



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560

เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้  
จัดทำขึ้นโดย คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี  
ซึ่งได้ผ่านขั้นตอนการพิจารณาทุกขั้นตอนแล้ว



มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 560 - เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2555 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย - นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 560 - เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 - เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

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

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560

### เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน

#### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
<b>คำนำ</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน	2
วันที่ปฏิบัติ	3
<b>วัตถุประสงค์</b>	4
<b>คำจำกัดความ</b>	5
<b>ข้อกำหนด</b>	
เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินและวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี	6-9
ข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีพบหลังจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีแต่ก่อนวันที่ เผยแพร่งบการเงิน	10-13
ข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีพบหลังจากการนำงบการเงินออกเผยแพร่	14-17
<b>การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	ก1
คำจำกัดความ	ก2-ก5
เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินและวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี	ก6-ก10
ข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีพบหลังจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีแต่ก่อนวันที่ เผยแพร่งบการเงิน	ก11-ก16
ข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีพบหลังจากการนำงบการเงินออกเผยแพร่	ก17-ก18

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 “เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน” ควรอ่านร่วมกับ  
มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและ  
การปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน ในการตรวจสอบงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1)

### เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน

2. งบการเงินอาจได้รับผลกระทบจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงิน ซึ่งแม้บทการรายงานทางการเงินส่วนใหญ่ได้กล่าวถึงเหตุการณ์ดังกล่าวไว้<sup>1</sup> โดยทั่วไปแม้บทการรายงานทางการเงินได้จำแนกเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินเป็น 2 ประเภท ดังนี้  
(ก) เหตุการณ์ซึ่งมีหลักฐานยืนยันว่าเหตุการณ์นั้นมีอยู่ ณ วันที่ในงบการเงินและ  
(ข) เหตุการณ์ซึ่งมีหลักฐานยืนยันว่าเหตุการณ์นั้นเกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงิน  
มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 กล่าวว่า วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีทำให้ผู้อ่านงบการเงินทราบที่ผู้สอบบัญชีได้พิจารณาผลกระทบของเหตุการณ์และรายการที่ผู้สอบบัญชีทราบ ซึ่งเป็นรายการที่เกิดขึ้นจนถึงวันนั้น<sup>2</sup>

### วันถือปฏิบัติ

3. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

<sup>1</sup> ตัวอย่างเช่น ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2552) “เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน” กล่าวถึงวิธีปฏิบัติต่อบการเงินเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงิน (หรือที่ในมาตรฐานการบัญชีเรียกว่า “วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน”) และวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน ไม่ว่าเหตุการณ์นั้นจะเป็นไปในทางที่ดีหรือไม่

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 “การแสดงความเห็นและการรายงานต่อบการเงิน” ย่อหน้าที่ ก38

## วัตถุประสงค์

4. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีคือ
  - (ก) เพื่อให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ว่างบการเงินได้สะท้อนให้เห็นถึงเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินและวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งต้องปรับปรุงหรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างเหมาะสม ตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องแล้วหรือไม่ และ
  - (ข) เพื่อตอบสนองอย่างเหมาะสมต่อข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีพบภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ที่หากผู้สอบบัญชีได้ทราบ ณ วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีอาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีในแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

## คำจำกัดความ

5. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
  - ก. วันที่ในงบการเงิน หมายถึง วันที่สุดท้ายของรอบระยะเวลาล่าสุดของงบการเงิน
  - ข. วันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติ หมายถึง วันที่งบการเงินและส่วนประกอบต่าง ๆ ของงบการเงินรวมทั้งหมายเหตุประกอบงบการเงิน ได้จัดทำขึ้นและผู้มีอำนาจของกิจการได้รับรองว่ามีความรับผิดชอบต่องบการเงินนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2)
  - ค. วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี หมายถึง วันที่ผู้สอบบัญชีลงวันที่ในรายงานต่องบการเงินตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก3)
  - ง. วันที่เผยแพร่งบการเงิน หมายถึง วันที่รายงานของผู้สอบบัญชีและงบการเงินที่ตรวจสอบแล้วพร้อมสำหรับการเผยแพร่แก่บุคคลภายนอก (อ้างถึงย่อหน้า ก4-ก5)
  - จ. เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน หมายถึง เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาระหว่างวันที่ในงบการเงินและวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีพบภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

