



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)

การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA<sup>TM</sup> 705 (ปรับปรุง) – การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 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 ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปล มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย – นโยบายในการแปล และทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA<sup>TM</sup> 705 (ปรับปรุง) – การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต © 2015 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) – การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต © 2016 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : *ISA<sup>TM</sup> 705 (Revised), Modifications to the Opinion in the Independent Auditor’s Report in Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2015 Edition* ISBN: 978-1-60815-250-6

ติดต่อ [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) เพื่อขออนุญาตทำซ้ำ ครอบครองหรือเป็นสื่อ หรือใช้เอกสารฉบับนี้ ในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน

ทั้งนี้ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ปรับปรุงเนื้อหาและถ้อยคำบางส่วนให้สอดคล้องกับต้นฉบับ Handbook 2016-2017 Edition ของ IFAC (ISBN: 978-1-60815-318-3) โดยการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวไม่ได้กระทบต่อข้อกำหนดหรือหลักการที่สำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)

### การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

### ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559)

#### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
รูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	2
วันถือปฏิบัติ	3
วัตถุประสงค์	4
คำจำกัดความ	5
ข้อกำหนด	
สถานการณ์ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	6
การกำหนดรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	7-15
รูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	16-29
การสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแล	30
การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
รูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	ก1
สถานการณ์ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	ก2-ก12
การกำหนดรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	ก13-ก16
รูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	ก17-ก26
การสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแล	ก27
ภาคผนวก ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีในการออกรายงานที่เหมาะสมในสถานการณ์ต่าง ๆ เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่าการแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไปมีความจำเป็น ซึ่งรูปแบบการแสดงความเห็นเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับรูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ข้อกำหนดในการรายงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) นำมาใช้ในทุกกรณีและจะไม่นำมากล่าวซ้ำอีกในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ เว้นแต่ข้อกำหนดในการรายงานจะถูกกล่าวถึงอย่างชัดเจนหรือถูกแก้ไขโดยข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

### รูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดรูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปไว้สามแบบได้แก่ การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง และการไม่แสดงความเห็น การตัดสินใจพิจารณาเลือกรูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปที่เหมาะสมขึ้นอยู่กับ
  - (ก) ลักษณะของเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น งบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ หรือในกรณีที่ไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ซึ่งอาจทำให้มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
  - (ข) ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแผ่กระจายของผลกระทบ หรือความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกระทบของเหตุการณ์ต่องบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก(1))

### วันถือปฏิบัติ

3. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน”

## วัตถุประสงค์

4. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ เพื่อแสดงความเห็นอย่างแน่ชัดต่องบการเงินแบบที่เปลี่ยนแปลงไปได้อย่างเหมาะสม ซึ่งจำเป็นในกรณีที่
  - (ก) ผู้สอบบัญชีสรุปว่าจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ งบการเงินโดยรวมไม่ได้ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือ
  - (ข) ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อสรุปว่า งบการเงินโดยรวมไม่ได้แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

## คำจำกัดความ

5. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
  - (ก) การแผ่กระจายใช้ในส่วนของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเพื่ออธิบายถึงผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่องบการเงิน หรือความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่องบการเงิน (ถ้ามี) ซึ่งจะไม่ถูกค้นพบเนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผลกระทบที่แผ่กระจายไปยังงบการเงินซึ่งอยู่ในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี นั้น
    - ไม่จำกัดเฉพาะองค์ประกอบ บัญชี หรือรายการใดของงบการเงิน
    - ถ้าจำกัดเฉพาะองค์ประกอบ บัญชี หรือรายการใด ต้องแสดงถึงสัดส่วนที่สำคัญอย่างมากต่องบการเงิน หรือ
    - เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลซึ่งถือเป็นข้อมูลพื้นฐานเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจงบการเงิน
  - (ข) การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป หมายถึง การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือการไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน

## ข้อกำหนด

สถานการณ์ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

6. ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชี ในกรณีที่
  - (ก) หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับทำให้ผู้สอบบัญชีสรุปว่างบการเงินโดยรวมไม่ได้ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก2-ก7)
  - (ข) ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อสรุปว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก8-ก12)

## การกำหนดรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

### การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

7. ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ในกรณีที่
  - (ก) ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอให้สรุปได้ว่าแต่ละรายการหรือผลรวมหลายรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ แต่ไม่แผ่กระจายไปยังงบการเงิน หรือ
  - (ข) ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นหลักฐานสนับสนุนการแสดงความเห็น แต่ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจไม่พบ (ถ้ามี) จะส่งผลกระทบต่ออันเป็นสาระสำคัญ แต่ไม่แผ่กระจายไปยังงบการเงิน

### การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

8. ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอให้สรุปได้ว่าแต่ละรายการหรือผลรวมหลายรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และแผ่กระจายไปยังงบการเงิน

### การไม่แสดงความเห็น

9. ผู้สอบบัญชีต้องไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน เมื่อผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นหลักฐานสนับสนุนการแสดงความเห็น และผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจไม่พบ (ถ้ามี) จะส่งผลกระทบต่ออันเป็นสาระสำคัญ และแผ่กระจายไปยังงบการเงิน
10. ผู้สอบบัญชีต้องไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน (ในกรณีที่มีความไม่แน่นอนหลายสถานการณ์ซึ่งเกิดขึ้นได้ยาก) เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่า ถึงแม้จะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสำหรับความไม่แน่นอนแต่ละสถานการณ์ ก็ไม่สามารถสรุปได้ว่าจะแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างไร เนื่องจากความไม่แน่นอนต่าง ๆ อาจมีความสัมพันธ์กัน และมีความเป็นไปได้ที่จะสะสมผลกระทบต่องบการเงินเพิ่มมากขึ้น

ผลของการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เนื่องจากผู้บริหารจำกัดขอบเขตการตรวจสอบภายหลังจากผู้สอบบัญชีตอบรับงาน

