



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705

การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
จัดทำขึ้นโดย คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี
ซึ่งได้ผ่านขั้นตอนการพิจารณาทุกขั้นตอนแล้ว



มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 705 - การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 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 705 - การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 - การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต © 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 705

การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
รูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	2
วันถือปฏิบัติ	3
วัตถุประสงค์	4
คำจำกัดความ	5
ข้อกำหนด	
สถานการณ์ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	6
การกำหนดรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	7-15
รูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	16-27
การติดต่อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล	28
การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
รูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	ก1
ลักษณะของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ	ก2-ก7
ลักษณะของการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ	ก8-ก12
ผลของการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ	ก13-ก15
เนื่องจากผู้บริหารจำกัดขอบเขตการตรวจสอบภายหลังจากผู้สอบบัญชีตอบรับงาน	
ข้อพิจารณาอื่น ๆ เกี่ยวกับการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง	ก16
หรือการไม่แสดงความเห็น	
รูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	ก17-ก24
การติดต่อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล	ก25
ภาคผนวก ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ควรอ่านควบคู่กับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีในการออกรายงานที่เหมาะสมในสถานการณ์ต่าง ๆ เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่าการแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นสิ่งจำเป็น ซึ่งรูปแบบการแสดงความเห็นเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700¹

รูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดรูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปไว้สามแบบ ได้แก่ การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง และการไม่แสดงความเห็น การตัดสินใจพิจารณาเลือกรูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปที่เหมาะสมขึ้นอยู่กับ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก1)
 - (ก) ลักษณะของเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น งบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ หรือในกรณีที่ไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอซึ่งอาจทำให้มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และ
 - (ข) ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแผ่กระจายของผลกระทบ หรือความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกระทบของเหตุการณ์ต่องบการเงิน

วันถือปฏิบัติ

3. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน”

วัตถุประสงค์

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

คำจำกัดความ

5. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- (ก) การแผ่กระจาย ใช้ในส่วนของ การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเพื่ออธิบายถึงผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่องบการเงิน หรือความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่องบการเงิน (ถ้ามี) ซึ่งจะไม่ถูกค้นพบเนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผลกระทบที่แผ่กระจายไปยังงบการเงินซึ่งอยู่ในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี นั้น
 - (1) ไม่จำกัดเฉพาะองค์ประกอบ บัญชี หรือรายการใดของงบการเงิน
 - (2) ถ้าจำกัดเฉพาะองค์ประกอบ บัญชี หรือรายการใด ซึ่งแสดงถึงสัดส่วนที่สำคัญอย่างมากต่องบการเงิน หรือ
 - (3) เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลซึ่งถือเป็นข้อมูลพื้นฐานเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินทำความเข้าใจงบการเงิน
 - (ข) การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป หมายถึง การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือการไม่แสดงความเห็น

ข้อกำหนด

สถานการณ์ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

6. ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชี ในกรณีที่
- (ก) หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับทำให้ผู้สอบบัญชีสรุปว่างบการเงินโดยรวมไม่ได้ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2-ก7)
 - (ข) ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อสรุปว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก8-ก12)

การกำหนดรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป
การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

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

การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

8. ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพอให้สรุปได้ว่าแต่ละรายการหรือผลรวมหลายรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และแผ่กระจายไปยังงบการเงิน

การไม่แสดงความเห็น

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

ผลของการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เนื่องจากผู้บริหารจำกัดขอบเขตภายหลังจากผู้สอบบัญชีตอบรับงาน

11. ในกรณีที่ภายหลังจากผู้สอบบัญชีตอบรับงาน พบว่าผู้บริหารจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วว่าผลจากการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบจะทำให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรร้องขอผู้บริหารเพื่อให้การถูกจำกัดขอบเขตดังกล่าวหมดไป

12. ในกรณีที่ผู้บริหารปฏิเสธการร้องขอจากผู้สอบบัญชีเพื่อให้การถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบหมดไป (ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 11) ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว (เว้นแต่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทั้งหมดจะมีส่วนเกี่ยวข้องในการบริหารกิจการ²) และผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่ามีความเป็นไปได้หรือไม่ที่จะทำการตรวจสอบโดยวิธีอื่น เพื่อให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ
13. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาสิ่งต่าง ๆ ดังต่อไปนี้
- (ก) กรณีที่ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจไม่พบ (ถ้ามี) จะส่งผลกระทบต่องบการเงินอันเป็นสาระสำคัญแต่ไม่แผ่กระจายไปยังงบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือ
 - (ข) กรณีที่ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจไม่พบ (ถ้ามี) จะส่งผลกระทบต่ออันเป็นสาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงิน ซึ่งการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขไม่เพียงพอในการแจ้งให้ทราบถึงสถานการณ์ที่สำคัญนี้ ผู้สอบบัญชีต้อง(อ้างถึงย่อหน้าที่ ก13-ก14)
 - (1) ถอนตัวจากการตรวจสอบถ้าสามารถปฏิบัติได้ และเป็นไปได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่ถือปฏิบัติ หรือ
 - (2) ในกรณีที่การถอนตัวจากการตรวจสอบก่อนออกรายงานของผู้สอบบัญชีไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติหรือเป็นไปได้ ผู้สอบบัญชีต้องไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน
14. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีถอนตัวตามย่อหน้า 13 (ข)(1) ก่อนการถอนตัวผู้สอบบัญชีต้องติดต่อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ที่เป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในระหว่างการตรวจสอบ ซึ่งทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15)