## ข้อกำหนด

### เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินและวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

6. ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอที่แสดงว่าเหตุการณ์ทุกเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินและวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งต้องปรับปรุงรายการหรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินได้ถูกระบุ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับเหตุการณ์ที่ได้ตรวจสอบและให้ข้อสรุปที่น่าพอใจแล้ว (อ้างถึงย่อหน้า ก6)

7. ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิธีการตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 6 โดยครอบคลุมช่วงเวลาระหว่างวันที่ในงบการเงินจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือใกล้วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ โดยผู้สอบบัญชีต้องใช้ในการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีในการกำหนดลักษณะและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบดังกล่าว ซึ่งรวมถึง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก7-ก8)
- (ก) การทำความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการปฏิบัติงานที่ฝ่ายบริหารได้กำหนดไว้เพื่อให้แน่ใจว่ามีการระบุถึงเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน
  - (ข) การสอบถามผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (หากเหมาะสม) ว่ามีเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินที่มีผลกระทบต่องบการเงินเกิดขึ้นหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก9)
  - (ค) การอ่านรายงานการประชุมผู้ถือหุ้น รายงานการประชุมฝ่ายบริหาร และรายงานการประชุมผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ถ้ามี) ที่จัดให้มีขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงิน และสอบถามเกี่ยวกับเรื่องที่มีการปรึกษาหารือในที่ประชุมดังกล่าวซึ่งยังมิได้จัดทำรายงานการประชุมไว้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก10)
  - (ง) การอ่านงบการเงินระหว่างกาลครั้งล่าสุดซึ่งเป็นงวดภายหลังวันที่ในงบการเงิน (ถ้ามี)
8. ถ้าผลของการตรวจสอบตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 6 และทำให้ผู้สอบบัญชีระบุได้ถึงเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินซึ่งต้องปรับปรุงรายการหรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่างบการเงินได้สะท้อนถึงเหตุการณ์ดังกล่าวไว้อย่างเหมาะสม ตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องแล้วหรือไม่

#### หนังสือรับรอง

9. ผู้สอบบัญชีต้องขอให้ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (หากเหมาะสม) จัดทำหนังสือรับรองตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580<sup>3</sup> ว่าเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินทุกรายการซึ่งต้องปรับปรุงรายการหรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ได้มีการปรับปรุงรายการหรือเปิดเผยข้อมูลแล้ว

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 “หนังสือรับรอง”

ข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีพบหลังจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีแต่ก่อนวันที่เผยแพร่งบการเงิน

10. ผู้สอบบัญชีไม่มีหน้าที่ในการปฏิบัติงานตรวจสอบใด ๆ ต่องบการเงิน ภายหลังจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม หากภายหลังจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีแต่ก่อนวันที่เผยแพร่งบการเงิน ผู้สอบบัญชีได้ทราบถึงข้อเท็จจริงซึ่งหากพบ ณ วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี อาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีในแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีต้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก11)
- ก. ปรีกษาหรือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหาร และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (หากเหมาะสม)
  - ข. พิจารณาว่าต้องมีการแก้ไขงบการเงินหรือไม่ และหากต้องแก้ไข
  - ค. สอบถามผู้บริหารว่าจะดำเนินการในเรื่องดังกล่าวกับงบการเงินอย่างไร
11. ถ้าผู้บริหารทำการแก้ไขงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) ใช้วิธีการตรวจสอบที่จำเป็นสำหรับสถานการณ์ของการแก้ไขนั้น
  - (ข) หากไม่ใช่สถานการณ์ตามย่อหน้าที่ 12
    - (1) ขยายวิธีการตรวจสอบตามย่อหน้าที่ 6 และ 7 ไปจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับใหม่ และ
    - (2) ออกรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับใหม่สำหรับงบการเงินที่มีการแก้ไข โดยรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับใหม่ ต้องไม่ลงวันที่ก่อนวันที่งบการเงินที่มีการแก้ไขได้รับอนุมัติ
12. กรณีที่กฎหมาย กฎระเบียบ หรือแม่บทการรายงานทางการเงิน ไม่มีข้อห้ามสำหรับผู้บริหารในการจำกัดการแก้ไขงบการเงินที่ได้รับผลกระทบจากเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินหรือเหตุการณ์ซึ่งทำให้เกิดการแก้ไขนั้น และไม่มีข้อห้ามสำหรับผู้รับผิดชอบในการอนุมัติงบการเงิน ในการจำกัดการอนุมัติการแก้ไขนั้น ผู้สอบบัญชีสามารถจำกัดการใช้วิธีการตรวจสอบสำหรับเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินที่กำหนดไว้ตามย่อหน้าที่ 11 (ข) (1) ได้เช่นกัน ในกรณีนี้ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติอย่างใดอย่างหนึ่งต่อไปนี้
- (ก) แก้ไขรายงานของผู้สอบบัญชีโดยใส่วันที่เพิ่มเติมเฉพาะรายการที่แก้ไข ซึ่งเป็นการแสดงว่าวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีต่อเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินนั้นจำกัดเพียงการแก้ไขงบการเงินตามที่อธิบายไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้องเท่านั้น หรือ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก12)
  - (ข) ออกรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับใหม่หรือฉบับแก้ไข โดยเพิ่มคำอธิบายในวรรคเน้นหรือในวรรคอธิบายอื่น<sup>4</sup> ซึ่งกล่าวถึงวิธีของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน ว่าจำกัดเพียงการตรวจสอบการแก้ไขงบการเงินตามที่อธิบายไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้องเท่านั้น