11. ในกรณีที่ภายหลังจากผู้สอบบัญชีตอบรับงาน พบว่าผู้บริหารจำกัดขอบเขตการตรวจสอบซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วว่าผลจากการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบจะทำให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรร้องขอผู้บริหาร เพื่อให้การถูกจำกัดขอบเขตดังกล่าวหมดไป

12. ในกรณีที่ผู้บริหารปฏิเสธที่จะทำให้การถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบหมดไป (ตามที่กล่าวในย่อหน้า 11) ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว (เว้นแต่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทั้งหมดจะมีส่วนเกี่ยวข้องในการบริหารกิจการ<sup>2</sup>) และผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่ามีความเป็นไปได้หรือไม่ที่จะตรวจสอบโดยวิธีอื่น เพื่อให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ
13. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงผลกระทบดังต่อไปนี้
- (ก) กรณีที่ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งตรวจไม่พบ (ถ้ามี) จะส่งผลกระทบต่องบการเงินอันเป็นสาระสำคัญแต่ไม่แผ่กระจายไปยังงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือ
  - (ข) กรณีที่ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งตรวจไม่พบ (ถ้ามี) จะส่งผลกระทบต่ออันเป็นสาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงิน ซึ่งการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขไม่เพียงพอในการแจ้งให้ทราบถึงสถานการณ์ที่สำคัญนี้ ผู้สอบบัญชีต้อง
    - (1) ถอนตัวจากการตรวจสอบถ้าสามารถปฏิบัติได้ และเป็นไปได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่ถือปฏิบัติ (อ้างถึงย่อหน้า ก13) หรือ
    - (2) ในกรณีที่การถอนตัวจากการตรวจสอบก่อนออกรายงานของผู้สอบบัญชีไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติหรือเป็นไปได้ ผู้สอบบัญชีต้องไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้า ก14)
14. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีถอนตัวตามย่อหน้า 13(ข)(1) ก่อนการถอนตัวผู้สอบบัญชีต้องติดต่อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ที่เป็นการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในระหว่างการตรวจสอบ ซึ่งทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15)
- ข้อพิจารณาอื่น ๆ เกี่ยวกับการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือการไม่แสดงความเห็น
15. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าจำเป็นต้องแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวม รายงานของผู้สอบบัญชีต้องไม่รวมการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขตามแม่บทการรายงานทางการเงินเดียวกันต่องบการเงินหนึ่ง หรือเฉพาะองค์ประกอบบัญชี หรือรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่า ซึ่งแสดงอยู่ในงบการเงิน หากรวมการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขอยู่ในรายงานเดียวกัน<sup>3</sup> ในสถานการณ์เช่นนี้จะเกิดความขัดแย้งกับการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือการไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16)

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” ย่อหน้าที่ 13

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 805 (ปรับปรุง) “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่งและการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน” ว่าด้วยสถานการณ์ซึ่งผู้สอบบัญชีรับงานตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นแยกเฉพาะองค์ประกอบบัญชี หรือรายการหนึ่งหรือมากกว่าในงบการเงิน

## รูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

### ความเห็นของผู้สอบบัญชี

16. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นจากการตรวจสอบแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดหัวข้อสำหรับบรรทัดความเห็นว่า “ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข” “ความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง” หรือ “การไม่แสดงความเห็น” ตามความเหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก17-ก19)

### การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

17. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข เนื่องจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องระบุในความเห็นของผู้สอบบัญชีว่า ยกเว้นผลกระทบของเหตุการณ์ที่กล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

- (ก) งบการเงินข้างต้นนี้แสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (ข้อความนี้ใช้สำหรับกรณีการจัดทำรายงานตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร) หรือ
- (ข) งบการเงินข้างต้นนี้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (ข้อความนี้ใช้สำหรับกรณีการจัดทำรายงานตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์)

เมื่อการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นผลมาจากการไม่สามารถหาหลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องใช้ถ้อยคำว่า “ยกเว้นผลกระทบซึ่งอาจจะเกิดขึ้นของเหตุการณ์.....” สำหรับการแสดงความเห็นที่แบบที่เปลี่ยนแปลงไป (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก20)

### การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

18. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีต้องระบุในความเห็นของผู้สอบบัญชีว่า เนื่องจากเรื่องดังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง มีนัยสำคัญ

- (ก) งบการเงินข้างต้นนี้ไม่ได้แสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (ข้อความนี้ใช้สำหรับกรณีการจัดทำรายงานตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร) หรือ
- (ข) งบการเงินข้างต้นนี้ไม่ได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (ข้อความนี้ใช้สำหรับกรณีการจัดทำรายงานตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์)

### การไม่แสดงความเห็น

19. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็น เนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้อง

- (ก) ระบุว่าผู้สอบบัญชีจึงไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าว



- (ข) ระบุว่า เนื่องจากเรื่องที่ถูกกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็นมีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวได้ และ
- (ค) เปลี่ยนข้อความตามย่อหน้าที่ 24(ข) ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) จากที่ระบุว่า งบการเงินได้รับการตรวจสอบแล้ว เป็นการระบุว่าผู้สอบบัญชีได้รับการว่าจ้างให้ตรวจสอบงบการเงิน

#### เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

20. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มองค์ประกอบเฉพาะ ซึ่งถูกกำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก21)
  - (ก) เปลี่ยนหัวข้อ “เกณฑ์ในการแสดงความเห็น” ตามย่อหน้าที่ 28 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เป็น “เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข” “เกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง” หรือ “เกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น” ตามความเหมาะสม
  - (ข) รวมการอธิบายเหตุการณ์ ซึ่งทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในวรรคนี้
21. ในกรณีที่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ระบุได้ในงบการเงิน (รวมถึงการเปิดเผยเกี่ยวกับจำนวนเงิน) ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายเหตุการณ์และจำนวนผลกระทบทางการเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (เว้นแต่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ) ไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็น กรณีที่ในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนผลกระทบทางการเงินได้ ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก22)
22. ในกรณีที่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพ ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลผิดพลาดอย่างไร
23. ในกรณีที่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินเกี่ยวกับการไม่เปิดเผยข้อมูลซึ่งถูกกำหนดให้เปิดเผย ผู้สอบบัญชีต้อง
  - (ก) ทารื้อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับการไม่เปิดเผยข้อมูลดังกล่าว
  - (ข) อธิบายลักษณะของข้อมูลที่ถูกละเว้นไม่เปิดเผยไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็น
  - (ค) เปิดเผยข้อมูลที่ถูกละเว้นนั้นหากเป็นไปได้ในทางปฏิบัติและผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับข้อมูลนั้น เว้นแต่ตามกฎหมายหรือข้อบังคับห้ามมิให้เปิดเผยข้อมูลที่ถูกละเว้นดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก23)
24. ในกรณีที่การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นผลมาจากการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายเหตุผลที่ไม่สามารถหาหลักฐานดังกล่าวได้ไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็น

25. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนข้อความตามย่อหน้าที่ 28(ง) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ที่ว่า หลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ให้เป็น “เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข” หรือ “เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง” ตามความเหมาะสม
26. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่อบการเงิน รายงานของผู้สอบบัญชีต้องไม่มีองค์ประกอบต่อไปนีที่กำหนดในย่อหน้าที่ 28(ข) และ 28(ง) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ดังนี้
- (ก) การอ้างถึงส่วนของรายงานของผู้สอบบัญชีโดยอธิบายถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี
  - (ข) ข้อความที่ระบุว่า ผู้สอบบัญชีเชื่อว่า หลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีหรือไม่
27. แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือไม่แสดงความเห็นต่อบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายถึงเหตุผลสำหรับเหตุการณ์อื่น ๆ ซึ่งผู้สอบบัญชีตระหนักว่าจะส่งผลให้แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป รวมถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นด้วย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก24)

การอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน เมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่อบการเงิน

28. เมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่อบการเงิน เนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องดัดแปลงคำอธิบายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีตามย่อหน้าที่ 39-41 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) โดยกล่าวถึงเฉพาะข้อความต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก25)
- (ก) ข้อความที่ระบุว่า ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี คือ การปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีและการออกรายงานผู้สอบบัญชี
  - (ข) ข้อความที่ระบุว่า เนื่องจากเรื่องที่เกี่ยวข้องไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่อบการเงินที่ตรวจสอบได้
  - (ค) ข้อความที่ระบุว่า ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณอื่นของผู้สอบบัญชีตามย่อหน้าที่ 28(ค) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)



**ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน**

29. เมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน รายงานผู้สอบบัญชีไม่ต้องกล่าวถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701<sup>4</sup> หรือข้อมูลอื่นตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)<sup>5</sup> (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก26)

**การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล**

30. เมื่อผู้สอบบัญชีคาดการณ์ว่าจะแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เกี่ยวกับสถานการณ์ ซึ่งชักนำไปคาดการณ์ว่าจะแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และนำเสนอถ้อยคำของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก27)

**การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น**

**รูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (อ้างถึงย่อหน้าที่ 2)**

ก1. ตารางนี้เป็นการแสดงดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับลักษณะของเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และการแผ่กระจายของผลกระทบ หรือความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกระทบต่องบการเงิน ซึ่งส่งผลต่อรูปแบบของการแสดงความเห็น

ลักษณะของเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแผ่กระจายของผลกระทบหรือความเป็นไปได้อันจะเกิดผลกระทบต่องบการเงิน	
	มีสาระสำคัญแต่ไม่แผ่กระจาย	มีสาระสำคัญและแผ่กระจาย
งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ	การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข	การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง
ไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ	การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข	การไม่แสดงความเห็น

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 11-13

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 720 (ปรับปรุง) “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อข้อมูลอื่น” ย่อหน้าที่ ก54

## สถานการณ์ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ลักษณะของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 6(ก))

- ก2. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ได้กำหนดรูปแบบการแสดงความเห็นต่องบการเงิน เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสรุปว่าได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อสรุปนี้ให้พิจารณาการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้แก้ไข (ถ้ามี) ต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450<sup>7</sup>
- ก3. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 ได้ให้คำจำกัดความของคำว่า การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงคือ ผลแตกต่างระหว่างจำนวนเงิน การจัดประเภทรายการ การแสดงรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูลที่รายงานอยู่ในงบการเงิน กับจำนวนเงิน การจัดประเภทรายการ การแสดงรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูลที่ถูกต้องไว้สำหรับรายการดังกล่าวเพื่อให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่ถือปฏิบัติ ดังนั้นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินอาจเกิดขึ้นจาก
- (ก) ความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้
  - (ข) การนำนโยบายการบัญชีที่เลือกไปใช้
  - (ค) ความเหมาะสมหรือความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

ความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้

- ก4. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงิน ซึ่งเกี่ยวข้องกับความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารเลือกใช้ อาจเกิดขึ้นในกรณีดังตัวอย่างต่อไปนี้
- (ก) นโยบายการบัญชีที่เลือกใช้ไม่สอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่ถือปฏิบัติ หรือ
  - (ข) งบการเงินไม่ได้แสดงนโยบายการบัญชีที่ถูกต้องเกี่ยวกับรายการที่มีนัยสำคัญในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น หรืองบกระแสเงินสด
  - (ค) งบการเงินไม่ได้แสดงหรือเปิดเผยรายการและเหตุการณ์เพื่อนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร
- ก5. แม่บทการรายงานทางการเงินได้ให้ข้อกำหนดทางการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ซึ่งกรณีที่กิจการเปลี่ยนแปลงการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่สำคัญโดยไม่สอดคล้องกับข้อกำหนดดังกล่าว อาจทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงิน

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ย่อหน้าที่ 11

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 450 “การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 11

### การนำนโยบายการบัญชีที่เลือกไปใช้

- ก6. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินเกี่ยวข้องกับการนำนโยบายการบัญชีที่เลือกไปใช้ อาจเกิดขึ้น
- (ก) ในกรณีที่ผู้บริหารไม่ได้ใช้นโยบายการบัญชีอย่างสม่ำเสมอตามแม่บทการรายงานทางการเงิน รวมถึงผู้บริหารไม่ได้ใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันในแต่ละงวด หรือสำหรับรายการค้าและเหตุการณ์ที่คล้ายคลึงกัน (ความสม่ำเสมอในการใช้) หรือ
  - (ข) เนื่องจากวิธีการนำนโยบายการบัญชีที่เลือกไปใช้ (เช่น ข้อผิดพลาดในการใช้ที่ไม่ได้ตั้งใจให้เกิดขึ้น)

### ความเหมาะสมหรือความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

- ก7. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินเกี่ยวกับความเหมาะสม หรือความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน อาจเกิดขึ้นในกรณีที่
- (ก) งบการเงินไม่ได้เปิดเผยข้อมูลทั้งหมดตามที่กำหนดไว้ในแม่บทการรายงานทางการเงินที่ถือปฏิบัติ
  - (ข) การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินไม่ได้แสดงตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่ถือปฏิบัติ หรือ
  - (ค) งบการเงินไม่ได้เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมที่จำเป็นเพื่อให้แสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร นอกเหนือจากการเปิดเผยเฉพาะเรื่องตามที่กำหนดไว้ในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- ย่อหน้าที่ ก13(ก) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 แสดงตัวอย่างของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพที่อาจเกิดขึ้น

### ลักษณะของการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6(ข))

- ก8. ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (รวมถึงการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ) อาจเกิดขึ้นจาก
- (ก) สถานการณ์ที่อยู่เหนือการควบคุมของกิจการ
  - (ข) สถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับวิธีการตรวจสอบ หรือเวลาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี หรือ
  - (ค) การถูกจำกัดขอบเขตโดยผู้บริหาร
- ก9. กรณีที่ไม่สามารถตรวจสอบด้วยวิธีใดวิธีหนึ่งได้ ไม่ถือว่าถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบหากผู้สอบบัญชีสามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอโดยตรวจสอบด้วยวิธีอื่น ในกรณีที่ไม่สามารถทำได้ การใช้ข้อกำหนดที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 7(ข) และ ย่อหน้าที่ 9-10 ถือว่าเหมาะสม การถูกจำกัดขอบเขตงานตรวจสอบโดยผู้บริหารอาจแสดงผลกระทบอื่นในงานตรวจสอบ เช่น การประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการทุจริต และการพิจารณารับงานตรวจสอบต่อไป

- ก10. ตัวอย่างของสถานการณ์ที่อยู่เหนือการควบคุมของกิจการ รวมถึงกรณีที่
- เอกสารประกอบการบันทึกบัญชีของกิจการถูกทำลาย
  - เอกสารบันทึกบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญอยู่ในครอบครองของผู้มีอำนาจของรัฐอย่างไม่มีกำหนด
- ก11. ตัวอย่างของสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับวิธีการตรวจสอบ หรือเวลาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี รวมถึงกรณีที่
- กิจการถูกกำหนดให้ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วม และผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินในภายหลัง เพื่อประเมินว่าวิธีส่วนได้เสียถูกใช้อย่างเหมาะสมหรือไม่
  - เวลาที่ผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถเข้าถึงเหตุการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือได้
  - ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอแต่การควบคุมของกิจการไม่มีประสิทธิผล
- ก12. ตัวอย่างของการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอจากการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบโดยผู้บริหาร รวมถึงกรณีที่
- ผู้บริหารไม่อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีเข้าถึงเหตุการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ
  - ผู้บริหารไม่อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีส่งหนังสือยืนยันยอดคงเหลือของบัญชีกับบุคคลภายนอก

#### การกำหนดรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ผลของการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เนื่องจากผู้บริหรจำกัดขอบเขตภายหลังจากผู้สอบบัญชีตอบรับงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ข)(1)-14)

- ก13. ในทางปฏิบัติ การถอนตัวจากการตรวจสอบอาจขึ้นอยู่กับขั้นความสำเร็จของงานตรวจสอบ ณ เวลาที่ผู้บริหารจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบส่วนที่เป็นสาระสำคัญเสร็จสิ้นแล้ว หากเป็นไปได้ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจที่จะตรวจสอบงานทั้งหมดให้เสร็จ และไม่แสดงความเห็นโดยอธิบายการถูกจำกัดขอบเขตไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็นก่อนการถอนตัว
- ก14. ในบางสถานการณ์ การถอนตัวจากการตรวจสอบอาจเป็นไปได้ หากผู้สอบบัญชีถูกกำหนดตามกฎหมายหรือข้อบังคับให้รับงานตรวจสอบต่อไป สถานการณ์เช่นนี้อาจเป็นกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งให้ตรวจสอบงบการเงินของหน่วยงานภาครัฐ ซึ่งอาจอยู่ในการพิจารณาตัดสินคดีของศาลซึ่งผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งให้ตรวจสอบงบการเงินสำหรับช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง หรือได้รับการแต่งตั้ง ณ ช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง และถูกยกเว้นจากการถอนตัวก่อนการตรวจสอบงบการเงินจะเสร็จสิ้นหรือก่อนสิ้นสุดช่วงเวลาดังกล่าว ตามลำดับ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าจำเป็นต้องรวมวรรคเรื่องอื่น ๆ ไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี<sup>8</sup> หรือไม่

<sup>8</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) “วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ ก (10)

