถานการณ์ที่เกี่ยวข้องเฉพาะกับกิจการขนาดเล็กจะรวมถึงความเสี่ยงที่ธนาคารและผู้ให้กู้รายอื่นอาจหยุดให้การสนับสนุนแก่กิจการ รวมถึงความเป็นไปได้ของการสูญเสียผู้ขายวัตถุดิบรายหลัก ลูกค้ายรายใหญ่ พนักงานที่มีความสำคัญ หรือสิทธิในการดำเนินงานภายใต้ใบอนุญาต สิทธิพิเศษในการเป็นผู้แทนจำหน่าย หรือสัญญาทางกฎหมายอื่น ๆ

*ความสนใจตลอดระยะเวลาที่ตรวจสอบสำหรับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 11)*

- ก7. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีปรับปรุงการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีและปรับเปลี่ยนแผนการตรวจสอบต่อเนื่องไปเมื่อได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมในระหว่างการตรวจสอบซึ่งมีผลกระทบต่อการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี<sup>10</sup> หากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเกิดขึ้นหลังจากการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีเสร็จสิ้นแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจต้องปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเพิ่มเติมจากวิธีการตรวจสอบในย่อหน้าที่ 16 เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่มีอยู่นั้นอาจกระทบต่อลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีที่ต่อเนื่องไปในการตอบสนองต่อการประเมินความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>11</sup> ระบุข้อกำหนดและให้แนวทางปฏิบัติในเรื่องนี้

### **การประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร**

*การประเมินและการวิเคราะห์ประกอบการประเมินของผู้บริหารและการประเมินผลของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 12)*

- ก8. การประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเป็นส่วนสำคัญของการพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 31

<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”



ก9. หากผู้บริหารไม่ดำเนินการวิเคราะห์ ผู้สอบบัญชีไม่มีหน้าที่รับผิดชอบในการดำเนินการแทนผู้บริหาร อย่างไรก็ตามในบางสถานการณ์ การที่ผู้บริหารไม่ได้วิเคราะห์ในรายละเอียดเพื่อสนับสนุนการประเมินอาจไม่ได้ปกป้องผู้สอบบัญชีจากการให้ข้อสรุปว่า การใช้เกณฑ์ในการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารมีความเหมาะสมในแต่ละสถานการณ์หรือไม่ ตัวอย่างเช่น กิจการมีผลกำไรในอดีตและมีแหล่งเงินทุนอย่างเพียงพอ ผู้บริหารอาจประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องโดยไม่ต้องวิเคราะห์ในรายละเอียด กรณีดังกล่าว โดยปกติผู้สอบบัญชีจะจัดทำข้อสรุปเกี่ยวกับความเหมาะสมของการประเมินโดยไม่จำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบในรายละเอียดหากวิธีการตรวจสอบอื่นของผู้สอบบัญชีเพียงพอที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถให้ข้อสรุปว่า ผู้บริหารใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดท่างบการเงินอย่างเหมาะสมกับสถานการณ์แล้วหรือไม่

ก10. ในสถานการณ์อื่น การประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้า 12 อาจรวมถึงการประเมินการปฏิบัติตามขั้นตอนการประเมินของผู้บริหาร ข้อสมมติที่ใช้ในการประเมิน และแผนงานของผู้บริหารสำหรับการดำเนินงานในอนาคตรวมถึงความเป็นไปได้ของแผนงานในอนาคตของผู้บริหารในสถานการณ์นั้น

ช่วงระยะเวลาการประเมินของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

ก11. แม้บทการรายงานทางการเงินส่วนใหญ่ที่กำหนดให้ผู้บริหารประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการจะระบุระยะเวลาที่ผู้บริหรต้องนำข้อมูลทั้งหมดที่มีอยู่มาพิจารณา<sup>12</sup>

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12-13)