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 “วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”



13. ในบางประเทศ ผู้บริหารอาจไม่ถูกกำหนดโดยกฎหมาย กฎระเบียบ หรือแม่บทการรายงานทางการเงิน ให้ต้องเผยแพร่งบการเงินที่แก้ไข ดังนั้นผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องออกรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับแก้ไขหรือฉบับใหม่ อย่างไรก็ตาม หากผู้บริหารไม่แก้ไขงบการเงินในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าต้องแก้ไข (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก13-ก14)
- (ก) ถ้าผู้สอบบัญชียังไม่ได้ส่งมอบรายงานให้กิจการ ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นในแบบที่เปลี่ยนแปลงไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705<sup>5</sup> ในการเสนอรายงานของผู้สอบบัญชี หรือ
- (ข) ถ้าผู้สอบบัญชีได้ส่งมอบรายงานให้กิจการแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อไปยังฝ่ายบริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการ ไม่ให้เผยแพร่งบการเงินให้กับบุคคลภายนอกก่อนทำการแก้ไขในส่วนที่จำเป็น หากกิจการนำงบการเงินที่ยังไม่ได้แก้ไขนั้นออกเผยแพร่ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องดำเนินการอย่างเหมาะสมเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดบุคคลภายนอกนั้นใช้รายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15-ก16)

#### ข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีพบหลังจากการนำงบการเงินออกเผยแพร่

14. หลังจากงบการเงินได้ออกเผยแพร่แล้ว ผู้สอบบัญชีไม่มีภาระหน้าที่ที่จะใช้วิธีการตรวจสอบใด ๆ เกี่ยวกับงบการเงินดังกล่าว อย่างไรก็ตาม หากภายหลังจากงบการเงินได้ออกเผยแพร่แล้ว ผู้สอบบัญชีทราบถึงข้อเท็จจริงที่มีอยู่ ณ วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งหากได้ทราบ ณ วันนั้นแล้ว อาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเสนอรายงานในแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีต้อง
- ก. ปรีกษาหรือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหาร และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (หากเหมาะสม)
- ข. พิจารณาว่าต้องมีการแก้ไขงบการเงินหรือไม่ และหากต้องแก้ไข
- ค. สอบถามผู้บริหารว่าจะดำเนินการในเรื่องดังกล่าวกับงบการเงินอย่างไร
15. ถ้าผู้บริหารแก้ไขงบการเงินใหม่ ผู้สอบบัญชีต้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก17)
- ก. ใช้วิธีการตรวจสอบที่จำเป็นสำหรับสถานการณ์การแก้ไขงบการเงินนั้น
- ข. สอบทานขั้นตอนการดำเนินการของผู้บริหาร เพื่อให้แน่ใจว่าบุคคลที่เคยได้รับงบการเงินที่ออกไปแล้วพร้อมรายงานของผู้สอบบัญชี ได้รับการแจ้งให้ทราบถึงสถานการณ์ดังกล่าว
- ค. หากไม่ใช่สถานการณ์ตามย่อหน้าที่ 12
- (1) ขยายวิธีการตรวจสอบตามย่อหน้าที่ 6 และ 7 ไปจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับใหม่ และไม่ลงวันที่ในรายงานฉบับใหม่ก่อนวันที่มีการอนุมัติงบการเงินที่มีการแก้ไข และ
- (2) ออกรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับใหม่สำหรับงบการเงินที่มีการแก้ไข
- ง. หากเป็นสถานการณ์ตามย่อหน้าที่ 12 ผู้สอบบัญชีต้องแก้ไขรายงานของผู้สอบบัญชีหรือออกรายงานฉบับใหม่ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 12