ก15. กรณีที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าการถอนตัวจากการตรวจสอบมีความจำเป็น เนื่องจากถูกจำกัดขอบเขตในการตรวจสอบ อาจมีข้อกำหนดทางวิชาชีพ กฎหมาย หรือข้อบังคับสำหรับผู้สอบบัญชีที่ต้องติดต่อกับหน่วยงานที่กำกับดูแลหรือเจ้าของกิจการเพื่อสื่อสารเรื่องการถอนตัวจากการตรวจสอบดังกล่าว

ข้อพิจารณาอื่น ๆ เกี่ยวกับการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือการไม่แสดงความเห็น (อ้างอิงย่อหน้าที่ 15)

ก16. ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของการรายงานสถานการณ์ต่าง ๆ ซึ่งไม่ได้ขัดแย้งกับการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือการไม่แสดงความเห็น

- การแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่อบงการเงิน ซึ่งจัดทำขึ้นภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินหนึ่ง และในรายงานเดียวกันมีการแสดงความเห็นว่างบการเงินเดียวกันไม่ถูกต้องภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงิน<sup>9</sup> ที่แตกต่างกัน
- การไม่แสดงความเห็นต่อผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดที่สัมพันธ์กัน และแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่อฐานะการเงิน (อ่านในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 510<sup>10</sup>) ในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีต้องไม่เสนอรายงานแบบไม่แสดงความเห็นต่อบงการเงินโดยรวม

**รูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป**

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 16)

ก17. ตัวอย่างที่ 1 และตัวอย่างที่ 2 ในภาคผนวก เป็นรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข และแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ตามลำดับ เนื่องจากงบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ก18. ตัวอย่างที่ 3 ในภาคผนวก เป็นรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ตัวอย่างที่ 4 เป็นรายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่แสดงความเห็น เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับองค์ประกอบหนึ่งของงบการเงินได้ ตัวอย่างที่ 5 เป็นรายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่แสดงความเห็น เนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับหลายองค์ประกอบในงบการเงินได้ ซึ่งในสองกรณีสุดท้าย ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่อบงการเงินมีสาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงิน ภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นที่มีข้อกำหนดเรื่องการรายงาน ได้ให้ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปไว้ด้วย ซึ่งรวมถึงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)<sup>11</sup>

<sup>9</sup> อ่านย่อหน้าที่ 31 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เพื่ออธิบายสถานการณ์นี้

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 510 “การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก” ย่อหน้าที่ 10

<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง”

ความเห็นของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16)

ก19. การปรับปรุงหัวข้อนี้ทำให้เกิดความชัดเจนแก่ผู้ใช้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และระบุรูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17)

ก20. เมื่อผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข การใช้ข้อความ เช่น “ตามที่อธิบายข้างต้น” หรือ “ขึ้นอยู่กับ” ในวรรคความเห็น ถือว่าไม่เหมาะสมเนื่องจากไม่มีความชัดเจนและหนักแน่นเพียงพอ

เกณฑ์ในการแสดงความเห็น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 20 ย่อหน้าที่ 21 ย่อหน้าที่ 23 และย่อหน้าที่ 27)

ก21. ความสม่ำเสมอในรายงานของผู้สอบบัญชีจะช่วยเสริมความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงิน และกรณีที่มีสถานการณ์ผิดปกติเกิดขึ้นจะสามารถระบุได้ ดังนั้น ถึงแม้ว่าข้อความของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และคำอธิบายเกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปจะไม่สามารถทำให้เป็นรูปแบบเดียวกัน แต่ยังคงความสม่ำเสมอของรูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีไว้

ก22. ตัวอย่างผลกระทบทางการเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจอธิบายไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชี เช่น จำนวนเงินของผลกระทบต่อภาษีเงินได้ กำไรก่อนภาษี กำไรสุทธิ และส่วนของเจ้าของ ในกรณีที่สินค้าคงเหลือแสดงมูลค่าสูงเกินจริง

ก23. การเปิดเผยข้อมูลที่ถูกละเว้นไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปอาจไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ในกรณีที่

(ก) ผู้บริหารไม่ได้จัดทำข้อมูลการเปิดเผยนั้นไว้ หรือผู้สอบบัญชีไม่ได้มาซึ่งข้อมูลเกี่ยวกับการเปิดเผยดังกล่าวหรือ

(ข) ในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี เห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลที่ถูกละเว้นดังกล่าวในรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นการให้ข้อมูลที่มากเกินไปโดยไม่จำเป็น

ก24. การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือการไม่แสดงความเห็นต่อบงการเงินที่เกิดขึ้นจากเรื่องใดเรื่องหนึ่ง ซึ่งอธิบายอยู่ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็น ไม่ได้เป็นเหตุให้ละเว้นการเปิดเผยคำอธิบายเหตุการณ์อื่นที่ถูกตรวจพบ ซึ่งตามปกติแล้วจะทำให้การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ในสถานการณ์เช่นนี้การเปิดเผยข้อมูลเหตุการณ์อื่นที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบดังกล่าวอาจมีความสำคัญต่อผู้ใช้งบการเงิน

การอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน เมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่อบงการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 28)

ก25. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่อบงการเงิน ข้อความต่อไปนี้ต้องระบุไว้ในส่วนความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชี ดังแสดงในตัวอย่างที่ 4-5 ของภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้



- ข้อความที่ระบุในย่อหน้าที่ 28(ก) ของมาตรฐานสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ซึ่งต้องดัดแปลงโดยระบุว่าความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีคือการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี
- ข้อความที่ระบุในย่อหน้าที่ 28(ค) ของมาตรฐานสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณอื่นของผู้สอบบัญชี

#### ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 29)

ก26. การให้เหตุผลว่าเหตุใดผู้สอบบัญชีจึงไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น เป็นการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน เพื่อให้เข้าใจว่าเหตุใดผู้สอบบัญชีจึงไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินนั้น และเพื่อเป็นการป้องกันการนำความเห็นดังกล่าวไปอ้างอิงอย่างไม่เหมาะสม อย่างไรก็ตาม การสื่อสารถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ไม่ใช่เรื่องที่น่าไปสู่การไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน อาจเป็นการชี้แนะให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจว่างบการเงินโดยรวมมีความน่าเชื่อถือจากเรื่องเหล่านั้นมากกว่าความเหมาะสมของสถานการณ์ที่ควรเป็น และอาจไม่สอดคล้องกับการไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวม การแสดงวรรคข้อมูลอื่นตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) เพื่อระบุถึงการพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความสอดคล้องกันของข้อมูลอื่นกับงบการเงินก็ไม่เหมาะสมเช่นเดียวกัน ดังนั้น ย่อหน้าที่ 29 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จึงไม่ให้นำรวมเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหรือข้อมูลอื่นไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน เว้นแต่มีกฎหมายหรือข้อบังคับที่ระบุให้ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งให้ทราบถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบดังกล่าวหรือรายงานเกี่ยวกับข้อมูลอื่น

#### การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30)

- ก27. การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับสถานการณ์ ซึ่งทำให้ความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปตามที่คาดไว้ และสื่อสารถ้อยคำของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปดังกล่าว ทำให้
- ผู้สอบบัญชีได้แจ้งผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เกี่ยวกับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปพร้อมเหตุผล (หรือสถานการณ์) สำหรับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปดังกล่าว
  - ผู้สอบบัญชีได้รับความเห็นชอบจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงของเหตุการณ์ซึ่งทำให้แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปหรือยืนยันเหตุการณ์ความขัดแย้งกับผู้บริหาร
  - ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจให้ข้อมูลและคำอธิบายเพิ่มเติมกับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเหตุการณ์ซึ่งทำให้แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

## ภาคผนวก

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก17 -ก18 และ ก25)

## ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

- ตัวอย่างที่ 1** รายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข เนื่องจากงบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ตัวอย่างที่ 2** รายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง เนื่องจากงบการเงินรวมแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ตัวอย่างที่ 3** รายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับบริษัทร่วมในต่างประเทศ
- ตัวอย่างที่ 4** รายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่แสดงความเห็น เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับองค์ประกอบหนึ่งในงบการเงินรวม
- ตัวอย่างที่ 5** รายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่แสดงความเห็น เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับหลายองค์ประกอบในงบการเงิน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างที่ 1 รายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข เนื่องจากงบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร การตรวจสอบไม่ใช่การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (ไม่ได้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600<sup>12</sup>)
- งบการเงินจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210<sup>13</sup>
- สินค้าคงเหลือแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเป็นสาระสำคัญ แต่ไม่แพร่กระจายไปยังงบการเงิน (การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขไม่เหมาะสม)
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)
- ได้สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่มีการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขต่องบการเงินมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น
- ผู้รับผิดชอบในการกำกับดูแลการเงินไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงิน
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

<sup>12</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น”

<sup>13</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี”

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กชค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน<sup>14</sup>

### ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

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

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

### เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

สินค้าคงเหลือของบริษัทแสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินจำนวน ..... บาท ผู้บริหารไม่ได้แสดงสินค้าคงเหลือที่ราคาทุนหรือราคาสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า แต่แสดงสินค้าคงเหลือที่ราคาทุน ซึ่งไม่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน หากบริษัทบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือที่ราคาทุนหรือราคาสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า บริษัทต้องบันทึกปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือจำนวน ..... บาท เพื่อให้สินค้าคงเหลือแสดงที่ราคาสุทธิที่จะได้รับ ดังนั้น ต้นทุนขายจะเพิ่มขึ้นจำนวน ..... บาท ภาษีเงินได้กำไรสุทธิ และส่วนของผู้ถือหุ้นจะลดลงจำนวน ..... บาท ..... บาท และ ..... บาท ตามลำดับ

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของข้าพเจ้า

<sup>14</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

ข้อมูลอื่น (หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”)

(นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 6 ภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) ย่อหน้าสุดท้ายของวรรคข้อมูลอื่นในตัวอย่างที่ 6 ควรมีการตัดแปลงเพื่ออธิบายเหตุการณ์เฉพาะที่ทำให้แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ซึ่งมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น)

#### เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้าในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดปัจจุบัน ข้าพเจ้าได้นำเรื่องเหล่านี้มาพิจารณาในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้ นอกจากเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ข้าพเจ้าได้กำหนดเรื่องที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า

(คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701)

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องงบการเงิน<sup>15</sup>

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

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

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

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

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

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

<sup>15</sup> ตลอดตัวอย่างเหล่านี้ของรายงานของผู้สอบบัญชี คำว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจจำเป็นต้องถูกแทนที่ด้วยคำอื่นที่มีความเหมาะสมในบริบทของแม่บททางกฎหมายในแต่ละประเทศ

ตัวอย่างที่ 2 การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องเนื่องจากงบการเงินรวมมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินรวมฉบับสมบูรณ์ของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามที่ควร การตรวจสอบเป็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการของกิจการที่มีบริษัทย่อย (ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600)
- งบการเงินรวมจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินรวมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- งบการเงินรวมมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เนื่องจากไม่ได้รวมข้อมูลของบริษัทย่อย ซึ่งการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้แพร่กระจายไปยังงบการเงินรวม ผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่องบการเงินรวมไม่ได้ถูกกำหนดไว้ เนื่องจากไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ (การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องมีความเหมาะสม)
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)
- มีการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 มาถือปฏิบัติ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีระบุว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอื่นนอกเหนือจากเรื่องที่ระบุในวรรคก่อนที่ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่ทำให้มีการแสดงความเห็นว่างบการเงินรวมไม่ถูกต้องมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น
- ผู้รับผิดชอบในการกำกับดูแลงบการเงินรวมไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินรวม
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงินรวม ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม<sup>16</sup>

### ความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินรวมของบริษัท กขค จำกัด และบริษัทย่อย (กลุ่มบริษัท) ซึ่งประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นรวมและงบกระแสเงินสดรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันและหมายเหตุประกอบงบการเงินรวม รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า เนื่องจากเรื่องที่เกี่ยวข้องไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องมีนัยสำคัญ งบการเงินรวมของกลุ่มบริษัทไม่ได้แสดงฐานะการเงินรวมของกลุ่มบริษัท ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 และผลการดำเนินงานรวมและกระแสเงินสดรวม สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

### เกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

ตามที่กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ ..... กลุ่มบริษัทไม่ได้รวมงบการเงินของบริษัท งจจ จำกัด ซึ่งกลุ่มบริษัทซื้อมาในระหว่างปี พ.ศ.25x1 ไว้ในงบการเงินรวม เนื่องจากไม่สามารถระบุมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นสาระสำคัญของบริษัทย่อยดังกล่าว ณ วันที่ซื้อได้ ดังนั้น บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยแห่งนี้จึงถูกบันทึกตามราคาทุน ภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน บริษัทควรรวมบริษัทย่อยในงบการเงินรวมและบันทึกการซื้อตามประมาณการมูลค่าของรายการ หากบริษัท งจจ จำกัด ถูกรวมอยู่ในงบการเงินรวม หลาย ๆ องค์ประกอบในงบการเงินจะได้รับผลกระทบอย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญ ผลกระทบของการไม่รวมข้อมูลดังกล่าวในงบการเงินรวมยังระบุไม่ได้

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินรวมในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากกลุ่มบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินรวม และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้าว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

<sup>16</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

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

(นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 7 ภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) ย่อหน้าสุดท้ายของวรรคข้อมูลอื่นในตัวอย่างที่ 7 ควรมีการดัดแปลงเพื่ออธิบายเหตุการณ์เฉพาะที่ทำให้แสดงความเห็นว่างบการเงินรวมไม่ถูกต้อง ซึ่งมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น)

**เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ**

นอกจากเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ข้าพเจ้าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอื่นที่ต้องสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า

**ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องงบการเงินรวม<sup>17</sup>**

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

**ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม**

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

**รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น**

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

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

<sup>17</sup> หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บทตามกฎหมายของประเทศนั้น ๆ



ตัวอย่างที่ 3 การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขเนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับบริษัทร่วมในต่างประเทศ

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินรวมฉบับสมบูรณ์ของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร การตรวจสอบเป็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการของกิจการที่มีบริษัทย่อย (ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600)
- งบการเงินรวมจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินรวมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอเกี่ยวกับเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่ต่างประเทศซึ่งผลกระทบที่เป็นไปได้ ซึ่งอาจเกิดขึ้นจากการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอถือว่ามีสาระสำคัญแต่ไม่แพร่กระจายไปยังงบการเงินรวม (การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขจึงเหมาะสม)
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)
- ได้สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่มีการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขต่องบการเงินรวมมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น
- ผู้รับผิดชอบในการกำกับดูแลงบการเงินรวมไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินรวม
- นอกจากการตรวจสอบงบการเงินรวม ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กชค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม<sup>18</sup>

### ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินรวมของบริษัท กชค จำกัด และบริษัทย่อย (กลุ่มบริษัท) ซึ่งประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นรวมและงบกระแสเงินสดรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันและหมายเหตุประกอบงบการเงินรวม รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า ยกเว้นผลกระทบซึ่งอาจจะเกิดขึ้นของเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข งบการเงินรวมข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินรวมของกลุ่มบริษัท ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 และผลการดำเนินงานรวมและกระแสเงินสดรวม สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

### เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

เงินลงทุนของกลุ่มบริษัทในบริษัท งจจ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทร่วมในต่างประเทศซึ่งได้มาในระหว่างปี และบันทึกโดยวิธีส่วนได้เสีย ในงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 มีจำนวน ..... บาท และส่วนแบ่งกำไรสุทธิของบริษัท กชค จำกัด ในกำไรสุทธิของบริษัท งจจ จำกัด ซึ่งรวมอยู่ในกำไรของบริษัท กชค จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน มีจำนวน ..... บาท ข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัท งจจ จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 และส่วนแบ่งกำไรสุทธิของบริษัท กชค จำกัด ในกำไรสุทธิของบริษัท งจจ จำกัด สำหรับปี เนื่องจากข้าพเจ้าถูกปฏิเสธการเข้าถึงข้อมูลทางการเงิน ผู้บริหาร และผู้สอบบัญชีของบริษัท งจจ จำกัด ดังนั้นข้าพเจ้าจึงไม่สามารถระบุได้ว่ามีรายการปรับปรุงใดที่จำเป็นหรือไม่

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินรวมในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากกลุ่มบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินรวม และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่นๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของข้าพเจ้า

<sup>18</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

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

(นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 6 ภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) ย่อหน้าสุดท้ายของวรรคข้อมูลอื่นในตัวอย่างที่ 6 ควรมีการตัดแปลงเพื่ออธิบายเหตุการณ์เฉพาะที่ทำให้แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ซึ่งมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น)

#### **เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ**

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้าในการตรวจสอบงบการเงินรวมสำหรับงวดปัจจุบัน ข้าพเจ้าได้นำเรื่องเหล่านี้มาพิจารณาในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้ นอกจากเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ข้าพเจ้าได้กำหนดเรื่องที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า

(คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701)

#### **ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องการเงินรวม<sup>19</sup>**

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

#### **ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม**

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

#### **รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น**

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

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

<sup>19</sup> หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บทตามกฎหมายของประเทศนั้น ๆ

ตัวอย่างที่ 4 การไม่แสดงความเห็นเนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานที่เหมาะสมเพียงพอเกี่ยวกับองค์ประกอบหนึ่งในงบการเงินรวม