ก12. ในหลายกรณี ผู้บริหารของกิจการขนาดเล็กอาจไม่สามารถจัดเตรียมรายละเอียดการประเมินแต่อาศัยความรู้ในทางธุรกิจอย่างลึกซึ้งและการคาดการณ์อนาคตในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ อย่างไรก็ตามเพื่อให้สอดคล้องกับข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการด้วย สำหรับกิจการขนาดเล็กอาจอาศัยการหารือกับผู้บริหารเกี่ยวกับแหล่งเงินทุนในระยะกลางและระยะยาวของกิจการเพื่อพิสูจน์ข้อยืนยันของผู้บริหารว่าสอดคล้องกับเอกสารหลักฐานอย่างเพียงพอและไม่ขัดต่อความเข้าใจในกิจการของผู้สอบบัญชี ดังนั้นข้อกำหนดตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 13 สำหรับผู้สอบบัญชีที่ต้องขอให้ผู้บริหารขยายการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจพอใจที่จะใช้วิธีการหารือ สอบถาม หรือตรวจสอบเอกสารหลักฐาน เช่น คำสั่งซื้อวัตถุดิบในอนาคต เป็นต้น ซึ่งต้องประเมินความเป็นไปได้ของการดำเนินงานต่อเนื่องหรืออาจต้องตรวจสอบให้มั่นใจ

<sup>12</sup> ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 ระบุว่า ระยะเวลาไม่ควรจะน้อยกว่า 12 เดือน นับตั้งแต่วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

ก13. การให้การสนับสนุนอย่างต่อเนื่องของเจ้าของที่มีอำนาจจัดการโดยปกติจะมีความสำคัญมากต่อกิจการขนาดเล็กในการดำเนินงานต่อเนื่อง กิจการขนาดเล็กอาศัยแหล่งเงินทุนจำนวนมากจากเงินกู้ยืมจากเจ้าของที่มีอำนาจจัดการ ดังนั้นจึงมีความสำคัญที่แหล่งเงินทุนเหล่านี้จะไม่ถูกเรียกคืนตัวอย่างเช่น การดำรงอยู่ได้ของกิจการขนาดเล็กที่ประสบปัญหาด้านการเงินอาจขึ้นอยู่กับเจ้าของที่มีอำนาจจัดการลดลำดับสิทธิในการเรียกร้องเงินให้กู้ยืมแก่กิจการเพื่อประโยชน์ของธนาคารหรือเจ้าหนี้รายอื่น ๆ หรือการค้ำประกันด้วยสินทรัพย์ส่วนตัวของเจ้าของที่มีอำนาจจัดการเพื่อเป็นหลักประกันการกู้ยืม ในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีควรหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมเกี่ยวกับการให้เงินกู้ยืมหรือการประกันจากเจ้าของที่มีอำนาจจัดการนั้น เมื่อกิจการอาศัยการสนับสนุนจากเจ้าของที่มีอำนาจจัดการ ผู้สอบบัญชีควรประเมินความสามารถของเจ้าของที่มีอำนาจจัดการในการปฏิบัติตามเงื่อนไขของภาระผูกพันภายใต้การดำเนินการสนับสนุนนั้น นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีอาจขอหนังสือยืนยันข้อกำหนดและเงื่อนไขการให้การสนับสนุนนั้นจากเจ้าของที่มีอำนาจจัดการเพื่อยืนยันความตั้งใจและความเข้าใจของเจ้าของที่มีอำนาจจัดการ

#### ช่วงระยะเวลาหลังการประเมินของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

ก14. ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 11 ผู้สอบบัญชีควรให้ความสนใจในความเป็นไปได้ว่า อาจมีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่จะเกิดขึ้นหลังจากช่วงระยะเวลาของการประเมินโดยผู้บริหารที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน เนื่องจากระดับของความไม่แน่นอนที่เกี่ยวข้องกับผลของเหตุการณ์หรือสถานการณ์จะเพิ่มมากขึ้นเมื่อเหตุการณ์หรือสถานการณ์นั้นดำเนินต่อไปในอนาคต ในการพิจารณาเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าว ข้อบ่งชี้ถึงปัญหาความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องจำเป็นต้องมีนัยสำคัญก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาดำเนินการต่อไป หากพบว่ามีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจจะกระทบต่อการดำเนินงานต่อเนื่อง ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องขอให้ผู้บริหารประเมินความมีนัยสำคัญที่อาจเกิดขึ้นของเหตุการณ์หรือสถานการณ์นั้น โดยใช้ข้อกำหนดตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 16