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”



16. ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มวรรคเน้นหรือวรรคอธิบายอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ออกใหม่หรือที่แก้ไข โดยอ้างถึงหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งได้อธิบายอย่างละเอียดถึงเหตุผลของการแก้ไขงบการเงินที่ได้ออกไปแล้วและรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับก่อนหน้า
17. หากผู้บริหารไม่ได้ดำเนินการตามขั้นตอนที่จำเป็นเพื่อให้แน่ใจว่าบุคคลที่เคยได้รับงบการเงินที่ออกไปแล้ว ได้รับการแจ้งให้ทราบถึงสถานการณ์ดังกล่าว และไม่ทำการแก้ไขงบการเงินในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็นต้องแก้ไข ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งให้ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการ<sup>6</sup> ทราบว่าผู้สอบบัญชีจะดำเนินการเพื่อป้องกันไม่ให้ผู้อื่นใช้รายงานของผู้สอบบัญชีในอนาคต หากได้แจ้งแล้วผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ได้ดำเนินการตามขั้นตอนที่จำเป็น ผู้สอบบัญชีต้องดำเนินการตามความเหมาะสมเพื่อป้องกันไม่ให้บุคคลเหล่านั้นใช้รายงานของผู้สอบบัญชี

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 “การสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแล” ย่อหน้าที่ 13

## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 1)

ก1. เมื่องบการเงินที่ตรวจสอบถูกนำไปรวมกับเอกสารอื่น ๆ หลังจากทิ้งงบการเงินได้ออกเผยแพร่แล้ว ผู้สอบบัญชีอาจต้องมีความรับผิดชอบเพิ่มขึ้นต่อเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินที่ควรต้องพิจารณา เช่น ข้อกำหนดของกฎหมายหรือกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องกับการนำหลักทรัพย์ออกขายต่อสาธารณชนในประเทศที่นำหลักทรัพย์เหล่านั้นไปเสนอขาย ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจต้องใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมจนถึงวันที่ของเอกสารการเสนอขายฉบับสุดท้าย วิธีการตรวจสอบดังกล่าวรวมถึงวิธีการตามย่อหน้าที่ 6 และ 7 ซึ่งจะตรวจสอบจนถึงวันที่หรือใกล้วันที่ของเอกสารการเสนอขายหลักทรัพย์ฉบับสุดท้าย และการอ่านเอกสารการเสนอขายหลักทรัพย์เพื่อประเมินว่าข้อมูลอื่นในเอกสารการเสนอขายหลักทรัพย์นั้นสอดคล้องกับข้อมูลทางการเงินที่ผู้สอบบัญชีเข้าไปเกี่ยวข้องหรือไม่<sup>7</sup>

### คำจำกัดความ

#### วันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5 (ข))

ก2. ในบางประเทศ กฎหมายหรือกฎระเบียบจะกำหนดบุคคลหรือกลุ่มบุคคล (เช่น ฝ่ายบริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล) ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงิน และกำหนดขั้นตอนการอนุมัติที่จำเป็นด้วย ในประเทศอื่น ๆ ซึ่งขั้นตอนการอนุมัติอาจไม่ได้กำหนดไว้ในกฎหมายหรือกฎระเบียบ กิจการจะใช้วิธีการของตนเองในการจัดทำงบการเงินตามความเห็นของฝ่ายบริหารและโครงสร้างการจัดการ ในบางประเทศผู้ถือหุ้นจะต้องอนุมัติงบการเงินในขั้นสุดท้ายก่อนที่งบการเงินจะออกเผยแพร่ ซึ่งในประเทศเหล่านี้การอนุมัติขั้นสุดท้ายโดยผู้ถือหุ้นไม่ใช่สิ่งจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีจะต้องนำมาใช้สรุปว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน วันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เป็นวันก่อนหน้านั้น ซึ่งคือวันที่ผู้มีอำนาจสรุปว่างบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินได้จัดทำขึ้นและผู้มีอำนาจได้รับรองว่าตนมีความรับผิดชอบต่องบการเงินนั้นแล้ว

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 2

วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5 (ค))

ก3. รายงานของผู้สอบบัญชี ไม่สามารถลงวันที่ก่อนวันที่ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อใช้ในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน รวมถึงหลักฐานซึ่งกิจการใช้ในการจัดทำงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงิน และเป็นวันที่ผู้มีอำนาจให้การรับรองว่าตนมีความรับผิดชอบต่องบการเงินเหล่านั้น<sup>8</sup> ดังนั้น วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีจะต้องไม่เป็นวันที่ก่อนวันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 5 (ข) วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 5 (ค) และวันที่กิจการได้รับรายงานของผู้สอบบัญชี อาจแตกต่างกันได้จากการจัดการในช่วงเวลานั้น

วันที่เผยแพร่งบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5 (ง))

ก4. วันที่เผยแพร่งบการเงิน โดยทั่วไปขึ้นอยู่กับกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องของกิจการ ในบางสถานการณ์ วันที่เผยแพร่งบการเงินอาจเป็นวันที่งบการเงินนำส่งต่อหน่วยงานราชการ เนื่องจากงบการเงินไม่สามารถเผยแพร่ได้โดยไม่มีรายงานของผู้สอบบัญชี วันที่เผยแพร่งบการเงินจึงต้องไม่เพียงแต่เป็นวันเดียวกับหรือหลังจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีเท่านั้น แต่ต้องเป็นวันที่เดียวกับหรือหลังจากวันที่กิจการได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีด้วย

ข้อควรพิจารณาสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก5. สำหรับหน่วยงานภาครัฐ วันที่เผยแพร่งบการเงินอาจเป็นวันที่งบการเงินที่ได้รับการตรวจสอบและรายงานของผู้สอบบัญชีได้ถูกนำเสนอต่อหน่วยงานราชการหรือต่อสาธารณะ

เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินและวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6-9)

ก6. วิธีการตรวจสอบที่กำหนดในย่อหน้าที่ 6 ซึ่งขึ้นอยู่กับประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี เป็นวิธีการที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ซึ่งอาจรวมถึงการสอบทานหรือทดสอบบันทึกและรายการบัญชีที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินและวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี วิธีการตรวจสอบตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 6 และ 7 เป็นวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมจากวิธีการตรวจสอบเพื่อวัตถุประสงค์อื่น ๆ ซึ่งอาจทำให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน (ตัวอย่างเช่น เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับยอดคงเหลือ ณ วันที่ในงบการเงิน เช่น วิธีการตรวจตัดยอดและวิธีการตรวจการรับชำระหนี้หลังวันสิ้นงวดของลูกหนี้การค้า)

<sup>8</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 ย่อหน้าที่ 41 และในบางกรณีกฎหมายและกฎระเบียบได้กำหนดจุดของเวลาในกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินซึ่งคาดหมายว่าการตรวจสอบบัญชีจะเสร็จสิ้นไว้ด้วย

- ก7. ย่อหน้าที่ 7 กล่าวถึงวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีควรปฏิบัติเพื่อให้เป็นไปตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 6 อย่างไรก็ตาม วิธีการตรวจสอบเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติอาจขึ้นอยู่กับข้อมูลที่มีให้ และโดยเฉพาะรายการทางบัญชีที่ได้บันทึกไว้ตั้งแต่วันที่ในงบการเงิน ถ้ารายการทางบัญชีเหล่านั้นไม่เป็นปัจจุบันทำให้ไม่มีการจัดทำงบการเงินระหว่างกาล (ไม่ว่าจะจัดทำขึ้นเพื่อใช้ในการภายในหรือเผยแพร่แก่บุคคลภายนอก) หรือไม่ได้จัดทำรายงานการประชุมของฝ่ายบริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมอาจเป็นการตรวจสอบสมุดบัญชีและบันทึกต่าง ๆ ที่มี รวมทั้งใบแจ้งยอดเงินฝากธนาคาร ย่อหน้าที่ 8 ได้ให้ตัวอย่างกรณีเพิ่มเติมที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว
- ก8. นอกจากวิธีการตรวจสอบที่กำหนดไว้ที่ย่อหน้าที่ 7 ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาตามความจำเป็นและเหมาะสมสำหรับวิธีการต่อไปนี้
- อ่านงบประมาณล่าสุดของกิจการ งบประมาณการกระแสเงินสด และรายงานอื่น ๆ สำหรับฝ่ายบริหาร ในช่วงหลังวันที่ในงบการเงิน
  - สอบถาม หรือขยายขอบเขตการสอบถามซึ่งได้กระทำโดยทางวาจาหรือเป็นลายลักษณ์อักษร เกี่ยวกับคดีความหรือการฟ้องร้องซึ่งที่ปรึกษากฎหมายของกิจการให้ความสนใจ หรือ
  - พิจารณาว่าคำรับรองของผู้บริหาร ซึ่งครอบคลุมถึงเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินที่เฉพาะเจาะจงอาจเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อใช้สนับสนุนหลักฐานการสอบบัญชีอื่น จึงจะถือว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่

การสอบถาม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 7 (ข))

- ก9. ในการสอบถามผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (หากเหมาะสม) ว่ามีเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินที่อาจมีผลกระทบต่องบการเงินหรือไม่ ผู้สอบบัญชีอาจสอบถามถึงสถานะปัจจุบันของรายการที่บันทึกไว้ในงบการเงินตามข้อมูลเบื้องต้นหรือข้อมูลที่ยังไม่มีข้อสรุป และอาจสอบถามเกี่ยวกับเรื่องต่อไปนี้
- มีการผูกพัน การกู้ยืม หรือการค้าประกันที่เกิดขึ้นใหม่ หรือไม่
  - มีการขายหรือซื้อสินทรัพย์ หรือมีแผนที่จะขายหรือซื้อสินทรัพย์ หรือไม่
  - มีการเพิ่มทุน หรือออกตราสารหนี้ เช่น การออกหุ้นใหม่หรือออกหุ้นกู้ หรือมีข้อตกลงหรือแผนในการควบรวมกิจการ หรือการเลิกกิจการ หรือไม่
  - มีสินทรัพย์ที่ถูกเวนคืนโดยทางการหรือถูกทำลาย เช่น ไฟไหม้หรือน้ำท่วม หรือไม่
  - มีความคืบหน้าของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นหรือไม่
  - มีรายการปรับปรุงทางบัญชีที่ผิดปกติหรือต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษหรือไม่
  - มีเหตุการณ์ที่เกิดหรืออาจจะเกิด ซึ่งอาจนำไปสู่ข้อสงสัยในเรื่องความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ใช้ในงบการเงินหรือไม่ ตัวอย่างเช่น เหตุการณ์ที่ทำให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความเหมาะสมของข้อสมมติในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

- มีเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น ซึ่งเกี่ยวข้องกับการประมาณการหรือสำรองต่าง ๆ ที่บันทึกไว้ในงบการเงินหรือไม่
- มีเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น ซึ่งเกี่ยวข้องกับมูลค่าที่จะได้รับคืนของสินทรัพย์หรือไม่

การอ่านรายงานการประชุม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 7 (ค))

ข้อควรพิจารณาสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก10. สำหรับหน่วยงานภาครัฐ ผู้สอบบัญชีอาจอ่านบันทึกของทางราชการเกี่ยวกับการดำเนินการที่สำคัญของหน่วยงานภาครัฐ และสอบถามเกี่ยวกับเรื่องการดำเนินการดังกล่าวที่ยังไม่มีการบันทึกไว้อย่างเป็นทางการ

ข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีพบหลังจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี แต่ก่อนวันที่เผยแพร่งบการเงิน

ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 10)

ก11. ตามที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 เงื่อนไขในข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี รวมถึงข้อตกลงที่ผู้บริหารจะแจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงข้อเท็จจริงที่อาจกระทบต่องบการเงินซึ่งผู้บริหารทราบในระหว่างวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และวันที่เผยแพร่งบการเงิน<sup>9</sup>

การลงวันที่สองวัน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 12 (ก))

ก12. จากสถานการณ์ที่กล่าวไว้ที่ย่อหน้าที่ 12 (ก) เมื่อผู้สอบบัญชีแก้ไขรายงานของผู้สอบบัญชีโดยเพิ่มวันที่ซึ่งจำกัดเฉพาะการแก้ไขงบการเงิน วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบ่งการเงินก่อนการแก้ไขยังคงไม่เปลี่ยนแปลง เนื่องจากวันที่ดังกล่าวทำให้ผู้อ่านงบการเงินทราบว่างานตรวจสอบงบการเงินได้เสร็จสิ้นแล้ว ณ วันนั้น อย่างไรก็ตาม วันที่แสดงเพิ่มเติมอีกวันหนึ่งในรายงานของผู้สอบบัญชี จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินทราบว่าวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่มีต่อมาจนถึงวันที่ดังกล่าว จำกัดอยู่เพียงการแก้ไขงบการเงินในภายหลังเท่านั้น ตัวอย่างการแสดงผลวันที่เพิ่มเติม มีดังนี้

(วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี) ยกเว้นที่กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ Y ซึ่งลงวันที่ (เป็นวันที่เสร็จสิ้นการตรวจสอบสำหรับการแก้ไขงบการเงินตามที่กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ Y)

<sup>9</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ ก23

ผู้บริหารไม่แก้ไขงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13)

ก13. ในบางประเทศ ผู้บริหารอาจไม่ถูกกำหนดโดยกฎหมาย กฎระเบียบ หรือแม่บทการรายงานทางการเงิน ให้ต้องเผยแพร่งบการเงินที่แก้ไข กรณีดังกล่าวมักเกิดขึ้นเมื่องบการเงินงวดถัดมากำลังจะเผยแพร่ โดยมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเหมาะสมในงบการเงินงวดถัดมานั้นแทน

ข้อควรพิจารณาสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก14. สำหรับหน่วยงานภาครัฐ สิ่งที่ควรปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 13 กรณีที่ฝ่ายบริหารไม่แก้ไขงบการเงิน อาจรวมถึงการรายงานให้หน่วยงานราชการนั้นทราบ หรือรายงานต่อหน่วยงานอื่นตามโครงสร้างการรายงาน เกี่ยวกับผลกระทบของเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินต้องการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี

การดำเนินการของผู้สอบบัญชีเพื่อป้องกันการนำรายงานของผู้สอบบัญชีไปอ้างอิง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13 (ข))

ก15. ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องตอบสนองต่อภาวะผูกพันทางกฎหมายเพิ่มเติม ถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีจะได้แจ้งไปยังผู้บริหารไม่ให้เผยแพร่งบการเงิน และผู้บริหารเห็นด้วยกับคำขอดังกล่าวของผู้สอบบัญชี

ก16. เมื่อผู้บริหารเผยแพร่งบการเงินทั้งที่ผู้สอบบัญชีได้แจ้งให้ผู้บริหารทราบเป็นลายลักษณ์อักษรไม่ให้เผยแพร่แล้วนั้น การดำเนินการของผู้สอบบัญชีเพื่อป้องกันไม่ให้ผู้อื่นใช้รายงานของผู้สอบบัญชีต้องการเงิน ขึ้นอยู่กับสิทธิและภาวะผูกพันทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงควรพิจารณาขอคำปรึกษาด้านกฎหมายตามความเหมาะสม

ข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีพบหลังจากการนำงบการเงินออกเผยแพร่

ผู้บริหารไม่แก้ไขงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 15)

ข้อควรพิจารณาสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก17. ในบางประเทศ กฎหมายอาจไม่อนุญาตให้หน่วยงานภาครัฐเผยแพร่งบการเงินที่แก้ไข ในสถานการณ์ดังกล่าว สิ่งที่ผู้สอบบัญชีควรกระทำอาจเป็นการรายงานไปยังหน่วยงานทางกฎหมายที่เหมาะสม

การดำเนินการของผู้สอบบัญชีเพื่อป้องกันการนำรายงานของผู้สอบบัญชีไปอ้างอิง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 17)

ก18. เมื่อผู้สอบบัญชีเชื่อว่าผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนที่จำเป็นในการป้องกันไม่ให้ผู้อื่นใช้รายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินที่ออกเผยแพร่ก่อนหน้านี้ ทั้งที่ผู้สอบบัญชีได้แจ้งไปก่อนหน้านี้แล้วว่าจะดำเนินการเพื่อป้องกันไม่ให้ผู้อื่นนำรายงานไปใช้ การดำเนินการของผู้สอบบัญชีเพื่อป้องกันไม่ให้ผู้อื่นใช้รายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงิน ขึ้นอยู่กับสิทธิและภาระผูกพันทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงควรพิจารณาขอคำปรึกษาด้านกฎหมายตามความเหมาะสม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์