ข้อพิจารณาอื่น ๆ เกี่ยวกับการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือการไม่แสดงความเห็น

15. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าจำเป็นต้องแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวม รายงานของผู้สอบบัญชีไม่รวมการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขตามแม่บทการรายงานทางการเงินเดียวกันต่องบการเงินหนึ่ง หรือเฉพาะองค์ประกอบบัญชี หรือรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่า ซึ่งแสดงอยู่ในงบการเงิน

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” ย่อหน้าที่ 13

หากรวมการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขอยู่ในรายงานเดียวกัน³ ในสถานการณ์เช่นนี้จะเกิดความขัดแย้งกับการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีว่างการเงินไม่ถูกต้องหรือการไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16)

รูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป วรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

16. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มองค์ประกอบเฉพาะซึ่งถูกกำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 โดยรวมวรรคอธิบายเหตุการณ์ซึ่งทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องแสดงวรรคนี้ก่อนวรรคความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี และกำหนดหัวข้อว่า “เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข” “เกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างการเงินไม่ถูกต้อง” หรือ “เกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น” ตามความเหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก 17)
17. ในกรณีที่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ระบุได้ในงบการเงิน (รวมถึงการเปิดเผยเกี่ยวกับจำนวนเงิน) ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายเหตุการณ์และจำนวนผลกระทบทางการเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (เว้นแต่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ) ไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป กรณีที่ในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนผลกระทบทางการเงินได้ ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก18)
18. ในกรณีที่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลต่าง ๆ ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปว่าการเปิดเผยข้อมูลผิดพลาดอย่างไร
19. ในกรณีที่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินเกี่ยวกับการไม่เปิดเผยข้อมูลซึ่งถูกกำหนดให้เปิดเผย ผู้สอบบัญชีต้อง
 - (ก) ท้าหรือกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับการไม่เปิดเผยข้อมูลดังกล่าว
 - (ข) อธิบายลักษณะของข้อมูลที่ถูกละเว้นไม่เปิดเผยไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และ

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 805 “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่งและการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน” ว่าด้วยสถานการณ์ซึ่งผู้สอบบัญชีรับงานตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นแยกเฉพาะองค์ประกอบบัญชี หรือรายการหนึ่งหรือมากกว่าในงบการเงิน

(ค) เปิดเผยข้อมูลที่ถูกละเว้นนั้น เว้นแต่ตามกฎหมายหรือข้อบังคับห้ามมิให้เปิดเผยข้อมูลที่ถูกละเวดังกล่าว และผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับข้อมูลที่ถูกละเว้นไม่เปิดเผยนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19)

20. ในกรณีที่การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นผลมาจากการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายเหตุผลที่ไม่สามารถหาหลักฐานดังกล่าวได้ไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

21. แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือไม่แสดงความเห็นต่อบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายถึงเหตุผลสำหรับเหตุการณ์อื่น ๆ ซึ่งผู้สอบบัญชีเกรงว่าจะส่งผลให้แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป รวมถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก20)

วรรคความเห็น

22. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นจากการตรวจสอบแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดหัวข้อสำหรับวรรคความเห็นว่า “ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข” “ความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง” หรือ “การไม่แสดงความเห็น” ตามความเหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก21, ก23-ก24)

23. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข เนื่องจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องระบุในวรรคความเห็นว่า ในความเห็นของผู้สอบบัญชี ยกเว้นผลกระทบของเหตุการณ์ที่กล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

(ก) งบการเงินข้างต้นนี้แสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง สำหรับกรณีการจัดทำรายงานตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร หรือ

(ข) งบการเงินข้างต้นนี้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง สำหรับกรณีการจัดทำรายงานตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์

เมื่อการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นผลมาจากการไม่สามารถหาหลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องใช้ถ้อยคำว่า “ยกเว้นผลกระทบซึ่งอาจจะเกิดขึ้นของเหตุการณ์.....” สำหรับการแสดงความเห็นที่แบบที่เปลี่ยนแปลงไป (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก22)

24. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีต้องใช้ข้อความในวรรคความเห็นว่า ในความเห็นของผู้สอบบัญชี เนื่องจากเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องมีนัยสำคัญ
- (ก) งบการเงินข้างต้นนี้ไม่ได้แสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง สำหรับกรณีการจัดรายงานตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร หรือ
 - (ข) งบการเงินข้างต้นนี้ไม่ได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง สำหรับกรณีการจัดทำรายงานตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์
25. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็น เนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องใช้ข้อความในวรรคความเห็นว่า
- (ก) เนื่องจากเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็นมีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของการตรวจสอบ และดังนั้น
 - (ข) ผู้สอบบัญชีจึงไม่แสดงความเห็นต่อบการเงินดังกล่าว

การอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี เมื่อผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

26. เมื่อผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเพื่อระบุว่าผู้สอบบัญชีเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของการตรวจสอบแบบที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้สอบบัญชี

การอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี เมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็น

27. เมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่อบการเงิน เนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องแสดงข้อความในวรรคนำของรายงานของผู้สอบบัญชีเพื่อระบุว่าผู้สอบบัญชีได้รับการว่าจ้างให้ตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี และอธิบายขอบเขตของการตรวจสอบ ดังนี้ “ความรับผิดชอบของข้าพเจ้า คือการแสดงความเห็นต่อบการเงินจากการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี เนื่องจากเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็นอย่างใดก็ตามข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของการตรวจสอบได้”



การติดต่อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

28. เมื่อผู้สอบบัญชีคาดการณ์ว่าจะแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เกี่ยวกับสถานการณ์ซึ่งชักนำให้คาดการณ์ว่าจะแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และนำเสนอข้อความของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก25)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

รูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (อ้างอิงย่อหน้าที่ 2)

ก1. ตารางนี้เป็นการแสดงดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับลักษณะของเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และการแผ่กระจายของผลกระทบ หรือความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกระทบต่อการเงิน ซึ่งส่งผลต่อรูปแบบของการแสดงความเห็น

ลักษณะของเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแผ่กระจายของผลกระทบหรือความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกระทบต่อการเงิน	
	มีสาระสำคัญแต่ไม่แผ่กระจาย	มีสาระสำคัญและแผ่กระจาย
งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ	การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข	การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง
ไม่สามารถหาหลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ	การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข	การไม่แสดงความเห็น

ลักษณะของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 6 (ก))

ก2. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 ได้กำหนดรูปแบบการแสดงความเห็นต่อการเงิน เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสรุปว่าได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง⁴ อันเป็นสาระสำคัญ ข้อสรุปนี้ให้พิจารณาการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้แก้ไข (ถ้ามี) ต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450⁵

ก3. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 ได้ให้นิยามคำว่า การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง คือ ความแตกต่างระหว่างจำนวนเงิน การจัดประเภทรายการ การแสดงรายการ หรือการเปิดเผยของรายการที่รายงานอยู่ในงบการเงิน กับจำนวนเงิน การจัดประเภทรายการ การแสดงรายการ หรือการเปิดเผยของรายการที่ถูกกำหนดให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่ถือปฏิบัติ ดังนั้นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อการเงินอาจเกิดขึ้นจาก

- ความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้
- การนำนโยบายการบัญชีที่เลือกไปใช้
- ความเหมาะสมหรือความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 “การแสดงความเห็นและการรายงานต่อการเงิน” ย่อหน้าที่ 11

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 4(ก)

ความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้

- ก4. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินซึ่งเกี่ยวข้องกับ ความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารเลือกใช้อาจเกิดขึ้นในกรณีที่
- นโยบายการบัญชีที่เลือกใช้ไม่สอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่ถือปฏิบัติ หรือ
 - งบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้องไม่ได้แสดงรายการและเหตุการณ์อันเป็นสาระสำคัญโดยถูกต้องตามที่ควร
- ก5. แม่บทการรายงานทางการเงินได้ให้ข้อกำหนดทางการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ซึ่งกรณีที่กิจการเปลี่ยนแปลงการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่สำคัญโดยไม่สอดคล้องกับข้อกำหนดดังกล่าว อาจทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงิน

การนำนโยบายการบัญชีที่เลือกไปใช้

- ก6. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินเกี่ยวข้องกับการนำนโยบายการบัญชีที่เลือกไปใช้ อาจเกิดขึ้น
- ในกรณีที่ผู้บริหารไม่ได้ใช้นโยบายการบัญชีที่สอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงิน รวมถึงผู้บริหารไม่ได้ใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันในแต่ละงวด หรือรายการค้าและเหตุการณ์ที่คล้ายคลึงกัน (ความสม่ำเสมอในการใช้) หรือ
 - เนื่องจากวิธีการนำนโยบายการบัญชีที่เลือกไปใช้ (เช่น ข้อผิดพลาดในการใช้ที่ไม่ได้ตั้งใจให้เกิดขึ้น)

ความเหมาะสมหรือความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

- ก7. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินเกี่ยวกับความเหมาะสมหรือความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน อาจเกิดขึ้นในกรณีที่
- งบการเงินไม่ได้เปิดเผยข้อมูลทั้งหมดตามที่กำหนดไว้ในแม่บทการรายงานทางการเงินที่ถือปฏิบัติ หรือ
 - การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินไม่ได้แสดงตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่ถือปฏิบัติ หรือ
 - งบการเงินไม่ได้เปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้แสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร

ลักษณะของการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 6 (ข))