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินรวมฉบับสมบูรณ์ของกิจการที่ไม่ใช่กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร การตรวจสอบเป็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการของกิจการที่มีบริษัทย่อย (ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600)
- งบการเงินรวมจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินรวมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับองค์ประกอบหนึ่งในงบการเงินรวม กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของเงินลงทุนในกิจการร่วมค้า ซึ่งมีสัดส่วนเกินกว่าร้อยละ 90 ของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ผลกระทบที่เป็นไปได้ซึ่งอาจเกิดขึ้นจากการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอมีสาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงินรวม (การไม่แสดงความเห็นมีความเหมาะสม)
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี
- ผู้รับผิดชอบในการกำกับดูแลงบการเงินรวมไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินรวม
- ต้องจำกัดการอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี
- นอกจากการตรวจสอบงบการเงินรวม ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม<sup>20</sup>

### การไม่แสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้รับการว่าจ้างให้ตรวจสอบงบการเงินรวมของบริษัท กขค จำกัด และบริษัทย่อย (กลุ่มบริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นรวม และงบกระแสเงินสดรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงินรวม รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

ข้าพเจ้าไม่สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินรวมของกลุ่มบริษัทได้ เนื่องจากเรื่องดังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็นมีนัยสำคัญ ข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินรวม

### เกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น

เงินลงทุนของกลุ่มบริษัทในกิจการร่วมค้า งจจ จำกัด (ประเทศ.....) จำนวน ..... บาท ซึ่งแสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินรวมของกลุ่มบริษัท มีสัดส่วนมากกว่าร้อยละ 90 ของสินทรัพย์สุทธิของกลุ่มบริษัท ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 ข้าพเจ้าไม่ได้รับอนุญาตให้เข้าถึงผู้บริหารและผู้สอบบัญชีของบริษัท งจจ จำกัด รวมถึงเอกสารการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของบริษัท งจจ จำกัด ส่งผลให้ข้าพเจ้าไม่สามารถระบุได้ว่ามีรายการปรับปรุงใดที่จำเป็นตามส่วนแบ่งของกลุ่มบริษัทในสินทรัพย์ของบริษัท งจจ จำกัด ซึ่งถูกควบคุมร่วมกัน ส่วนแบ่งในหนี้สินของบริษัท งจจ จำกัด ซึ่งรับผิดชอบร่วมกัน ส่วนแบ่งกำไรและค่าใช้จ่ายสำหรับปีของ บริษัท งจจ จำกัด และองค์ประกอบในการจัดทำงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นรวมและงบกระแสเงินสดรวม

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่องบการเงินรวม<sup>21</sup>

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

<sup>20</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

<sup>21</sup> หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บทตามกฎหมายของประเทศนั้น ๆ

### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินรวมดังกล่าวจากการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี อย่างไรก็ตามเนื่องจากเรื่องดังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น ข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินรวมดังกล่าวได้

ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากกลุ่มบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินรวม และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้

### รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

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

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

ตัวอย่างที่ 5 การไม่แสดงความเห็นเนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานที่เหมาะสมเพียงพอเกี่ยวกับหลายองค์ประกอบในงบการเงิน

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการที่ไม่ใช่กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร การตรวจสอบไม่ใช่การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (ไม่ได้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600)
- งบการเงินจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับหลายองค์ประกอบในงบการเงิน กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือและลูกหนี้การค้าของกิจการได้ ผลกระทบที่เป็นไปได้ซึ่งอาจเกิดขึ้นจากการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอมีสาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงิน
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี
- ผู้รับผิดชอบในการกำกับดูแลการเงินไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงิน
- ต้องจำกัดการอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี
- นอกจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน<sup>22</sup>

### การไม่แสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้รับการว่าจ้างให้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด (บริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลง ส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

ข้าพเจ้าไม่สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินของบริษัทได้ เนื่องจากเรื่องที่เกี่ยวข้องในกรณีการไม่แสดงความเห็นมีนัยสำคัญ ข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน

### เกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทภายหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 ดังนั้น ข้าพเจ้าจึงไม่ได้เข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันต้นปีและสิ้นปี ข้าพเจ้าไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่นให้เป็นที่พอใจในปริมาณของสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x0 และ 25x1 ซึ่งแสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินจำนวน ..... บาท และ ..... บาท ตามลำดับ นอกจากนี้บริษัทได้เริ่มนำระบบการประมวลผลลูกหนี้การค้าแบบใหม่มาใช้ในเดือนกันยายน พ.ศ.25x1 ส่งผลให้เกิดข้อผิดพลาดจำนวนมากในบัญชีลูกหนี้การค้า ณ วันที่รายงานการตรวจสอบของข้าพเจ้า ผู้บริหารยังอยู่ในขั้นตอนการแก้ไขข้อบกพร่องของระบบและทำให้ข้อมูลที่ผิดพลาดมีความถูกต้อง ข้าพเจ้าไม่สามารถยืนยันหรือตรวจสอบโดยวิธีการอื่นในบัญชีลูกหนี้การค้าจำนวน ..... บาท ซึ่งแสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 เนื่องจากผลกระทบของเหตุการณ์ดังกล่าว ข้าพเจ้าจึงไม่สามารถสรุปได้ว่าอาจมีรายการปรับปรุงใด ๆ ที่จำเป็นต่อบัญชีสินค้าคงเหลือและบัญชีลูกหนี้การค้าที่บันทึกบัญชีและไม่ได้บันทึกบัญชี รวมถึงองค์ประกอบในส่วนของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลง ส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด

### ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่องบการเงิน<sup>23</sup>

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

<sup>22</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

<sup>23</sup> หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในความหมายของแม่บทตามกฎหมายของประเทศนั้น ๆ



### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี อย่างไรก็ตาม เนื่องจากเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคก่อนที่ในการไม่แสดงความเห็น ข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวได้

ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้

### รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

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

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)