ก15. นอกเหนือไปจากการสอบถามผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีไม่มีหน้าที่รับผิดชอบในการดำเนินการตรวจสอบโดยวิธีการตรวจสอบอื่นเพื่อระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหลังจากช่วงระยะเวลาที่ผู้บริหารประเมินซึ่งไม่ควรน้อยกว่า 12 เดือนหลังจากวันที่ในงบการเงินตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 13

#### วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเมื่อพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16)

ก16. วิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 16 อาจรวมถึง

- วิเคราะห์และหารือเกี่ยวกับกระแสเงินสด กำไร และประมาณการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหาร
- วิเคราะห์และหารือเกี่ยวกับงบการเงินระหว่างกาลล่าสุดของกิจการ
- สอบทานข้อกำหนดของหุ้นกู้และสัญญาเงินกู้ และพิจารณาว่ามีหรือไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดหรือไม่



- อ่านรายงานการประชุมผู้ถือหุ้น ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและคณะกรรมการอื่นที่เกี่ยวข้อง เพื่อดูว่ามีการอ้างอิงถึงปัญหาทางการเงินที่กิจการประสบอยู่
- สอบถามที่ปรึกษาทางกฎหมายของกิจการเกี่ยวกับการมีอยู่ของคดีความและการเรียกร้อง ความเสียหายทางกฎหมาย และความสมเหตุสมผลของการประเมินของผู้บริหารถึงผลของ เรื่องดังกล่าว ตลอดจนประมาณการผลกระทบทางการเงิน
- ขอคำยืนยันจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน และบุคคลที่สามเกี่ยวกับการมีอยู่จริง ผลทางกฎหมาย และการบังคับใช้ของข้อตกลงที่จะให้ความช่วยเหลือและสนับสนุนด้านการเงินแก่กิจการ และ ประเมินความสามารถทางการเงินของบุคคลดังกล่าวในการให้ความช่วยเหลือด้านการเงินแก่ กิจการ
- ประเมินแผนของกิจการ หากไม่ได้รับคำสั่งซื้อของลูกค้าที่มากพอ
- ตรวจสอบเหตุการณ์ภายหลังวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี เพื่อระบุถึงเหตุการณ์ที่ช่วยบรรเทา ปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือมีผลกระทบต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของ กิจการ
- ขอคำยืนยันจากกิจการเกี่ยวกับความมีอยู่จริง ข้อกำหนด และความเพียงพอของวงเงินกู้ยืม
- ขอและสอบทานรายงานการดำเนินการตามกฎหมาย
- พิจารณาความเพียงพอของหลักฐานเกี่ยวกับแผนการจำหน่ายสินทรัพย์

การประเมินแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้า 16(ข))

ก17. การประเมินแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหารอาจรวมถึงการสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับการดำเนินงานในอนาคต รวมถึงแผนการขายสินทรัพย์ การกู้ยืมหรือการปรับโครงสร้างหนี้ การลดหรือชะลอการใช้จ่าย หรือ การเพิ่มทุน เป็นต้น

ช่วงระยะเวลาการประเมินของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้า 16(ค))

ก18. นอกเหนือจากการตรวจสอบตามข้อกำหนดที่กล่าวไว้ในย่อหน้า 16(ค) ผู้สอบบัญชีอาจเปรียบเทียบ

- ประมาณการข้อมูลทางการเงินของงวดที่ผ่านมาล่าสุดกับผลที่เกิดขึ้นจริงในอดีต และ
- ประมาณการข้อมูลทางการเงินของงวดปัจจุบันกับผลที่เกิดขึ้นแล้วจนถึงปัจจุบัน