- ก8. ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (รวมถึงการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ) อาจเกิดขึ้นจาก
- สถานการณ์ที่อยู่เหนือการควบคุมของกิจการ
 - สถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับวิธีการตรวจสอบ หรือเวลาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี หรือ
 - การถูกจำกัดขอบเขตโดยผู้บริหาร
- ก9. กรณีที่ไม่สามารถทำการตรวจสอบวิธีเฉพาะเจาะจงไม่ถือว่าถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ หากผู้สอบบัญชีสามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอโดยทำการตรวจสอบวิธีอื่นได้ ในกรณีที่ไม่สามารถทำได้การใช้ข้อกำหนดที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 7(ข) และ 10 ถือว่าเหมาะสม การถูกจำกัดขอบเขตงานตรวจสอบโดยผู้บริหารอาจแสดงความหมายอื่นในงานตรวจสอบ เช่น การประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการทุจริต และการพิจารณารับงานตรวจสอบต่อไป
- ก10. ตัวอย่างของสถานการณ์ที่อยู่เหนือการควบคุมของกิจการ รวมถึงกรณีที่
- เอกสารประกอบการบันทึกบัญชีของกิจการถูกทำลาย
 - การบันทึกบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่สำคัญถูกครอบครองโดยผู้มีอำนาจของรัฐอย่างไม่มีกำหนด
- ก11. ตัวอย่างของสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับวิธีการตรวจสอบ หรือเวลาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี รวมถึงกรณีที่
- กิจการถูกกำหนดให้ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วม และผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินในภายหลัง เพื่อประเมินว่าวิธีส่วนได้เสียถูกใช้อย่างเหมาะสมหรือไม่
 - เวลาที่ผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้ง เช่น ผู้สอบบัญชีไม่สามารถเข้าถึงเหตุการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือได้
 - ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงพออย่างเดียวไม่เพียงพอ แต่การควบคุมของกิจการไม่มีประสิทธิผล
- ก12. ตัวอย่างของการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอจากการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบโดยผู้บริหาร รวมถึงกรณีที่
- ผู้บริหารไม่อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีเข้าถึงเหตุการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ
 - ผู้บริหารไม่อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีส่งหนังสือยืนยันยอดคงเหลือของบัญชีแก่บุคคลภายนอก

ผลของการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เนื่องจากผู้บริหารจำกัดขอบเขตภายหลังจากผู้สอบบัญชีตอบรับงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13 (ข) -14)

- ก13. ในทางปฏิบัติ การถอนตัวจากการตรวจสอบอาจขึ้นอยู่กับขั้นความสำเร็จของงานตรวจสอบ ณ เวลาที่ผู้บริหารจำกัดขอบเขต ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีทำการตรวจสอบส่วนที่เป็นสาระสำคัญเสร็จสิ้นแล้ว หากเป็นไปได้ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจที่จะตรวจสอบงานทั้งหมดให้เสร็จ และไม่แสดงความเห็นโดยอธิบายการถูกจำกัดขอบเขตไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็นก่อนการถอนตัว
- ก14. ในบางสถานการณ์ การถอนตัวจากการตรวจสอบอาจเป็นไปได้ หากผู้สอบบัญชีถูกกำหนดตามกฎหมายหรือข้อบังคับให้รับงานตรวจสอบต่อไป สถานการณ์เช่นนี้อาจเป็นกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งให้ตรวจสอบงบการเงินของหน่วยงานภาครัฐ ซึ่งอาจอยู่ในการพิจารณาตัดสินคดีของศาลซึ่งผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งให้ตรวจสอบงบการเงินสำหรับช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง หรือได้รับการแต่งตั้ง ณ ช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง และถูกยกเว้นจากการถอนตัวก่อนการตรวจสอบงบการเงินจะเสร็จสิ้น หรือก่อนสิ้นสุดช่วงเวลาดังกล่าว ตามลำดับ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าจำเป็นต้องรวมวรรคเรื่องอื่น ๆ ไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี⁶ หรือไม่
- ก15. กรณีที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าการถอนตัวจากการตรวจสอบเป็นสิ่งจำเป็น เนื่องจากถูกจำกัดขอบเขต อาจจะมีข้อกำหนดของผู้ประกอบวิชาชีพ กฎหมาย หรือข้อกำหนดทางกฎหมายสำหรับผู้สอบบัญชีที่ต้องติดต่อกับหน่วยงานที่กำกับดูแลหรือเจ้าของกิจการเกี่ยวกับเรื่องการถอนตัวจากการตรวจสอบ

ข้อพิจารณาอื่น ๆ เกี่ยวกับการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือการไม่แสดงความเห็น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

- ก16. ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของการรายงานสถานการณ์ต่าง ๆ ซึ่งไม่ได้ขัดแย้งกันระหว่างการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือการไม่แสดงความเห็น
- การแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่องบการเงินซึ่งจัดทำขึ้นภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงิน และในรายงานเดียวกันมีการแสดงความเห็นว่างบการเงินเดียวกันไม่ถูกต้องภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงิน⁷ ที่แตกต่างกัน
 - การไม่แสดงความเห็นต่อผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดที่สัมพันธ์กัน และแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่อฐานะการเงิน (ดูในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 510⁸)

⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 “วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ ก5

⁷ ดูย่อหน้าที่ 32 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 เพื่ออธิบายสถานการณ์นี้

⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 510 “การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก” ย่อหน้าที่ 10

ในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีจะต้องไม่แสดงความเห็นแบบไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวม

รูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป
วรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (อ้างอิงย่อหน้าที่ 16-17, 19 (ข), 21)

- ก17. ความสม่ำเสมอในรายงานของผู้สอบบัญชีจะช่วยเสริมความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงิน และกรณีที่มีสถานการณ์ผิดปกติเกิดขึ้นจะสามารถระบุได้ ดังนั้นถึงแม้ว่าข้อความของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และคำอธิบายเกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปจะไม่ใช่รูปแบบเดียวกัน แต่ยังคงต้องคงความสม่ำเสมอของรูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีไว้
- ก18. ตัวอย่างผลกระทบทางการเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีอาจจะอธิบายจำนวนเงินของผลกระทบต่อภาษีเงินได้ กำไรก่อนภาษี กำไรสุทธิ และส่วนของเจ้าของไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชี ในกรณีที่สินค้าคงเหลือแสดงมูลค่าสูงเกินจริง
- ก19. การเปิดเผยข้อมูลที่ถูกละเว้นไม่เปิดเผยไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปอาจไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ในกรณีที่
- การเปิดเผยข้อมูลไม่ได้จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร หรือการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวไม่สามารถให้ข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีได้ หรือ
 - ในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี เห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวไม่เกี่ยวข้องกับรายงานของผู้สอบบัญชี
- ก20. การแสดงความเห็นวางงบการเงินไม่ถูกต้อง หรือการไม่แสดงความเห็นเกี่ยวกับเรื่องใดเรื่องหนึ่งซึ่งอธิบายอยู่ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ซึ่งไม่ได้เป็นเหตุผลสนับสนุนการละเว้นคำอธิบายของเหตุการณ์อื่นที่ถูกตรวจพบ ซึ่งทำให้การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ในสถานการณ์เช่นนี้ ให้เปิดเผยข้อมูลของเรื่องอื่น ซึ่งผู้สอบบัญชีตระหนักว่าอาจเกี่ยวข้องกับผู้ใช้งบการเงิน

วรรคความเห็น (อ้างอิงย่อหน้าที่ 22-23)

- ก21. การแสดงหัวข้อของวรรคนี้ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเห็นได้อย่างชัดเจนว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และระบุรูปแบบของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป
- ก22. เมื่อผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข การใช้ข้อความ เช่น “ตามที่อธิบายข้างต้น” หรือ “ขึ้นอยู่กับ” ในวรรคความเห็น ถือว่าไม่เหมาะสมเนื่องจากไม่มีความชัดเจนและหนักแน่นพอ

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี

- ก23. ตัวอย่างที่ 1 และตัวอย่างที่ 2 ในภาคผนวก เป็นรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข และแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ตามลำดับ เนื่องจากงบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ก24. ตัวอย่างที่ 3 ในภาคผนวก เป็นรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ตัวอย่างที่ 4 เป็นรายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่แสดงความเห็น เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับองค์ประกอบหนึ่งของงบการเงินได้ ตัวอย่างที่ 5 เป็นรายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่แสดงความเห็น เนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับหลายองค์ประกอบในงบการเงินได้ ซึ่งในสองกรณีสุดท้าย ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่องบการเงินมีสาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงิน

การติดต่อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างอิงย่อหน้าที่ 28)

- ก25. การติดต่อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับสถานการณ์ซึ่งชักนำให้คาดการณ์ว่าจะแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และเสนอให้พิจารณาข้อความของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปที่เป็นไปได้
- ผู้สอบบัญชีแจ้งผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เกี่ยวกับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปพร้อมเหตุผล (หรือสถานการณ์) สำหรับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป
 - ผู้สอบบัญชีได้รับความเห็นชอบจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงของเหตุการณ์ซึ่งทำให้แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปหรือยืนยันเหตุการณ์ความขัดแย้งกับผู้บริหาร และ
 - ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจให้ข้อมูลและคำอธิบายเพิ่มเติมกับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเหตุการณ์ซึ่งทำให้แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ภาคผนวก

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก23-24)

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

- ตัวอย่างที่ 1** รายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข เนื่องจากงบการเงิน มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ตัวอย่างที่ 2** รายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง เนื่องจากงบการเงิน แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ตัวอย่างที่ 3** รายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ
- ตัวอย่างที่ 4** รายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่แสดงความเห็น เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับองค์ประกอบหนึ่งในการเงิน
- ตัวอย่างที่ 5** รายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่แสดงความเห็น เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับหลายองค์ประกอบในการเงิน

ตัวอย่างที่ 1

สถานการณ์ต่าง ๆ รวมถึงสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- ตรวจสอบงบการเงินที่มีวัตถุประสงค์ทั่วไปชุดสมบูรณ์ ซึ่งจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีได้อธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตาม มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210⁹
- ลินค้าคงเหลือแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเป็นสาระสำคัญ แต่ไม่แพร่กระจายไปยังงบการเงิน
- นอกจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในรายงานตามที่ กำหนดไว้โดยกฎหมายในประเทศ

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

[ระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่องบการเงิน¹⁰

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 20X1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และหมายเหตุเรื่องอื่น ๆ

ความรับผิดชอบของผู้บริหาร¹¹ ต่องบการเงิน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและการนำเสนองบการเงินเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควร ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น สาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี”

¹⁰ ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่องบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมาย และข้อบังคับอื่น”

¹¹ หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณ รวมถึงวางแผนและปฏิบัติตามตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน วิธีการที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรของกิจการ¹² เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ¹³ การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้ และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร รวมทั้งการประเมินการนำเสนองบการเงินโดยรวม

ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของข้าพเจ้า

¹² ข้อความนี้อาจตีความว่า “ในการประเมินความเสี่ยงผู้สอบบัญชีจะพิจารณาการควบคุมภายในของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินว่าเป็นจริงและถูกต้องตามที่ควร เพื่อที่จะออกแบบวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับสถานการณ์ต่าง ๆ แต่ไม่มีวัตถุประสงค์ในการที่จะแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ”

¹³ กรณีที่ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในควบคู่กับการตรวจสอบงบการเงิน ประโยคนี้อาจอธิบายว่า “ในการประเมินความเสี่ยงผู้สอบบัญชีจะพิจารณาการควบคุมภายในของกิจการเกี่ยวกับการจัดทำและการแสดงรายการโดยถูกต้องตามที่ควรของงบการเงิน เพื่อที่จะออกแบบวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับสถานการณ์ต่าง ๆ”

เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

สินค้าคงเหลือของกิจการแสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินจำนวน บาท ผู้บริหารไม่ได้แสดงสินค้าคงเหลือที่ราคาทุนหรือราคาสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า แต่แสดงสินค้าคงเหลือที่ราคาทุน ซึ่งไม่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน หากกิจการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือที่ราคาทุนหรือราคาสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า กิจการต้องบันทึกปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือจำนวน บาท เพื่อให้สินค้าคงเหลือแสดงที่ราคาสุทธิที่จะได้รับ ดังนั้นต้นทุนขายจะเพิ่มขึ้นจำนวน บาท ภาษีเงินได้ กำไรสุทธิ และส่วนของผู้ถือหุ้นจะลดลงจำนวน บาท บาท และ บาท ตามลำดับ

ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

ข้าพเจ้าเห็นว่า ยกเว้นผลกระทบตามที่กล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขงบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กขค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 20X1 และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[รูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีส่วนนี้จะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะของควมรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานของผู้สอบบัญชี]

[ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี]

[เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี]

[ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี]

[วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี]

ตัวอย่างที่ 2

สถานการณ์ต่าง ๆ รวมถึงสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- ตรวจสอบงบการเงินรวมที่มีวัตถุประสงค์ทั่วไป ซึ่งจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของบริษัทใหญ่ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีได้อธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตาม มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เนื่องจากไม่ได้รวมข้อมูลของ บริษัทย่อย ซึ่งการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้แพร่กระจายไปยัง งบการเงิน ผลกระทบของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่องบการเงินไม่ได้ถูกกำหนดไว้ เนื่องจากไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ
- นอกจากการตรวจสอบงบการเงินรวมแล้ว ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในรายงาน ตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

[ระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่องบการเงินรวม¹⁴

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินรวมของบริษัท กขค จำกัด และบริษัทย่อย ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 20X1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นรวม และงบกระแสเงินสดรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและหมายเหตุเรื่องอื่น ๆ

ความรับผิดชอบของผู้บริหาร¹⁵ ต่องบการเงิน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและการนำเสนองบการเงินรวมเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควร ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น สาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

¹⁴ ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่องบการเงินรวม” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมาย และข้อบังคับอื่น” มาถือปฏิบัติ

¹⁵ หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบใน การแสดงความเห็นต่องบการเงินรวมถึงกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้า ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณ รวมถึงวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินรวม วิธีการที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี รวมถึงการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ไม่ว่าจะเนื่องมาจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในการประเมินความเสี่ยงเหล่านั้น ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาการควบคุมภายในของกิจการเกี่ยวกับการจัดทำและการแสดงรายการในงบการเงินรวมโดยถูกต้องตามที่ควร¹⁶ เพื่อกำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมตามสถานการณ์ แต่ไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ¹⁷ การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้ และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร รวมทั้งการประเมินการนำเสนองบการเงินรวมโดยรวม

ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องของข้าพเจ้า

¹⁶ ข้อความนี้อาจตีความว่า “ในการประเมินความเสี่ยงผู้สอบบัญชีจะพิจารณาการควบคุมภายในของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินรวมว่าเป็นจริงและถูกต้องตามที่ควร เพื่อที่จะออกแบบวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับสถานการณ์ต่าง ๆ แต่ไม่มีวัตถุประสงค์ในการที่จะแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ”

¹⁷ กรณีที่ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในควบคู่กับการตรวจสอบงบการเงินรวม ประโยคนี้อาจอธิบายว่า “ในการประเมินความเสี่ยงผู้สอบบัญชีจะพิจารณาการควบคุมภายในของกิจการเกี่ยวกับการจัดทำและการแสดงรายการโดยถูกต้องตามที่ควรของงบการเงินเพื่อที่จะออกแบบวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับสถานการณ์ต่าง ๆ”

เกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

ตามที่กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ บริษัทไม่ได้รวมงบการเงินของบริษัท งจจ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อยที่ซื้อมาในระหว่างปี พ.ศ. 20X1 ไว้ในงบการเงินรวม เนื่องจาก ณ วันที่ซื้อบริษัทย่อย บริษัทไม่แน่ใจในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นสาระสำคัญของบริษัทย่อยดังกล่าว ดังนั้นบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยแห่งนี้จึงถูกบันทึกตามราคาทุน ภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงินบริษัทย่อยควรถูกรวมอยู่ในงบการเงินรวมด้วย เนื่องจากบริษัทย่อยถูกควบคุมโดยบริษัท หากบริษัท งจจ จำกัด ถูกรวมอยู่ในงบการเงินรวม หลาย ๆ องค์ประกอบในงบการเงินจะได้รับผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญ ผลกระทบของการไม่รวมข้อมูลดังกล่าวในงบการเงินรวมยังระบุไม่ได้

ความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

ข้าพเจ้าเห็นว่า เนื่องจากเรื่องดังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องมีนัยสำคัญ งบการเงินรวมไม่ได้แสดงฐานะการเงินรวมของบริษัท กขค จำกัด และบริษัทย่อย ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 20X1 และผลการดำเนินงานรวมและกระแสเงินสดรวม สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควร ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[รูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีส่วนนี้จะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะของความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานของผู้สอบบัญชี]

[ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี]

[เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี]

[ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี]

[วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี]

ตัวอย่างที่ 3

สถานการณ์ต่าง ๆ รวมถึงสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- ตรวจสอบงบการเงินที่มีวัตถุประสงค์ทั่วไปชุดสมบูรณ์ ซึ่งจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีได้อธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตาม มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับเงินลงทุน ของกิจการที่เกี่ยวข้องกันในต่างประเทศ ซึ่งผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการไม่สามารถหา หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอถือว่ามีสาระสำคัญแต่ไม่แผ่กระจายไปยัง งบการเงิน
- นอกจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่ กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

[ระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่องบการเงิน¹⁸

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กชค จำกัด ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 20X1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึงหมายเหตุสรุบบัญชีที่สำคัยและ หมายเหตุเรื่องอื่น ๆ

ความรับผิดชอบของผู้บริหาร¹⁹ ต่องบการเงิน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและการนำเสนองบการเงินเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควรตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่า จำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น สาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

¹⁸ ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่องบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมาย และข้อบังคับอื่น”

¹⁹ หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบใน การแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณ รวมถึงวางแผนและปฏิบัติตามตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน วิธีการที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี รวมถึงการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินไม่ว่าจะเนื่องมาจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในการประเมินความเสี่ยงเหล่านั้น ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาการควบคุมภายในของกิจการเกี่ยวกับการจัดทำและการแสดงรายการในงบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควร²⁰ เพื่อกำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมตามสถานการณ์ แต่ไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ²¹ การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้ และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่ผู้บริหารเป็นผู้จัดทำขึ้น รวมทั้งการประเมินการนำเสนองบการเงินโดยรวม

ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของข้าพเจ้า

²⁰ ข้อความนี้อาจตีความว่า “ในการประเมินความเสี่ยงผู้สอบบัญชีจะพิจารณาการควบคุมภายในของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินว่าเป็นจริงและถูกต้องตามที่ควร เพื่อที่จะออกแบบวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับสถานการณ์ต่าง ๆ แต่ไม่มีวัตถุประสงค์ในการที่จะแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ”

²¹ กรณีที่ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในควบคู่กับการตรวจสอบงบการเงิน ประโยคนี้อาจอธิบายว่า “ในการประเมินความเสี่ยงผู้สอบบัญชีจะพิจารณาการควบคุมภายในของกิจการเกี่ยวกับการจัดทำและการแสดงรายการโดยถูกต้องตามที่ควรของงบการเงิน เพื่อที่จะออกแบบวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับสถานการณ์ต่าง ๆ”

เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

เงินลงทุนของบริษัท กขค จำกัด เป็นเงินลงทุนในบริษัท งจจ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทร่วมในต่างประเทศที่ซื้อมาในระหว่างปี และบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนซึ่งแสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 20X1 มีจำนวน บาท และกำไรสุทธิของบริษัท กขค จำกัด ส่วนที่เป็นของบริษัท กขค จำกัด จำนวน บาท ได้รวมอยู่ในกำไรของบริษัท กขค จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน ข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับเงินลงทุนของบริษัท กขค จำกัด ในบริษัท งจจ จำกัด คงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 20X1 และกำไรสุทธิสำหรับปีของบริษัท กขค จำกัด ส่วนที่เป็นของบริษัท กขค จำกัด เนื่องจากข้าพเจ้าไม่ได้รับอนุญาตให้เข้าถึงข้อมูลทางการเงิน ผู้บริหาร และผู้สอบบัญชีของบริษัท กขค จำกัด ดังนั้นข้าพเจ้าจึงไม่สามารถ ระบุได้ว่ามีรายการปรับปรุงใดที่จำเป็นในจำนวนเงินดังกล่าวหรือไม่

ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

ข้าพเจ้าเห็นว่า ยกเว้นผลกระทบซึ่งอาจจะเกิดขึ้นตามที่กล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กขค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 20X1 และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันโดยถูกต้องตามที่ควร ในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[รูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีส่วนนี้จะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะของความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานของผู้สอบบัญชี]

[ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี]

[เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี]

[ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี]

[วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี]

ตัวอย่างที่ 4

สถานการณ์ต่าง ๆ รวมถึงสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- ตรวจสอบงบการเงินที่มีวัตถุประสงค์ทั่วไปชุดสมบูรณ์ ซึ่งจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีได้อธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงิน ตามที่ระบุในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับองค์ประกอบหนึ่งในงบการเงิน กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของเงินลงทุนในกิจการร่วมค้าซึ่งมีสัดส่วนเกินกว่าร้อยละ 90 ของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ผลกระทบที่เป็นไปได้ซึ่งอาจเกิดขึ้นจากการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอมีสาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงิน
- นอกจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

[ระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่องบการเงิน²²

ข้าพเจ้าได้รับการว่าจ้างให้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 20X1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึงหมายเหตุสรุปลโยบายการบัญชีที่สำคัญและหมายเหตุเรื่องอื่น ๆ

ความรับผิดชอบของผู้บริหาร²³ ต่องบการเงิน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและการนำเสนองบการเงินเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

²² ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่องบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

²³ หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี อย่างไรก็ตามเนื่องจากเรื่องที่ถูกกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น ข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นได้

เกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น

เงินลงทุนของบริษัทในกิจการร่วมค้า งจจ จำกัด (ประเทศ) จำนวน บาท ซึ่งแสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินของบริษัท มีสัดส่วนมากกว่าร้อยละ 90 ของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 20X1 ข้าพเจ้าไม่ได้รับอนุญาตให้เข้าถึงผู้บริหารและผู้สอบบัญชีของบริษัท งจจ จำกัด รวมถึงเอกสารการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของบริษัท งจจ จำกัด ส่งผลให้ข้าพเจ้าไม่สามารถระบุได้ว่ามีรายการปรับปรุงใดที่จำเป็นตามส่วนแบ่งของบริษัทในสินทรัพย์ของบริษัท งจจ จำกัด ซึ่งถูกควบคุมร่วมกัน ส่วนแบ่งในหนี้สินของบริษัท งจจ จำกัด ซึ่งรับผิดชอบร่วมกัน ส่วนแบ่งกำไรและค่าใช้จ่ายสำหรับปีของ บริษัท งจจ จำกัด และองค์ประกอบในการจัดทำงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสด

การไม่แสดงความเห็น

เนื่องจากเรื่องที่ถูกกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็นมีนัยสำคัญ ข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็น ดังนั้นข้าพเจ้าจึงไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าว

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[รูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีส่วนนี้จะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะของความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานของผู้สอบบัญชี]

[ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี]

[เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี]

[ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี]

[วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี]

ตัวอย่างที่ 5

สถานการณ์ต่าง ๆ รวมถึงสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- ตรวจสอบงบการเงินที่มีวัตถุประสงค์ทั่วไปชุดสมบูรณ์ ซึ่งจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีได้อธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงิน ตามที่ระบุในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับหลายองค์ประกอบของงบการเงิน กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือและลูกหนี้การค้าของกิจการได้ ผลกระทบที่เป็นไปได้ซึ่งอาจเกิดขึ้นจากการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอมีสาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงิน
- นอกจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงาน ตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

[ระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่องบการเงิน²⁴

ข้าพเจ้าได้รับการว่าจ้างให้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 20X1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึงหมายเหตุสรุบนโยบายการบัญชีที่สำคัญและหมายเหตุเรื่องอื่น ๆ

ความรับผิดชอบของผู้บริหาร²⁵ ต่องบการเงิน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและการนำเสนองบการเงินเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

²⁴ ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่องบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

²⁵ หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินเหล่านี้จากการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี อย่างไรก็ตามเนื่องจากเรื่องที่เกี่ยวข้องไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น ข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นได้

เกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทภายหลังจากวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 20X1 ดังนั้นข้าพเจ้าจึงไม่ได้เข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันต้นปีและสิ้นปี ข้าพเจ้าไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่นให้เป็นที่พอใจในปริมาณของสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 20X0 และ 20X1 ซึ่งแสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินจำนวน บาท และ บาท ตามลำดับ นอกจากนี้บริษัทได้เริ่มนำระบบการประมวลผลลูกหนี้การค้าแบบใหม่มาใช้ในเดือนกันยายน พ.ศ. 20X1 ส่งผลให้เกิดข้อผิดพลาดจำนวนมากในบัญชีลูกหนี้การค้า ณ วันที่รายงานการตรวจสอบของข้าพเจ้า ผู้บริหารยังอยู่ในขั้นตอนการแก้ไขข้อบกพร่องของระบบ และทำให้ข้อมูลผิดพลาดมีความถูกต้อง ข้าพเจ้าไม่สามารถยืนยันหรือตรวจสอบโดยวิธีการอื่นในบัญชีลูกหนี้การค้าจำนวน บาท ซึ่งแสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 20X1 เนื่องจากผลกระทบของเหตุการณ์ดังกล่าวข้าพเจ้าจึงไม่สามารถสรุปได้ว่าอาจมีรายการปรับปรุงใด ๆ ที่จำเป็นต่อบัญชีสินค้าคงเหลือและบัญชีลูกหนี้การค้าที่บันทึกบัญชีและไม่ได้บันทึกบัญชี รวมถึงองค์ประกอบในส่วนของงบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด

การไม่แสดงความเห็น

เนื่องจากเรื่องที่เกี่ยวข้องไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็นมีนัยสำคัญ ข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็น ดังนั้นข้าพเจ้าจึงไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าว

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[รูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีส่วนนี้จะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะของความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานของผู้สอบบัญชี]

[ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี]

[เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี]

[ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี]

[วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี]