มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 805

ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง และการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
จัดทำขึ้นโดย คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี
ซึ่งได้ผ่านขั้นตอนการพิจารณาทุกขั้นตอนแล้ว

มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 805 – ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่งและการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน 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 – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC"* ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 805 – ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่งและการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 805 – ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่งและการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน © 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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 805

ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง และการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1-3
วันถือปฏิบัติ	4
วัตถุประสงค์	5
คำจำกัดความ	6
ข้อกำหนด	
ข้อพิจารณาเมื่อตกลงรับงานสอบบัญชี	7-9
ข้อพิจารณาเมื่อทำการวางแผนและปฏิบัติงานสอบบัญชี	10
การแสดงความเห็น และการรายงานข้อพิจารณาในประเด็นต่าง ๆ	11-17
การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
ขอบเขตของมาตรฐานฉบับนี้	ก1-ก4
ข้อพิจารณาเมื่อตกลงรับงานสอบบัญชี	ก5-ก9
ข้อพิจารณาเมื่อทำการวางแผน และปฏิบัติงานสอบบัญชี	ก10-ก14
การแสดงความเห็น และการรายงานข้อพิจารณาในประเด็นต่าง ๆ	ก15-ก18
ภาคผนวก 1 ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีส่วนประกอบ รายการบัญชี หรือรายการในงบการเงิน	
ภาคผนวก 2 ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี ต่องบการเงินงบใดงบหนึ่ง และต่อส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงิน	

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 805 “ข้อพิจารณาพิเศษ - การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง และการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 100-700 ใช้กับการตรวจสอบงบการเงิน และให้มีการปรับปรุงตามความจำเป็นของสถานการณ์เมื่อใช้ในการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินในอดีตอื่น มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กล่าวถึงข้อควรพิจารณาพิเศษในการประยุกต์ใช้ มาตรฐานการสอบบัญชีเมื่อใช้ในการตรวจสอบงบการเงินใดงบการเงินหนึ่ง หรือส่วนประกอบ รายการบัญชี หรือรายการในงบการเงินโดยเฉพาะเจาะจง งบการเงินใดงบการเงินหนึ่ง หรือส่วนประกอบรายการบัญชี หรือรายการในงบการเงิน อาจมีการจัดทำขึ้นตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป หรือเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ หากมีการจัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ให้นำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800[1] มาประยุกต์ใช้ในการตรวจสอบด้วย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก4)

2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ไม่ใช้กับรายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการในกลุ่มซึ่งออกเนื่องจากได้ปฏิบัติงานตรวจสอบข้อมูลทางการเงินของกิจการในกลุ่ม ตามที่ได้รับการร้องขอจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ เพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600[2])

3. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ไม่ได้ใช้แทนข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น และไม่ได้รวบรวมข้อพิจารณาพิเศษทั้งหมดที่อาจจะเกี่ยวข้องกับแต่ละสถานการณ์ของการปฏิบัติงานสอบบัญชี

วันถือปฏิบัติ

4. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

---

[1] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ”

[2] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น”

วัตถุประสงค์

5. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีเมื่อนำมาตรฐานการสอบบัญชีมาใช้ในการตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง และการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน คือ เพื่อปฏิบัติงานอย่างเหมาะสมต่อข้อพิจารณาพิเศษที่เกี่ยวข้องกับเรื่องต่อไปนี้
   ก. การตกลงรับงาน
   ข. การวางแผนและการปฏิบัติงาน และ
   ค. การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือเฉพาะส่วนประกอบหรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน

คำจำกัดความ

6. เพื่อวัตถุประสงค์ของ มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับนี้ อ้างอิงถึง:
   ก. “ส่วนประกอบของงบการเงิน” หรือ “ส่วนประกอบ” หมายถึง “ส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน”
   ข. “มาตรฐานการรายงานทางการเงิน” หมายถึง มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ออกโดย สภาวิชาชีพบัญชี และ
   ค. งบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงิน รวมทั้งหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง โดยปกติ ประกอบไปด้วยหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และหมายเหตุเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินหรือส่วนประกอบ

ข้อกำหนด

ข้อพิจารณาเมื่อตกลงรับงานสอบบัญชี

การใช้มาตรฐานการสอบบัญชี

7. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีทุกฉบับที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ[3] ในกรณีของการตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือ ส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงิน ข้อกำหนดนี้มีผลบังคับไม่ว่าผู้สอบบัญชีจะรับงานตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการด้วยหรือไม่ หากผู้สอบบัญชีไม่ได้รับงานตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการด้วย ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่าการตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงินเหล่านั้น ตามมาตรฐานการสอบบัญชีจะสามารถกระทำได้หรือไม่ในทางปฏิบัติ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก5–ก6)

[3] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 18

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

แม่บทการรายงานทางการเงินที่ยอมรับได้

8. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในการจัดทำงบการเงินสามารถยอมรับได้หรือไม่[4] ในการตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงิน ข้อกำหนดดังกล่าวควรรวมถึงการพิจารณาว่าการใช้แม่บทการรายงานทางการเงินดังกล่าวจะมีผลให้การนำเสนองบการเงินมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจถึงข้อมูลที่สื่อผ่านงบการเงินหรือส่วนประกอบ และสามารถเข้าใจถึงผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญในข้อมูลที่สื่อผ่านงบการเงินหรือส่วนประกอบหรือไม่

รูปแบบของการแสดงความเห็น

9. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 กำหนดให้ ข้อตกลงของการรับงานสอบบัญชี รวมรูปแบบของรายงานที่ผู้สอบบัญชี[5] จะออกในกรณีของการตรวจสอบงบการเงินใดงบการเงินหนึ่ง หรือส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่ารูปแบบของการแสดงความเห็นที่คาดหมายมีความเหมาะสมในสถานการณ์นั้น ๆ หรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก8-ก9)

ข้อควรพิจารณาในการวางแผน และปฏิบัติงานตรวจสอบ

10. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ระบุว่ามาตรฐานการสอบบัญชีได้จัดทำในกรอบของการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีสามารถปรับการใช้มาตรฐานตามความจำเป็นในสถานการณ์นั้น เมื่อมีการประยุกต์ใช้มาตรฐานกับการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินอื่น ๆ[6] [7] ในการวางแผนและดำเนินงานตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรปรับใช้มาตรฐานการสอบบัญชีทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ ตามความจำเป็นภายใต้สถานการณ์ของงานนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก10-ก14)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

---

[4] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 6

[5] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 10(จ)

[6] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 2

[7] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 13(ฉ) อธิบายคำจำกัดความว่า “งบการเงิน” โดยปกติหมายถึง งบการเงินที่ครบถ้วนสมบูรณ์ ตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ข้อพิจารณาในการแสดงความเห็นและการรายงาน

11. ในการแสดงความเห็นและรายงานต่องบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรนำข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700[8] มาปรับใช้ตามความจำเป็นในสถานการณ์ของงานนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15-ก16)

การรายงานต่องบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการ และงบการเงินใดงบการเงินหนึ่ง หรือส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงินเหล่านั้น

12. เมื่อผู้สอบบัญชีตอบตกลงรับงานเพื่อรายงานต่องบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือต่อส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงินไปพร้อมกับการรับงานเพื่อตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการ ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นแยกจากกันสำหรับงานแต่ละงาน

13. งบการเงินงบใดงบหนึ่งที่ได้มีการตรวจสอบแล้ว หรือส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงินที่ได้มีการตรวจสอบแล้ว อาจเผยแพร่ไปพร้อมกับงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการที่ได้มีการตรวจสอบแล้ว หากผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปว่าการนำเสนองบการเงินงบใดงบหนึ่งหรือส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงินไม่ทำให้เกิดความแตกต่างจากงบการเงินฉบับสมบูรณ์อย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีควรขอให้ผู้บริหารดำเนินการแก้ไขสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นต่องบการเงินงบใดงบหนึ่งหรือส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงินแตกต่างจากความเห็นต่องบการเงินฉบับสมบูรณ์ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ในย่อหน้าที่ 15 และ 16 ผู้สอบบัญชีไม่ควรออกรายงานของผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินงบใดงบหนึ่งหรือต่อส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงินจนกว่าจะพอใจในความแตกต่างดังกล่าว

การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป วรรคเน้น หรือ วรรคเรื่องอื่น ในรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการ

14. หากความเห็นของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินฉบับสมบูรณ์เป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป หรือรายงานดังกล่าวได้รวมวรรคเน้น หรือวรรคเรื่องอื่น ผู้สอบบัญชีควรประเมินถึงผลกระทบที่มีต่อรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือต่อส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงินเหล่านั้น ผู้สอบบัญชีอาจแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ต่องบการเงินงบใดงบหนึ่งหรือต่อส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงินเหล่านั้น หรือรวมวรรคเน้น หรือวรรคเรื่องอื่นไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีตามความเหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก17)

[8] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน”

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

15. หากผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปว่า จำเป็นต้องแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวมฉบับสมบูรณ์ของกิจการ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 ไม่อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีรวมการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขของผู้สอบบัญชีนั้นต่องบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงิน ซึ่งเป็นส่วนประกอบของงบการเงินเหล่านั้น ในรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับดังกล่าว[9] เนื่องจากความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขนั้นจะขัดแย้งกับความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือการไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวมฉบับสมบูรณ์ของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก18)

16. หากผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปว่า จำเป็นต้องแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวมฉบับสมบูรณ์ของกิจการ แต่ภายใต้การตรวจสอบแยกต่างหากสำหรับส่วนประกอบเฉพาะ ซึ่งรวมอยู่ในงบการเงินดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพบว่าเป็นการเหมาะสมที่จะแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่อส่วนประกอบดังกล่าว ผู้สอบบัญชีจะกระทำการดังกล่าวได้ก็ต่อเมื่อ
    ก. ผู้สอบบัญชีไม่ได้ถูกห้ามโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้กระทำดังกล่าว
    ข. ความเห็นดังกล่าวแสดงไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งไม่ได้ถูกจัดทำรวมอยู่ ในรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือไม่แสดงความเห็น และ
    ค. ส่วนประกอบเฉพาะดังกล่าว ไม่ได้เป็นส่วนประกอบส่วนใหญ่ของงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการ

17. ผู้สอบบัญชีไม่ควรแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่องบการเงินงบใดงบหนึ่งของงบการเงินฉบับสมบูรณ์ หากผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวมฉบับสมบูรณ์ ทั้งนี้ รวมถึงในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินงบใดงบหนึ่งที่ไม่ได้เผยแพร่รวมกันกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือไม่แสดงความเห็น เพราะว่างบการเงินงบใดงบหนึ่งนั้นถือเป็นส่วนประกอบส่วนใหญ่ของงบการเงินเหล่านั้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

[9] มาตรฐานการบัญชี รหัส 705 “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 15

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ขอบเขต (อ้างถึงย่อหน้าที่ 1)

ก1. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ให้คำจำกัดความคำว่า “ข้อมูลทางการเงินในอดีต” ว่าหมายถึง ข้อมูลที่แสดงในรูปแบบทางการเงินของกิจการใดกิจการหนึ่ง ซึ่งได้มาจากระบบบัญชีของกิจการนั้น และเกี่ยวกับเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาที่ผ่านมาในอดีต หรือเกี่ยวกับสภาวะหรือสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ ณ เวลาใดเวลาหนึ่งในอดีต[10]

ก2. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ให้คำจำกัดความคำว่า “งบการเงิน” ว่าหมายถึง การนำเสนอข้อมูลทางการเงินในอดีตอย่างมีแบบแผน รวมถึงหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสื่อสารให้ทราบถึงทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจหรือภาระผูกพันของกิจการ ณ ขณะใดขณะหนึ่ง หรือการเปลี่ยนแปลงของสิ่งเหล่านั้นในช่วงเวลาหนึ่ง ตามแม่บทการรายงานทางการเงิน โดยปกติแล้ว หมายถึงงบการเงินที่ครบถ้วนสมบูรณ์แบบตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง[11]

ก3. มาตรฐานการสอบบัญชีถูกกำหนดขึ้นในบริบทของการตรวจสอบงบการเงิน[12] จึงควรถูกปรับใช้ตามความจำเป็นในกรณีที่นำไปใช้กับการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินในอดีตอื่น เช่น งบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ใช้เพื่อช่วยในการตรวจสอบในกรณีดังกล่าว (ภาคผนวก 1 รวมตัวอย่างเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินในอดีตอื่น ๆ ดังกล่าว)

ก4. งานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล นอกเหนือจากการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินในอดีต ให้ดำเนินการตามมาตรฐานงานให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000[13] เรื่องงานที่ให้ความเชื่อมั่นนอกเหนือจากการตรวจสอบ หรือการสอบทานข้อมูลทางการเงินในอดีต

ข้อพิจารณาเมื่อตกลงรับงานสอบบัญชี

การใช้มาตรฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 7)

ก5. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตาม (ก) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง รวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับ ความเป็นอิสระในการตรวจสอบงบการเงิน และ (ข) มาตรฐานการสอบบัญชีทุกฉบับที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ มาตรฐานการสอบบัญชียังกำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามข้อกำหนดแต่ละเรื่องของมาตรฐานการสอบบัญชี

---

[10] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 13(ซ)

[11] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 13(ช)

[12] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 2

[13] มาตรฐานงานให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 “งานที่ให้ความเชื่อมั่นนอกเหนือจากการตรวจสอบหรือการสอบทานข้อมูลทางการเงินในอดีต”

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

แต่ละฉบับ นอกเหนือจากในสถานการณ์การตรวจสอบซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชีทั้งฉบับไม่เกี่ยวข้อง หรือข้อกำหนดนั้นไม่เกี่ยวข้อง เนื่องจากข้อกำหนดนั้นขึ้นอยู่กับเงื่อนไขบางประการและเงื่อนไขนั้นไม่เกิดขึ้น ภายใต้สถานการณ์พิเศษ ผู้สอบบัญชีอาจเห็นว่ามีความจำเป็นที่จะไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานสอบบัญชีฉบับใดฉบับหนึ่ง โดยใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพื่อให้บรรลุจุดมุ่งหมายของข้อกำหนดนั้น [14]

ก6. การปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องเพื่อตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงิน อาจไม่สามารถกระทำได้ในทางปฏิบัติถ้าผู้สอบบัญชีไม่ได้ถูกว่าจ้างให้ตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการด้วย ในกรณีดังกล่าวผู้สอบบัญชีมักไม่มีความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมรวมทั้งการควบคุมภายในในระดับเดียวกับผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการด้วย ผู้สอบบัญชียังไม่มีหลักฐานการตรวจสอบเกี่ยวกับคุณภาพโดยทั่วไปของบันทึกทางบัญชีหรือข้อมูลทางบัญชีอื่น ซึ่งจะได้มาจากการตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการ ดังนั้นผู้สอบบัญชีอาจต้องการหลักฐานเพิ่มเติมเพื่อสนับสนุนหลักฐานการตรวจสอบที่ได้มาจากการบันทึกบัญชีในกรณีของการตรวจสอบส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชีบางฉบับ กำหนดปริมาณงานตรวจสอบไม่เป็นสัดส่วนกับส่วนประกอบที่รับการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ถึงแม้ว่าข้อกำหนดของมาตรฐานมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570[15] น่าจะเกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบตารางบัญชีลูกหนี้ การปฏิบัติตามข้อกำหนดอาจไม่สามารถกระทำได้ในทางปฏิบัติเพราะปริมาณงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง หากผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปว่าการตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่งหรือส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีอาจไม่สามารถกระทำได้ในทางปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีอาจปรึกษาหารือกับผู้บริหารกิจการว่างานตรวจสอบอีกประเภทหนึ่งอาจมีความเหมาะสมกว่าในทางปฏิบัติหรือไม่

แม่บทการรายงานทางการเงินที่ยอมรับได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8)

ก7. งบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงินอาจมีการจัดทำตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์ของแม่บทการรายงานทางการเงินที่จัดทำโดยองค์กรที่มีอำนาจหรือเป็นที่ยอมรับในการออกมาตรฐานเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินฉบับสมบูรณ์ (ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน) ถ้าเป็นกรณีดังกล่าว การพิจารณาถึงการยอมรับได้ของแม่บทที่เกี่ยวข้อง อาจหมายถึงการพิจารณาข้อกำหนดทั้งหมดของแม่บทที่ใช้เป็นเกณฑ์ซึ่งเกี่ยวข้องกับการนำเสนองบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือส่วนประกอบของงบการเงิน ว่ามีการเปิดเผยข้อมูลเพียงพอหรือไม่

---

[14] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 4, 18 และ 22–23

[15] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 “การดำเนินงานต่อเนื่อง”

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

รูปแบบของการแสดงความเห็น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9)

ก8. รูปแบบของการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีขึ้นอยู่กับ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง[16] ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700[17]

(ก) เมื่อแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่องบการเงินฉบับสมบูรณ์ ที่จัดทำตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร ความเห็นของผู้สอบบัญชีใช้ข้อความว่า งบการเงินแสดงโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตาม [แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง] เว้นแต่จะมีการกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับไว้เป็นอย่างอื่น และ

(ข) เมื่อแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่องบการเงินฉบับสมบูรณ์ ที่จัดทำตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ความเห็นของผู้สอบบัญชีกล่าวว่า งบการเงินจัดทำในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตาม [แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง]

ก9. ในกรณีของงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงิน แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจไม่ได้กล่าวถึงอย่างชัดเจนเกี่ยวกับการนำเสนองบการเงินหรือส่วนประกอบ กรณีดังกล่าวจะเกิดขึ้นเมื่อแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอิงตามเกณฑ์ของแม่บทรายงานทางการเงินที่กำหนดโดยองค์กรที่มีอำนาจหรือเป็นที่ยอมรับในการออกมาตรฐานเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินฉบับสมบูรณ์ (ตัวอย่าง เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน) ดังนั้นผู้สอบบัญชีจะพิจารณาว่ารูปแบบของการแสดงความเห็นที่คาดไว้มีความเหมาะสมหรือไม่ภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ปัจจัยที่อาจมีผลกระทบต่อการพิจารณาว่าจะใช้ข้อความ “ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” ในความเห็นของผู้สอบบัญชี รวมถึง

- แม่บทรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องมีข้อจำกัดไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อม ในการจัดทำงบการเงินฉบับสมบูรณ์หรือไม่
- งบการเงินงบใดงบหนึ่งหรือส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงิน จะ
  - เป็นไปตามข้อกำหนดแต่ละข้อของแม่บทที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินเฉพาะ หรือส่วนประกอบเฉพาะ และการนำเสนอของงบการเงินหรือส่วนประกอบ รวมทั้งหมายเหตุที่เกี่ยวข้องหรือไม่
  - หากจำเป็นในการบรรลุวัตถุประสงค์ การนำเสนออย่างถูกต้องตามที่ควร การเปิดเผยข้อมูลเกินกว่าที่กำหนดไว้อย่างเจาะจงของแม่บทหรือในกรณียกเว้นไม่เป็นไปตามข้อกำหนดของแม่บท หรือไม่

[16] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 8

[17] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ย่อหน้าที่ 35–36

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรูปแบบของการแสดงความเห็นที่คาดว่าเป็นการพิจารณาตามวิจารณญานทางวิชาชีพ การตัดสินใจดังกล่าวอาจได้รับผลกระทบจากการใช้ข้อความ “ถูกต้องตามที่ควรสาระสำคัญ” หรือ ในความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงินจัดทำตามแม่บทการนำเสนออย่างถูกต้องตามที่ควรว่าเป็นที่ยอมรับต่อหน่วยงานที่ควบคุมดังกล่าวหรือไม่

ข้อพิจารณาในการวางแผน และปฏิบัติงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10)

ก 10. ความเกี่ยวข้องของมาตรฐานการสอบบัญชีแต่ละฉบับ ควรมีการพิจารณาอย่างระมัดระวัง แม้ในกรณีที่มีการตรวจสอบเพียงส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชีเช่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240[18] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550[19] และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 ตามหลักการมีความเกี่ยวข้อง ทั้งนี้เพราะว่าส่วนประกอบอาจมีการแสดงข้อมูลผิดพลาดซึ่งเป็นผลจากการทุจริต ผลกระทบจากรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หรือข้อผิดพลาดจากการใช้สมมุติฐานเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง ภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ก 11. นอกจากนั้น มาตรฐานการสอบบัญชีได้มีการจัดทำในกรอบ ของการตรวจสอบงบการเงิน[20] ในกรณีของการตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงิน ให้ทำการปรับเปลี่ยนตามความจำเป็นให้เข้ากับสถานการณ์ในการตรวจสอบนั้น ๆ ตัวอย่างเช่น หนังสือรับรองของผู้บริหารของกิจการต่องบการเงินฉบับสมบูรณ์จะถูกแทนที่ด้วยหนังสือรับรองของผู้บริหารของกิจการเกี่ยวกับการนำเสนองบการเงิน หรือส่วนประกอบตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ก 12. ในการตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงิน พร้อมกับการตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจสามารถที่จะใช้หลักฐานการตรวจสอบ ที่ได้จากการตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ ไปใช้ในการตรวจสอบงบการเงินหรือส่วนประกอบของงบการเงิน อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีวางแผนและปฏิบัติการตรวจสอบงบการเงิน หรือส่วนประกอบให้ได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินหรือส่วนประกอบ

---

[18] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน”

[19] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน”

[20] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 2

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ก 13. งบการเงินแต่ละงบและส่วนประกอบอื่น ๆของงบการเงินซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินฉบับสมบูรณ์ รวมทั้งหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง ต่างมีความสัมพันธ์กัน ดังนั้นในการตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงิน ผู้สอบบัญชีอาจไม่สามารถจะพิจารณางบการเงินหรือส่วนประกอบในลักษณะที่แยกเป็นเอกเทศ ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีอาจต้องปฏิบัติการตามวิธีการเกี่ยวกับการตรวจสอบรายการที่เกี่ยวข้องกันเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ

ก 14. นอกจากนั้น ความมีสาระสำคัญที่ใช้กับงบการเงินงบใดงบหนึ่งหรือส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงิน อาจมีระดับต่ำกว่า ความมีสาระสำคัญที่ใช้กับงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการ สิ่งนี้จะมีผลกระทบต่อ ลักษณะ เวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบและการประเมินการแสดงข้อมูลที่ผิดพลาดที่ไม่ได้มีการแก้ไข

ข้อพิจารณาในการแสดงความเห็นและการรายงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11, 14)

ก 15. ในการแสดงความเห็น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีประเมินว่างบการเงินมีการเปิดเผยข้อมูลที่เพียงพอหรือไม่ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจได้ถึงผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญต่อข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงิน[21] ในกรณีของงบการเงินแต่ละงบหรือส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงิน มีความสำคัญที่งบการเงินนั้นหรือส่วนประกอบ รวมทั้งหมายเหตุที่เกี่ยวข้อง เปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจถึงผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญต่อข้อมูลที่สื่อผ่านงบการเงินหรือส่วนประกอบ

ก 16. ภาคผนวก 2 ของมาตรฐานฉบับนี้ มีตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินงบใดงบหนึ่งและส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงิน

การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป วรรคเน้น หรือวรรคเรื่องอื่น ในรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14–15)

ก 17. ถึงแม้ว่ามี การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปต่องบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการ มีวรรคเน้นหรือวรรคเรื่องอื่น จะไม่เกี่ยวข้องกับงบการเงินหรือองค์ประกอบที่ได้รับการตรวจสอบแล้ว ผู้สอบบัญชียังคงถือว่ามีความเหมาะสมที่จะอ้างอิงถึงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปไว้ในวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินหรือส่วนประกอบ เพราะว่าผู้สอบบัญชีใช้วิจารณญานแล้วเห็นว่า มีความเกี่ยวข้องกับความเข้าใจของผู้ใช้ต่องบ

[21] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ย่อหน้าที่ 13 (ง)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การเงิน หรือส่วนประกอบที่ได้มีการตรวจสอบแล้ว หรือรายงานของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง (โปรดดูมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706)[22]

ก 18. การไม่แสดงความเห็นเกี่ยวกับผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดในรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินฉบับสมบูรณ์ และการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขเกี่ยวกับฐานะทางการเงินสามารถกระทำได้ เนื่องจาก การไม่แสดงความเห็นใช้กับผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดเท่านั้น และไม่ได้ใช้กับงบการเงินโดยรวม[23]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

[22] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 “วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 6

[23] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 510 “การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก” ย่อหน้าที่ ก8 และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ ก16

ภาคผนวก 1

(อ้างถึงย่อหน้าที่ ก3)

ตัวอย่างของส่วนประกอบเฉพาะ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน

- บัญชีลูกหนี้ ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ สินค้าคงเหลือ หนี้สินจากโครงการบำเหน็จบำนาญ การบันทึกมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ หรือ หนี้สินสำหรับ “ที่เกิดขึ้นแต่ยังไม่ได้รายงาน” ของกลุ่มธุรกิจประกันภัย รวมถึงหมายเหตุที่เกี่ยวข้อง
- ตารางรายการสินทรัพย์ที่บริหารจัดการโดยบุคคลภายนอก และรายได้จากโครงการบำเหน็จบำนาญ รวมถึงหมายเหตุที่เกี่ยวข้อง
- ตารางทรัพย์สินสุทธิ รวมถึงหมายเหตุที่เกี่ยวข้อง
- ตารางการจ่ายชำระเงินที่เกี่ยวกับการเช่าอสังหาริมทรัพย์ รวมถึงการอธิบายในหมายเหตุ
- ตารางการสมทบกำไร หรือโบนัสพนักงาน รวมถึงการอธิบายในหมายเหตุ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก 2

(อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16)

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินงบใดงบหนึ่ง และต่อส่วนประกอบเฉพาะของงบการเงิน

ตัวอย่างที่ 1 รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินงบใดงบหนึ่ง ที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป (เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างนี้หมายถึงแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร)

ตัวอย่างที่ 2 รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินงบใดงบหนึ่ง ที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ (เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างนี้หมายถึงแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร)

ตัวอย่างที่ 3 รายงานของผู้สอบบัญชีต่อเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการ ในงบการเงินที่จัดทำตามข้อกำหนดของแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ (เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างนี้หมายถึงแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างที่ 1

สถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบแสดงฐานะการเงิน (หมายถึง งบการเงินเพียงงบเดียว)
- งบแสดงฐานะการเงินจัดทำโดยผู้บริหารของกิจการตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงิน ในประเทศ **ก** ที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบแสดงฐานะการเงิน
- แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง คือแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร ซึ่งออกแบบเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของความต้องการข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้ในวงกว้าง
- ข้อตกลงของการรับงานตรวจสอบ แสดงคำอธิบายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหาร ต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปว่า เป็นการเหมาะสมที่จะใช้ข้อความ “ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

รายงานของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบแสดงฐานะการเงินของบริษัท กขค จำกัด ณ วันที่ 31 พ.ศ. ธันวาคม 25X1 หมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และหมายเหตุเรื่องอื่นๆ (รวมเรียกว่า “งบการเงิน”)

ความรับผิดชอบของผู้บริหาร[24] ต่องบการเงิน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนองบการเงินนี้โดยถูกต้องตามที่ควรตามข้อกำหนดต่าง ๆ ของแม่บทการรายงานทางการเงินของประเทศ **ก** ที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินนี้ และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ รวมถึงวางแผนและปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

[24] หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน วิธีการตรวจสอบที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในของกิจการ[25] การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร รวมทั้งการประเมินการนำเสนองบการเงินโดยรวม

ข้าพเจ้าเชื่อว่า หลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ความเห็น

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้ แสดงฐานะการเงินของบริษัท กขค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 โดยถูกต้องตามควรในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินของประเทศ **ก** ที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินดังกล่าว

[ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี]

[วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี]

[ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

[25] ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในควบคู่กับการตรวจสอบงบการเงิน ประโยคนี้จะใช้ถ้อยคำ ดังนี้ “ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรของกิจการเพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์”

ตัวอย่างที่ 2

สถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบ งบรายรับและรายจ่าย (หมายถึง งบการเงินงบใดงบหนึ่ง)
- งบการเงินจัดทำโดยผู้บริหารของกิจการ ตามเกณฑ์เงินสดรับและเงินสดจ่าย เพื่อตอบสนองต่อความต้องการข้อมูลกระแสเงินสดรับจากเจ้าหนี้ ผู้บริหารมีทางเลือกอื่นสำหรับแม่บทการรายงานทางการเงิน
- แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องคือ แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร ซึ่งออกแบบเพื่อตอบสนองความต้องการข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้โดยเฉพาะเจาะจง[26]
- ผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปว่า เป็นการเหมาะสมที่จะใช้ข้อความว่า “ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี
- ไม่มีข้อจำกัดในการเผยแพร่หรือการใช้รายงานของผู้สอบบัญชี

รายงานของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบรายรับและรายจ่ายของบริษัท กขค จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และหมายเหตุเรื่องอื่น ๆ (รวมเรียกว่า “งบการเงิน”) งบการเงินจัดทำโดยผู้บริหารโดยใช้เกณฑ์เงินสดรับและเงินสดจ่าย ตามที่อธิบายไว้ในหมายเหตุข้อ....

ความรับผิดชอบของผู้บริหาร[27] ต่องบการเงิน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนองบการเงินนี้โดยถูกต้องตามที่ควรตามตามเกณฑ์เงินสดรับและจ่ายที่อธิบายไว้ในหมายเหตุข้อ.... ซึ่งรวมทั้งการกำหนดให้เกณฑ์เงินสดรับและจ่ายเป็นเกณฑ์ที่ยอมรับได้ในการจัดทำงบการเงินภายใต้สถานการณ์ดังกล่าว และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

[26] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 มีข้อกำหนดและคำแนะนำเกี่ยวกับรูปแบบและเนื้อหาของงบการเงิน ที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

[27] หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ รวมถึงวางแผนและปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน วิธีการตรวจสอบที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในของกิจการ การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร รวมทั้งการประเมินการนำเสนองบการเงินโดยรวม

ข้าพเจ้าเชื่อว่า หลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ความเห็น

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้แสดงเงินสดรับและเงินสดจ่ายของบริษัท กขค จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ ตามเกณฑ์เงินสดรับและเงินสดจ่าย ดังที่อธิบายไว้ในหมายเหตุข้อ....

เกณฑ์การจัดทำบัญชี

โดยไม่ได้เป็นการเปลี่ยนแปลงการแสดงความเห็น ข้าพเจ้าขอให้ข้อสังเกตในหมายเหตุข้อ..... ซึ่งอธิบายเกณฑ์ทางบัญชีดังกล่าว งบการเงินนี้ได้จัดทำขึ้นเพื่อแสดงข้อมูลแก่ เจ้าหนี้ กกก ดังนั้น งบการเงินดังกล่าวอาจไม่เหมาะสมเพื่อใช้ในวัตถุประสงค์อื่น

[ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี]

[วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี]

[ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างที่ 3

สถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบหนี้สิน สำหรับ รายการชดเชยค่าเสียหายซึ่ง “เกิดขึ้นแล้วแต่ยังไม่ได้รายงาน” ต่อกลุ่มรายการกรมธรรม์ประกันภัย (หมายถึง ส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน)
- ข้อมูลทางการเงินจัดทำโดยผู้บริหารของกิจการ ตามข้อกำหนดในการรายงานการตั้งประมาณการที่กำหนดโดยหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแล ผู้บริหารไม่มีทางเลือกอื่นสำหรับแม่บทในการจัดทำรายงานทางการเงิน
- แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องคือแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ซึ่งออกแบบเพื่อตอบสนองต่อความต้องการข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้โดยเฉพาะเจาะจง[28]
- ข้อตกลงการรับงานตรวจสอบแสดงคำอธิบายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- มีข้อจำกัดในการเผยแพร่รายงานของผู้สอบบัญชี

รายงานของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบตารางรายงานหนี้สินจาการเรียกร้องค่าเสียหายซึ่ง “ที่เกิดขึ้นแล้วแต่ยังไม่ได้รายงาน” ของบริษัท ประกันภัย กขค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 (“ตารางรายงาน”) ตารางรายงานดังกล่าวจัดทำโดยผู้บริหารของกิจการโดยใช้เกณฑ์ [อธิบายถึงเกณฑ์การรายงานการตั้งประมาณการที่กำหนดโดยหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแล]

ความรับผิดชอบของผู้บริหาร[29] ต่อตารางรายงาน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบต่อการจัดทำตารางรายงานตาม [อธิบายถึงเกณฑ์การรายงานการตั้งประมาณการที่กำหนดโดยหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแล] และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำตารางรายงานที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

[28] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 มีข้อกำหนดและคำแนะนำเกี่ยวกับรูปแบบและเนื้อหาของงบการเงิน ที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

[29] หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อตารางรายงานดังกล่าว จากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ รวมถึงวางแผนและปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าตารางรายงานปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในตารางรายงาน วิธีการตรวจสอบที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของตารางรายงานไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนอตารางรายงานโดยถูกต้องตามที่ควรของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในของกิจการ การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร รวมทั้งการประเมินการนำเสนอตารางรายงานโดยรวม

ข้าพเจ้าเชื่อว่า หลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ความเห็น

ข้าพเจ้าเห็นว่า ข้อมูลทางการเงินในตารางรายงานหนี้สินสำหรับรายการชดเชยค่าเสียหายซึ่ง “เกิดขึ้นแล้วแต่ยังไม่ได้รายงาน” ของบริษัท ประกันภัย กขค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 ได้มีการจัดทำเป็นไปตาม [อธิบายถึงเกณฑ์การรายงานการตั้งประมาณการที่กำหนดโดยหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแล] ในสาระสำคัญ

เกณฑ์การจัดทำบัญชีและข้อจำกัดในการเผยแพร่

โดยไม่ได้เป็นการเปลี่ยนแปลงการแสดงความเห็น ข้าพเจ้าขอให้ข้อสังเกตในหมายเหตุข้อ...ซึ่งอธิบายถึงเกณฑ์การจัดทำบัญชี ตารางรายงานจัดทำเพื่อให้บริษัท ประกันภัย กขค จำกัด ปฏิบัติตามข้อกำหนดของธุรกิจประกันภัย ดังนั้นตารางรายงานดังกล่าวอาจไม่เหมาะสมในการใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่น รายงานฉบับนี้มีวัตถุประสงค์สำหรับกิจการ บริษัท ประกันภัย กขค จำกัด และ ธุรกิจประกันภัยเท่านั้น และไม่ควรเผยแพร่แก่ บุคคลอื่นนอกจาก บริษัท ประกันภัย กขค จำกัด และธุรกิจประกันภัย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

[ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี]

[วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี]

[ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์