ก19. หากข้อสมมติในการประเมินของผู้บริหารรวมถึงการสนับสนุนอย่างต่อเนื่องของบุคคลที่สามไม่ว่า จะเป็นการลดลำดับสิทธิในการเรียกร้องของเงินให้กู้ยืม การให้ข้อผูกพันที่จะช่วยเหลือด้านเงินทุน ต่อเนื่องหรือเพิ่มเติม หรือการให้การค้ำประกันแก่กิจการ โดยการสนับสนุนนั้นมีความสำคัญ อย่างมากต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจต้องพิจารณา ขอหนังสือยืนยัน (ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดและเงื่อนไขของการสนับสนุน) จากบุคคลที่สามนั้น รวมถึง การได้มาซึ่งหลักฐานที่แสดงว่าบุคคลที่สามดังกล่าวมีความสามารถในการให้การสนับสนุนนั้นด้วย

หนังสือรับรอง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(จ))

ก20. ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่า เป็นการเหมาะสมที่จะได้รับหนังสือรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษร โดยเฉพาะในส่วนที่นอกเหนือไปจากข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 16 ในการสนับสนุนหลักฐาน การตรวจสอบบัญชีที่ได้รับที่เกี่ยวข้องกับแผนงานของผู้บริหารในอนาคตและความเป็นไปได้ของ แผนงานดังกล่าว

### การสรุปผลของผู้สอบบัญชี

*ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่าง มีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18-19)*

ก21. ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 คำว่า “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ” จะใช้ในการกล่าวถึง ความไม่แน่นอนต่างๆ ที่เกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่าง มีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการที่ควรเปิดเผยในงบการเงิน ในบางแม่บทการรายงานทางการเงิน คำว่า “ความไม่แน่นอนที่มีนัยสำคัญ” จะนำมาใช้ในสถานการณ์ ที่คล้ายคลึงกันนี้

*ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์และมีความไม่แน่นอนที่มี สาระสำคัญ*

ก22. ย่อหน้าที่ 18 อธิบายว่า ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญจะปรากฏอยู่เมื่อขนาดของผลกระทบที่เป็นไป ได้มีนัยและมีความน่าจะเป็นที่จะเกิดขึ้นของเหตุการณ์หรือสถานการณ์นั้น การเปิดเผยข้อมูลอย่าง เหมาะสมเกี่ยวกับลักษณะและผลกระทบของความไม่แน่นอนมีความจำเป็นเพื่อให้งบการเงินแสดง อย่างถูกต้องตามที่ควร (สำหรับแม่บทการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร) หรือ เพื่อให้งบ การเงินดังกล่าวไม่ทำให้เกิดความเข้าใจผิด (สำหรับแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์) ย่อหน้าที่ 18 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า มีความไม่แน่นอนดังกล่าวปรากฏอยู่หรือไม่โดยไม่ต้องคำนึงว่าแม่บท การรายงานทางการเงินที่นำมาใช้นั้นมีการกล่าวถึงความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญหรือไม่อย่างไร

ก23. ย่อหน้าที่ 19 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่า การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินมีการระบุถึง เรื่องต่างๆ ตามที่กำหนดในย่อหน้าดังกล่าวแล้วหรือไม่ การพิจารณานี้เป็นการพิจารณาเพิ่มเติม นอกเหนือไปจากการพิจารณาว่า การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญตาม ข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้นั้นมีความเพียงพอหรือไม่ การเปิดเผยข้อมูล ตามข้อกำหนดในบางแม่บทการรายงานทางการเงินที่เพิ่มเติมนอกเหนือไปจากที่ระบุในย่อหน้าที่ 19 อาจรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ

- การประเมินของผู้บริหารในเรื่องความมีนัยสำคัญของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ต่างๆ ที่ เกี่ยวข้องกับความสามารถของกิจการที่จะปฏิบัติตามเงื่อนไขของภาระผูกพัน หรือ
- การใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการประเมินความสามารถใน การดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

ในบางแม่บทการรายงานทางการเงินอาจจะให้แนวทางเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาของผู้บริหารในการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับขนาดของผลกระทบที่เป็นไปได้ของเหตุการณ์หลักหรือสถานการณ์ต่างๆ ตลอดจนความน่าจะเป็นและช่วงเวลาของการเกิดเหตุการณ์หลักหรือสถานการณ์ต่างๆนั้น

*ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์แต่ไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 20)*

ก24. ถึงแม้ว่า ไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญปรากฏอยู่ ย่อหน้าที่ 20 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่า งบการเงินได้เปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้ ในบางแม่บทการรายงานทางการเงินอาจจะระบุการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ:

- เหตุการณ์หลักหรือสถานการณ์ต่างๆ
- การประเมินของผู้บริหารในเรื่องความมีนัยสำคัญของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ต่างๆที่เกี่ยวข้องกับความสามารถของกิจการที่จะปฏิบัติตามเงื่อนไขของภาวะผูกพัน
- แผนของผู้บริหารที่จะลดผลกระทบของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ต่างๆ หรือ
- การใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

ก25. ในกรณีที่งบการเงินได้จัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร การประเมินของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินดังกล่าวแสดงอย่างถูกต้องตามที่ควรหรือไม่นั้นให้รวมถึงการพิจารณาในเรื่องการแสดงรายการโดยรวม โครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงิน ตลอดจนงบการเงินนั้น ซึ่งรวมถึงหมายเหตุประกอบงบการเงิน ได้แสดงให้เห็นถึงรายการและเหตุการณ์ที่สำคัญในบริบทที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ของการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร<sup>13</sup> ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่า การเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมมีความจำเป็นเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ของการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่มีการระบุถึงเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ แต่จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า ไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ และการไม่เปิดเผยข้อมูลภายใต้สถานการณ์ดังกล่าวได้ถูกกำหนดอย่างชัดเจนในแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้

<sup>13</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ย่อหน้าที่ 14

## นัยต่อรายงานของผู้สอบบัญชี

การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องไม่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21)

- ก26. ในกรณีที่งบการเงินได้จัดทำขึ้นตามเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง ซึ่งในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีแล้ว การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในงบการเงินไม่เหมาะสม ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความคิดเห็นว่า งบการเงินไม่ถูกต้องตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 21 โดยไม่ต้องคำนึงว่างบการเงินมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารที่ไม่เหมาะสมหรือไม่
- ก27. ในกรณีที่การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องไม่เหมาะสมกับสถานการณ์นั้นๆ ผู้บริหารอาจจำเป็นหรืออาจเลือกที่จะจัดทำงบการเงินตามเกณฑ์ที่เป็นทางเลือกอื่น (เช่น เกณฑ์การชำระบัญชี) โดยผู้สอบบัญชีอาจสามารถตรวจสอบงบการเงินดังกล่าวได้ หากผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่า หลักการบัญชีอื่นนั้นเป็นที่ยอมรับได้ภายใต้สถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจสามารถแสดงความคิดเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขได้ ถ้ามีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอเกี่ยวกับหลักการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินดังกล่าว แต่อาจพิจารณาว่า มีความเหมาะสมหรือมีความจำเป็นที่จะเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง)<sup>14</sup> ในรายงานของผู้สอบบัญชีเพื่อเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับหลักการบัญชีที่เป็นทางเลือกและเหตุผลในการใช้

การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องเหมาะสมแต่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22-23)

- ก28. การระบุความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญถือเป็นเรื่องที่มีความสำคัญต่อการทำความเข้าใจของผู้ใช้ งบการเงินที่มีต่องบการเงิน การใช้ส่วนที่แยกต่างหากภายใต้หัวข้อที่มีการอ้างอิงถึงข้อเท็จจริงที่ว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญจะช่วยสร้างความสนใจให้กับผู้ใช้งบการเงินต่อสถานการณ์ดังกล่าว
- ก29. ภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้ ได้แสดงตัวอย่างข้อความที่จำเป็นต้องรวมอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินได้ถูกนำมาใช้เป็นแม่บทการรายงานทางการเงิน หากมาตรฐานการรายงานทางการเงินมิได้ถูกใช้เป็นแม่บทการรายงานทางการเงินแล้ว ตัวอย่างข้อความที่แสดงอยู่ในภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีดังกล่าวนี้ อาจจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงการประยุกต์ใช้ของแม่บทการรายงานทางการเงินอื่นในสถานการณ์ดังกล่าว
- ก30. ย่อหน้าที่ 22 ได้กำหนดข้อมูลขั้นต่ำที่จำเป็นต้องแสดงในรายงานของผู้สอบบัญชีในแต่ละสถานการณ์ที่ได้อธิบาย ผู้สอบบัญชีอาจจะให้ข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อเสริมข้อความที่จำเป็นดังกล่าว ตัวอย่างเช่น การอธิบายถึง
- การมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเป็นพื้นฐานต่อการทำความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินที่มีต่อ งบการเงิน<sup>15</sup> หรือ
  - เรื่องดังกล่าวได้ถูกระบุอย่างไรในการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1)

<sup>14</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) “วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

<sup>15</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก2

การเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22)

ก31. ตัวอย่างที่ 1 ในภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้เป็นตัวอย่างของรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารและมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอในงบการเงิน แต่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ได้แสดงตัวอย่างรูปแบบของคำที่ใช้ในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับทุกกิจการที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่องเพื่ออธิบายถึงความรับผิดชอบของผู้ที่รับผิดชอบต่อการเงินและผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

การเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23)

ก32. ตัวอย่างที่ 2 และ 3 ในภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้เป็นตัวอย่างของรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขและแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องตามลำดับเมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์ในการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร แต่การเปิดเผยข้อมูลในเรื่องความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในงบการเงินไม่เพียงพอ

ก33. ในสถานการณ์ที่ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญประกอบกันหลายเหตุการณ์ซึ่งมีผลกระทบต่องบการเงินโดยรวมอย่างมีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงความเหมาะสม ซึ่งเป็นกรณีที่ยากจะเกิดขึ้น ในการเสนอรายงานการสอบบัญชีโดยการไม่แสดงความเห็นแทนการแสดงความตามทีระบุในย่อหน้าที่ 22 มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ให้แนวทางในประเด็นดังกล่าว<sup>16</sup>

การติดต่อสื่อสารกับหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22-23)

ก34. เมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลพิจารณาแล้วเห็นว่า อาจมีความจำเป็นที่จะรวมการกล่าวอ้างถึงเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจมีหน้าที่ในการติดต่อสื่อสารกับหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมายและหน่วยงานกำกับดูแล

ผู้บริหารไม่ทำการประเมินหรือไม่ขยายการประเมินเพิ่มเติม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24)

ก35. ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจเชื่อว่าจะมีความจำเป็นต้องขอให้ผู้บริหารทำการประเมินหรือขยายการประเมินเพิ่มเติมเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง หากผู้บริหารไม่ยอมดำเนินการ ในกรณีนี้ การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขหรือการไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินอาจเป็นการเหมาะสม เนื่องจากผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินนั้น ตัวอย่างเช่น หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการมีแผนงานของผู้บริหารในการดำเนินงานหรือการมีปัจจัยอื่นที่บรรเทาเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าว

<sup>16</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 10

## ภาคผนวก

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก29 และย่อหน้าที่ ก31-ก32)

## ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

- ตัวอย่างที่ 1 รายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขเมื่อผู้สอบบัญชีให้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและมีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอ
- ตัวอย่างที่ 2 รายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขเมื่อผู้สอบบัญชีให้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและงบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญเนื่องมาจากการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอ
- ตัวอย่างที่ 3 รายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องเมื่อผู้สอบบัญชีให้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและงบการเงินละเว้นการเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ



ตัวอย่างที่ 1 การแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขเมื่อมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและมีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอ

สถานการณ์ดังกล่าวต่อไปนี้สมมติขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงตัวอย่างของรายงานผู้สอบบัญชีนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ซึ่งใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร การตรวจสอบนี้ไม่ใช้การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600<sup>1</sup> ไม่ได้นำมาปฏิบัติใช้)
- งบการเงินจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210<sup>2</sup>
- ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า รายงานแบบไม่มีเงื่อนไขมีความเหมาะสมจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ
- ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่นำมาปฏิบัติใช้กับการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ โดยมีการเปิดเผยข้อมูลของความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในงบการเงินอย่างเพียงพอ
- มีการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและไม่พบว่าข้อมูลอื่นมีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ผู้ที่มีหน้าที่ในการสอดส่องดูแลการเงินไม่ได้เป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงิน
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 “ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ รวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น”

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี”

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กชค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

### รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน<sup>3</sup>

#### ความเห็น

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กชค จำกัด (บริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและ งบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันและหมายเหตุประกอบงบการเงินรวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบาย การบัญชีที่สำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กชค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน

#### เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วน ของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็น อิศระจากบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระ บรมราชูปถัมภ์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบ ด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับ เพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

#### ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

ข้าพเจ้าขอให้สังเกตหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 6 ซึ่งระบุว่าบริษัทมีขาดทุนสุทธิจำนวน....บาท สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 และ ณ วันเดียวกัน บริษัทมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์รวมจำนวน .....บาท ตามที่กล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 6 เหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าวตลอดจนเรื่องอื่นที่ กล่าวถึงในหมายเหตุข้อ 6 แสดงให้เห็นว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่าง มีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท ทั้งนี้ความเห็นของข้าพเจ้าไม่ได้ เปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากเรื่องนี้

<sup>3</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับ อื่น”



## เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้าในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดปัจจุบัน ข้าพเจ้าได้นำเรื่องเหล่านี้มาพิจารณาในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้ นอกจากเรื่องที่ถูกกล่าวไว้ในวรรคความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง ข้าพเจ้าได้กำหนดเรื่องที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า

(คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701)

**ข้อมูลอื่น (หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”)**

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

**ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องงบการเงิน<sup>4</sup>**

(รายงานตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>5</sup>)

**ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน**

(รายงานตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>5</sup>)

**รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น**

[รูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีส่วนนี้จะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะของความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยกฎหมาย ข้อบังคับของแต่ละประเทศ]

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี )

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

<sup>4</sup> ตลอดตัวอย่างเหล่านี้ของรายงานของผู้สอบบัญชี คำว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจจำเป็นต้องถูกแทนที่ด้วยคำอื่นที่มีความเหมาะสมในบริบทของแม่บททางกฎหมายในแต่ละประเทศ

<sup>5</sup> ย่อหน้าที่ 34 และ 39 ของมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 (ปรับปรุง) กำหนดให้อธิบายเรื่องความรับผิดชอบของผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงินและผู้สอบบัญชีในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

ตัวอย่างที่ 2 การแสดงความคิดเห็นอย่างมีเงื่อนไขเมื่อมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและงบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญเนื่องมาจากการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอ

สถานการณ์ดังกล่าวต่อไปนี้เป็นมติขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงตัวอย่างของรายงานผู้สอบบัญชีนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ซึ่งใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร การตรวจสอบนี้ไม่ใช้การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ไม่ได้นำมาปฏิบัติใช้)
- งบการเงินจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่นำมาปฏิบัติใช้กับการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ หมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ ... กล่าวถึงขนาดของรายการข้อตกลงเกี่ยวกับการกู้ยืม การหมดอายุและจำนวนทั้งหมดของข้อตกลงการกู้ยืมอย่างไรก็ตาม งบการเงินดังกล่าวไม่ได้กล่าวถึงผลกระทบหรือความมีอยู่ของการปรับโครงสร้างหนี้หรือการระบุว่าเหตุการณ์นี้คือความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ
- งบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญเนื่องมาจากการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอ การแสดงความคิดเห็นอย่างมีเงื่อนไขเนื่องจากผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า ผลกระทบต่องบการเงินของการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอ มีสาระสำคัญแต่ไม่แผ่กระจายไปยังงบการเงิน
- มีการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและพบว่าข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่ทำให้ต้องแสดงความคิดเห็นอย่างมีเงื่อนไขมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น
- ผู้ที่มีหน้าที่ในการสอดส่องดูแลงบการเงินไม่ได้เป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงิน
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กชค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

### รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน<sup>6</sup>

#### ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กชค จำกัด (บริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันและหมายเหตุประกอบงบการเงินรวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

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

#### เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

ตามที่กล่าวในหมายเหตุ ... บริษัทมีข้อตกลงเกี่ยวกับการกู้ยืมซึ่งหมดอายุแล้วและมีหนี้สินที่ครบกำหนดชำระ ณ วันที่ 19 มีนาคม พ.ศ.25x1 บริษัทไม่สามารถเจรจาต่อรองหรือหาแหล่งเงินทุนมาทดแทนได้ สถานการณ์ดังกล่าวแสดงให้เห็นว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท งบการเงินไม่ได้เปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอในเรื่องดังกล่าว

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของข้าพเจ้า

<sup>6</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

ข้อมูลอื่น (หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”)

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

### เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้า ในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดปัจจุบัน ข้าพเจ้าได้นำเรื่องเหล่านี้มาพิจารณาในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้ นอกจากเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ข้าพเจ้าได้กำหนดเรื่องที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า

(คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701)

### ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่องบการเงิน<sup>7</sup>

(รายงานตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>8</sup>)

### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

(รายงานตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>8</sup>)

### รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[รูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีส่วนนี้จะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะของความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยกฎหมาย ข้อบังคับของแต่ละประเทศ]

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี )

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

<sup>7</sup> หรือคำอื่นที่มีความเหมาะสมในบริบทของแม่บททางกฎหมายในแต่ละประเทศ

<sup>8</sup> ย่อหน้าที่ 34 และ 39 ของมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 (ปรับปรุง) กำหนดให้อธิบายเรื่องความรับผิดชอบของผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงินและผู้สอบบัญชีในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

**ตัวอย่างที่ 3 การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องเมื่อมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและไม่ได้มีการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวในงบการเงิน**

สถานการณ์ดังกล่าวต่อไปนี้สมมติขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงตัวอย่างของรายงานผู้สอบบัญชีนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการที่ไม่ใช่กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ซึ่งใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร การตรวจสอบนี้ไม่ใช่การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ไม่นำมาปฏิบัติใช้)
- งบการเงินจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่นำมาปฏิบัติใช้กับการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ และบริษัทกำลังอยู่ในสภาวะล้มละลาย งบการเงินได้ละเว้นการเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญดังกล่าว การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องเนื่องจากผลกระทบที่มีต่องบการเงินของการละเว้นการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวมีสาระสำคัญและแผ่กระจาย
- ผู้สอบบัญชีไม่ต้องสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและตัดสินใจที่จะไม่สื่อสารเรื่องดังกล่าวตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและพบว่าข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่ทำให้ต้องแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น
- ผู้ที่มีหน้าที่ในการสอดส่องดูแลงบการเงินไม่ได้เป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงิน
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กชค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

### รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน<sup>9</sup>

#### ความเห็นว่างงบการเงินไม่ถูกต้อง

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กชค จำกัด (บริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันและหมายเหตุประกอบงบการเงินรวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า เนื่องมาจากการละเว้นการเปิดเผยข้อมูลตามที่กล่าวในวรรคก่อนที่ในการแสดงความเห็นว่างงบการเงินไม่ถูกต้องตามรายงานของข้าพเจ้ามีนัยสำคัญ งบการเงินข้างต้นนี้ไม่ได้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กชค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

#### เกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างงบการเงินไม่ถูกต้อง

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

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่นๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างงบการเงินไม่ถูกต้องของข้าพเจ้า

<sup>9</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

ข้อมูลอื่น (หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”)

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

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่องบการเงิน<sup>10</sup>

(รายงานตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>11</sup>)

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

(รายงานตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>11</sup>)

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[รูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีส่วนนี้จะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะของความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยกฎหมาย ข้อบังคับของแต่ละประเทศ]

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี )

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

<sup>10</sup> หรือคำอื่นที่มีความเหมาะสมในบริบทของแม่บททางกฎหมายในแต่ละประเทศ

<sup>11</sup> ย่อหน้าที่ 34 และ 39 ของมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 (ปรับปรุง) กำหนดให้อธิบายเรื่องความรับผิดชอบของผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงินและผู้สอบบัญชีในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง