



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)

การดำเนินงานต่อเนื่อง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ 570 (ปรับปรุง) – การดำเนินงานต่อเนื่อง ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนธันวาคม พ.ศ. 2558 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนเมษายน พ.ศ. 2559 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐาน การสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์ นโยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชี ระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

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

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

ต้นฉบับ : *ISA™ 570 (Revised), Going Concerns 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

# มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)

## การดำเนินงานต่อเนื่อง

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559)

### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
<b>คำนำ</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง	2
ความรับผิดชอบในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ	3-7
วันที่ถือปฏิบัติ	8
วัตถุประสงค์	9
<b>ข้อกำหนด</b>	
วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	10-11
การประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร	12-14
ช่วงระยะเวลาหลังการประเมินของผู้บริหาร	15
วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเมื่อพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์	16
การสรุปผลของผู้สอบบัญชี	17-20
นัยต่อรายงานของผู้สอบบัญชี	21-24
การติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล	25
ความล่าช้าอย่างมีนัยสำคัญในการอนุมัติงบการเงิน	26
<b>การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	ก1
เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง	ก2
วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	ก3-ก7
การประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร	ก8-ก13
ช่วงระยะเวลาหลังการประเมินของผู้บริหาร	ก14-ก15
วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเมื่อพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์	ก16-ก20

การสรุปผลของผู้สอบบัญชี	ก21-ก25
นัยต่อรายงานของผู้สอบบัญชี	ก26-ก35
ภาคผนวก ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง	

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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่องและหนี้ต่อรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1)

### เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง

2. ภายใต้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องนั้น งบการเงินได้จัดทำด้วยข้อสมมติที่ว่า กิจการจะดำรงอยู่และจะดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปในอนาคตที่สามารถคาดการณ์ได้ งบการเงินตามวัตถุประสงค์ทั่วไปได้จัดทำตามเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง เว้นแต่ว่าผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะเลิกกิจการหรือหยุดดำเนินงาน หรือไม่สามรถดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปได้ งบการเงินตามวัตถุประสงค์เฉพาะอาจจัดทำหรืออาจไม่จัดทำตามแม่บทการรายงานทางการเงิน ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง หรือไม่ได้จัดทำตามแม่บทการรายงานทางการเงิน (เช่น เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องไม่มีความเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินตามเกณฑ์ทางภาษีในบางประเทศ) เมื่อการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องมีความเหมาะสม การบันทึกสินทรัพย์และหนี้สินจะเป็นไปตามเกณฑ์ที่ว่ากิจการจะสามารถรับรู้สินทรัพย์และชำระหนี้สินได้ตามปกติของธุรกิจ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2)

### ความรับผิดชอบในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

3. แม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทได้ระบุข้อกำหนดที่ชัดเจนสำหรับผู้บริหารในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเป็นการเฉพาะ รวมทั้งระบุถึงมาตรฐานเกี่ยวกับเรื่องที่ต้องพิจารณาและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 กำหนดให้ผู้บริหารต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ<sup>1</sup> นอกจากนี้ ในกฎหมายหรือข้อบังคับอาจระบุถึงรายละเอียดข้อกำหนดเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหารในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงินด้วยเช่นกัน
4. ในแม่บทการรายงานทางการเงินอื่น อาจไม่ได้ระบุข้อกำหนดที่ชัดเจนสำหรับผู้บริหารในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเป็นการเฉพาะ อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องเป็นหลักการพื้นฐานในการจัดทำงบการเงินตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 2 ผู้บริหารต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการในการจัดทำงบการเงินดังกล่าว แม้ว่าแม่บทการรายงานทางการเงินจะไม่ได้ระบุข้อกำหนดที่ชัดเจนไว้ก็ตาม

<sup>1</sup> มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ย่อหน้าที่ 25-26

5. ในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้บริหารจะต้องใช้ดุลยพินิจ ณ ช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งเกี่ยวกับผลในอนาคตของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งมีความไม่แน่นอนสืบเนื่อง โดยปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับดุลยพินิจดังกล่าวมีดังนี้
- ระดับของความไม่แน่นอนเกี่ยวกับผลในอนาคตของเหตุการณ์หรือสถานการณ์จะเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญตามเหตุการณ์ หรือสถานการณ์ หรือผลที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ด้วยเหตุนี้แม่บทการรายงานทางการเงินส่วนใหญ่ ซึ่งกำหนดให้ผู้บริหารประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการอย่างชัดเจนจึงระบุช่วงเวลาเพื่อให้ผู้บริหารได้ใช้ดุลยพินิจตามข้อมูลที่มีอยู่ทั้งหมด
  - ขนาดและความซับซ้อนของกิจการ ลักษณะและเงื่อนไขของธุรกิจ ตลอดจนระดับที่ปัจจัยภายนอกที่มีผลกระทบต่อกิจการล้วนแต่มีผลกระทบต่อการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผลของเหตุการณ์หรือสถานการณ์นั้น
  - การใช้ดุลยพินิจใด ๆ เกี่ยวกับเรื่องในอนาคตขึ้นอยู่กับข้อมูลที่มีอยู่ ณ เวลาที่มีการใช้ดุลยพินิจนั้น เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังจากนั้นอาจให้ผลลัพธ์ที่ไม่สอดคล้องกับดุลยพินิจเดิมซึ่งมีความสมเหตุสมผลในขณะที่ใช้ดุลยพินิจ

#### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

6. ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน และการให้ข้อสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ ความรับผิดชอบเหล่านี้ของผู้สอบบัญชียังคงมีอยู่ถึงแม้ว่าแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินจะไม่ได้ระบุข้อกำหนดที่ชัดเจนให้ผู้บริหารต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเป็นการเฉพาะ
7. อย่างไรก็ตาม ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200<sup>2</sup> ผลกระทบที่เป็นไปได้ที่จะจำกัดความสามารถของผู้สอบบัญชีในการตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจะมีมากขึ้นสำหรับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคตซึ่งอาจเป็นเหตุให้กิจการไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องได้ ซึ่งผู้สอบบัญชีไม่สามารถคาดการณ์เกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคตดังกล่าว ดังนั้นการที่รายงานของผู้สอบบัญชีไม่ได้กล่าวถึงความไม่แน่นอนเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องจึงไม่อาจแสดงว่ามีการยืนยันถึงความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

#### วันถือปฏิบัติ

8. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”  
ย่อหน้าที่ 656-657

## วัตถุประสงค์

### 9. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีมีดังนี้

- (ก) เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอและให้ข้อสรุปในเรื่องความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำงบการเงินของผู้บริหาร
- (ข) เพื่อสรุปผลจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่
- (ค) เพื่อนำเสนอรายงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

## ข้อกำหนด

### วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

10. เมื่อมีการใช้วิธีประเมินความเสี่ยงตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>3</sup> ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ามีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ ในการนี้ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าผู้บริหารมีการประเมินในเบื้องต้นเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก3-ก6)

- (ก) หากมีการประเมินดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือเรื่องการประเมินนั้นกับผู้บริหารและพิจารณาว่า ผู้บริหารมีการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งโดยลำพังหรือรวมกันแล้วอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ หากพบว่ามีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าว ผู้บริหารมีแผนเพื่อแก้ไขเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าวหรือไม่ หรือ
- (ข) หากไม่มีการประเมินดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือกับผู้บริหารถึงหลักเกณฑ์ที่ผู้บริหารตั้งใจใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องและสอบถามผู้บริหารว่ามีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งโดยลำพังหรือรวมกันแล้วอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่

11. ผู้สอบบัญชีต้องให้ความสนใจตลอดระยะเวลาที่ทำการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก7)

### การประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร

12. ผู้สอบบัญชีควรประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเรื่องความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก8-ก10 และย่อหน้าที่ ก12-ก13)

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ” ย่อหน้าที่ 13

13. ในการประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเรื่องความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาในช่วงระยะเวลาเดียวกับที่ผู้บริหารใช้ในการประเมินตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือตามที่กำหนดโดยกฎหมายหรือโดยข้อบังคับในกรณีที่กำหนดช่วงระยะเวลาที่นานกว่า ในกรณีที่ระยะเวลาการประเมินของผู้บริหารเรื่องความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการน้อยกว่า 12 เดือนนับจากวันที่ในงบการเงินตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560<sup>4</sup> ผู้สอบบัญชีต้องขอให้ผู้บริหารขยายระยะเวลาการประเมินให้เป็นอย่างน้อย 12 เดือนนับจากวันที่ในงบการเงินนั้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก11-ก13)
14. ในการประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่า การประเมินของผู้บริหารได้รวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมด ซึ่งผู้สอบบัญชีได้รับทราบจากผลการตรวจสอบแล้วหรือไม่

#### ช่วงระยะเวลาหลังการประเมินของผู้บริหาร

15. ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามผู้บริหารในเรื่องที่ผู้บริหารทราบเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ในช่วงระยะเวลาหลังจากการประเมินของผู้บริหาร ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก14-ก15)

#### วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเมื่อพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์

16. หากพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อพิจารณาว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ (ซึ่งในที่นี้คือ “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ”) โดยการตรวจสอบเพิ่มเติม ซึ่งรวมถึงการพิจารณาปัจจัยที่ช่วยให้เหตุการณ์หรือสถานการณ์นั้นบรรเทาลง วิธีการตรวจสอบดังกล่าวควรรวมถึงวิธีการดังต่อไปนี้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก16)

- (ก) ขอให้ผู้บริหารทำการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ในกรณีที่ผู้บริหารยังไม่ได้ประเมิน
- (ข) ประเมินแผนงานของผู้บริหารในอนาคต ซึ่งเกี่ยวข้องกับการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องว่า ผลที่จะได้รับจากแผนดังกล่าวนั้นมีแนวโน้มที่จะพัฒนาสถานการณ์ดังกล่าวได้หรือไม่และแผนงานของผู้บริหารมีความเป็นไปได้หรือไม่ในสถานการณ์ดังกล่าว (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก17)
- (ค) ในกรณีที่กิจการจัดทำประมาณการกระแสเงินสดและการวิเคราะห์ประมาณการนั้น เป็นปัจจัยสำคัญในการพิจารณาผลในอนาคตของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ในการประเมินแผนงานของผู้บริหารในอนาคต ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบเพิ่มเติมดังต่อไปนี้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก18-ก19)

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

- (1) ประเมินความเชื่อถือได้ของข้อมูลซึ่งใช้ในการจัดทำประมาณการ
- (2) พิจารณาว่าข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำประมาณการมีเหตุผลสนับสนุนอย่างเพียงพอหรือไม่
- (ง) พิจารณาว่า มีข้อเท็จจริงหรือข้อมูลเพิ่มเติมนับจากวันที่ผู้บริหารทำการประเมินหรือไม่
- (จ) ขอหนังสือรับรองเกี่ยวกับแผนงานในอนาคตและความเป็นไปได้ของแผนงานจากผู้บริหารและจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลตามความเหมาะสม (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก20)

### การสรุปผลของผู้สอบบัญชี

17. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเหมาะสมอย่างเพียงพอของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับและต้องให้ข้อสรุปในเรื่องความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำงบการเงินของผู้บริหาร
18. ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการให้ข้อสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญหรือไม่ที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ซึ่งโดยลำพังหรือรวมกันแล้วอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญจะปรากฏอยู่เมื่อขนาดของผลกระทบที่เป็นไปได้มีนัยและมีความน่าจะเป็นที่จะเกิดขึ้นของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าว ซึ่งในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี การเปิดเผยข้อมูลอย่างเหมาะสมเกี่ยวกับลักษณะและผลกระทบของความไม่แน่นอนนั้นมีความจำเป็นสำหรับ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก21-ก22)
  - (ก) ในกรณีของการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรตามแม่บทการรายงานทางการเงินซึ่งกำหนดให้งบการเงินแสดงอย่างถูกต้องตามที่ควร หรือ
  - (ข) ในกรณีของการปฏิบัติตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ซึ่งกำหนดให้งบการเงินดังกล่าวไม่ทำให้เกิดความเข้าใจผิด

ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์และมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ

19. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีให้ข้อสรุปว่า การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารมีความเหมาะสมกับสถานการณ์นั้นๆ แต่ยังคงมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่างบการเงินนั้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก22-ก23)
  - (ก) เปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอถึงเหตุการณ์หลักหรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ และแผนงานของผู้บริหารในการจัดการเหตุการณ์หรือสถานการณ์เหล่านั้นหรือไม่
  - (ข) เปิดเผยข้อมูลอย่างชัดเจนว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ดังนั้น กิจการอาจไม่สามารถขายสินทรัพย์และชำระหนี้สินได้ตามปกติของธุรกิจ

ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์แต่ไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ

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

#### นัยต่อรายงานของผู้สอบบัญชี

##### การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องไม่เหมาะสม

21. ในกรณีที่งบการเงินจัดทำขึ้นโดยใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง แต่ในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเห็นว่า การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำงบการเงินของผู้บริหารนั้นไม่เหมาะสม ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นว่า งบการเงินนั้นไม่ถูกต้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก26-ก27)

##### การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องเหมาะสมแต่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ

##### การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเพียงพอ

22. ในกรณีที่งบการเงินนั้นเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างไม่มีเปลี่ยนแปลงไปและรายงานของผู้สอบบัญชีต้องกล่าวถึงข้อมูลดังกล่าว ในวรรคแยกต่างหากภายใต้หัวข้อ “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง” เพื่อ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก28-ก31 และย่อหน้าที่ ก34)

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

##### การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญไม่เพียงพอ

23. ในกรณีที่งบการเงินนั้นเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญไม่เพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก32-ก34)

- (ก) แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือ แสดงความเห็นว่างงบการเงินไม่ถูกต้อง ตามความเหมาะสมกับสถานการณ์ ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 705 (ปรับปรุง)<sup>5</sup>
- (ข) ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข (หรือแสดงความเห็นว่างงบการเงินไม่ถูกต้อง) ในรายงานของผู้สอบบัญชีให้ระบุว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการและงบการเงินนั้นมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวไม่เพียงพอ

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

ผู้บริหารไม่ประเมินหรือไม่ขยายการประเมินเพิ่มเติม

24. หากผู้บริหารไม่ประเมินหรือไม่ขยายการประเมินเพิ่มเติมตามที่ผู้สอบบัญชีร้องขอ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงนัยต่อรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก35)

การติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

25. เว้นแต่กรณีที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีความเกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการอยู่แล้ว<sup>6</sup> ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพื่อระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ การติดต่อสื่อสารดังกล่าวต้องรวมถึงเรื่องต่าง ๆ เหล่านี้

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

ความล่าช้าอย่างมีนัยสำคัญในการอนุมัติงบการเงิน

26. หากเกิดความล่าช้าอย่างมีนัยสำคัญในการอนุมัติงบการเงินโดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลหลังจากวันที่ในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามสาเหตุของความล่าช้านั้น หากผู้สอบบัญชีเชื่อว่าความล่าช้านั้นเกี่ยวข้องกับการเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ซึ่งเกี่ยวกับการประเมินข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาความจำเป็นในการใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 16 รวมทั้งพิจารณาผลกระทบต่อการสรุปผลของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 18

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 1)

- ก1. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701<sup>7</sup> มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี เมื่อนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ไปปฏิบัติใช้ เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่องอาจเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และอธิบายว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ซึ่งตามลักษณะแล้วคือเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ<sup>8</sup>

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

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

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

## เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 2)

### ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

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

### วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

เหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 10)

ก3. ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงถึงเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ซึ่งโดยลำพังหรือรวมกัน อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ตัวอย่างที่แสดงไว้ไม่ใช่เหตุการณ์หรือสถานการณ์ทั้งหมด หรือการที่มีเหตุการณ์และสถานการณ์ใดเพียงหนึ่งเหตุการณ์หรือหนึ่งสถานการณ์หรือมากกว่ามิได้แปลว่ามีความไม่แน่นอนที่เป็นสาระสำคัญเกิดขึ้นเสมอไป

#### ด้านการเงิน

- มีหนี้สินสูงกว่าสินทรัพย์ หรือมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์หมุนเวียน
- เงินกู้ยืมที่มีเงื่อนไขกำหนดระยะเวลาการชำระคืนที่แน่นอนโดยไม่มีสิ่งที่จะชี้ให้เห็นว่ากิจการจะชำระหนี้หรือขอขยายเวลาชำระหนี้ได้ หรือการใช้เงินกู้ยืมระยะสั้นจำนวนมากเพื่อไปลงทุนในสินทรัพย์ที่ให้ผลตอบแทนในระยะยาว
- ข้อบ่งชี้ที่แสดงถึงการยกเลิกความช่วยเหลือทางการเงินของผู้ให้สินเชื่อ
- กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานติดลบ ซึ่งเห็นได้จากงบการเงินในอดีตหรือประมาณการงบการเงิน
- อัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญซึ่งแสดงถึงปัญหาในทางลบ
- ผลขาดทุนจากการดำเนินงานเป็นจำนวนมาก หรือการลดลงอย่างมีนัยสำคัญของมูลค่าสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสด
- ไม่สามารถจ่ายเงินปันผลได้ตามที่ประกาศไว้หรือหยุดจ่ายเงินปันผลที่เคยทำเป็นปกติ

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

- ไม่สามารถชำระหนี้แก่ผู้ให้สินเชื่อได้ตามกำหนดระยะเวลา
  - ไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดในสัญญาเงินกู้
  - ต้องซื้อสินค้าโดยชำระเงินสดทันทีที่ได้รับสินค้าแทนการซื้อเชื่อ
  - ไม่สามารถหาแหล่งเงินทุนมาพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ที่สำคัญหรือเพื่อการลงทุนอื่นที่จำเป็น
- ด้านการดำเนินงาน
- ผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะเลิกกิจการหรือหยุดดำเนินงาน
  - การสูญเสียผู้บริหารที่สำคัญโดยไม่มีผู้อื่นมาแทน
  - การสูญเสียด้านการตลาดที่สำคัญ ลูกค้าที่สำคัญ สัมปทาน ใบอนุญาต หรือผู้ขายวัตถุดิบรายใหญ่
  - ปัญหาด้านแรงงาน
  - การขาดแคลนแหล่งวัตถุดิบที่สำคัญ
  - การเกิดขึ้นของคู่แข่งที่ประสบความสำเร็จสูง
- อื่น ๆ
- การไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับทุนหรือข้อกำหนดทางกฎหมายอื่น เช่น ข้อกำหนดในด้านความสามารถในการชำระหนี้หรือข้อกำหนดด้านสภาพคล่องสำหรับสถาบันการเงิน
  - อยู่ในระหว่างการถูกฟ้องร้องหรือถูกดำเนินการตามกฎหมาย ซึ่งถ้าหากแพคดี กิจการจะไม่สามารถปฏิบัติตามข้อเรียกร้องให้ชดเชยความเสียหายได้ครบถ้วน
  - การเปลี่ยนแปลงกฎหมายหรือนโยบายของรัฐที่คาดว่าจะมีผลกระทบในทางลบต่อกิจการอย่างรุนแรง
  - การไม่ได้ทำประกันหรือการประกันที่ไม่ครอบคลุมความเสียหายที่จะเกิดขึ้น

ความมีนัยสำคัญของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าวโดยปกติอาจสามารถบรรเทาลงได้เนื่องจากปัจจัยอื่น ตัวอย่างเช่น ข้อมูลที่ชี้ให้เห็นว่ากิจการไม่สามารถชำระหนี้สินได้ตามกำหนดปกติอาจบรรเทาลงได้หากผู้บริหารมีแผนที่จะดำรงกระแสเงินสดอย่างเพียงพอโดยใช้วิธีอื่น เช่น การขายสินทรัพย์ การเปลี่ยนแปลงกำหนดเวลาชำระหนี้หรือการเพิ่มทุน เป็นต้น ในทำนองเดียวกันการสูญเสียผู้ขายวัตถุดิบรายใหญ่อาจบรรเทาลงได้ด้วยแหล่งวัตถุดิบใหม่หรือสินค้าแหล่งใหม่ที่ทดแทนได้อย่างเหมาะสม

- ก4. วิธีการประเมินความเสี่ยงที่กำหนดไว้ตามย่อหน้าที่ 10 ช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารเป็นประเด็นที่มีความสำคัญและมีผลกระทบที่สำคัญต่อการวางแผนการตรวจสอบหรือไม่ วิธีการดังกล่าวช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถปรึกษากับผู้บริหารได้ทันเวลามากขึ้น ซึ่งรวมถึงการหารือเกี่ยวกับแผนงานของผู้บริหารและแนวทางการแก้ไขประเด็นในเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องที่ระบุขึ้น

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก (อ้างอิงย่อหน้าที่ 10)

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

ความสนใจตลอดระยะเวลาที่ตรวจสอบสำหรับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 11)

- ก7. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีปรับปรุงการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีและปรับเปลี่ยนแผนการตรวจสอบต่อเนื่องไปเมื่อได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมในระหว่างการตรวจสอบ ซึ่งมีผลกระทบต่อการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี<sup>10</sup> หากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเกิดขึ้นหลังจากการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีเสร็จสิ้นแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจต้องปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเพิ่มเติมจากวิธีการตรวจสอบในย่อหน้าที่ 16 เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่มีอยู่นั้นอาจกระทบต่อลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีที่ต่อเนื่องไปในการตอบสนองต่อการประเมินความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>11</sup> ระบุข้อกำหนดและให้แนวทางปฏิบัติในเรื่องนี้

### การประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร

การประเมินและการวิเคราะห์ประกอบการประเมินของผู้บริหารและการประเมินผลของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 12)

- ก8. การประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเป็นส่วนสำคัญของการพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร
- ก9. หากผู้บริหารไม่ดำเนินการวิเคราะห์ ผู้สอบบัญชีไม่มีหน้าที่รับผิดชอบในการดำเนินการแทนผู้บริหาร อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์ การที่ผู้บริหารไม่ได้วิเคราะห์ในรายละเอียดเพื่อสนับสนุนการประเมินอาจไม่ได้ปกป้องผู้สอบบัญชีจากการให้ข้อสรุปว่า การใช้เกณฑ์ในการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารมีความเหมาะสมในแต่ละสถานการณ์หรือไม่ ตัวอย่างเช่น กิจการมีผลกำไรในอดีต และมีแหล่งเงินทุนอย่างเพียงพอ ผู้บริหารอาจประเมินความสามารถ

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 37

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

ในการดำเนินงานต่อเนื่องโดยไม่ต้องวิเคราะห์ในรายละเอียด กรณีดังกล่าว โดยปกติผู้สอบบัญชี จะจัดทำข้อสรุปเกี่ยวกับความเหมาะสมของการประเมินโดยไม่จำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบใน รายละเอียดทากวิธีการตรวจสอบอื่นของผู้สอบบัญชีเพียงพอที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถให้ ข้อสรุปว่า ผู้บริหารใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำงบการเงินอย่างเหมาะสมกับ สถานการณ์แล้วหรือไม่

- ก10. ในสถานการณ์อื่น การประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการ ดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้า 12 อาจรวมถึงการประเมินการปฏิบัติ ตามขั้นตอนการประเมินของผู้บริหาร ข้อสมมติที่ใช้ในการประเมิน และแผนงานของผู้บริหาร สำหรับการดำเนินงานในอนาคตรวมถึงความเป็นไปได้ของแผนงานในอนาคตของผู้บริหารใน สถานการณ์นั้น

ช่วงระยะเวลาการประเมินของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

- ก11. แม่บทการรายงานทางการเงินส่วนใหญ่ที่กำหนดให้ผู้บริหารประเมินความสามารถในการ ดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการจะระบุระยะเวลาที่ผู้บริหารต้องนำข้อมูลทั้งหมดที่มีอยู่มาพิจารณา<sup>12</sup>

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12-13)

- ก12. ในหลายกรณี ผู้บริหารของกิจการขนาดเล็กอาจไม่สามารถจัดเตรียมรายละเอียดการประเมินแต่ อาศัยความรู้ในทางธุรกิจอย่างลึกซึ้งและการคาดการณ์อนาคตในการประเมินความสามารถ ในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ อย่างไรก็ตาม เพื่อให้สอดคล้องกับข้อกำหนดของมาตรฐาน การสอบบัญชีฉบับนี้ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถ ในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการด้วย สำหรับกิจการขนาดเล็กอาจอาศัยการหารือกับผู้บริหาร เกี่ยวกับแหล่งเงินทุนในระยะกลางและระยะยาวของกิจการเพื่อพิสูจน์ข้อยืนยันของผู้บริหารว่า สอดคล้องกับเอกสารหลักฐานอย่างเพียงพอและไม่ขัดต่อความเข้าใจในกิจการของผู้สอบบัญชี ดังนั้น ข้อกำหนดตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 13 สำหรับผู้สอบบัญชีที่ต้องขอให้ผู้บริหารขยาย การประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจพอใจที่จะใช้ วิธีการหารือ สอบถาม หรือตรวจสอบเอกสารหลักฐาน เช่น คำสั่งซื้อวัตถุดิบในอนาคต เป็นต้น ซึ่งต้องประเมินความเป็นไปได้ของการดำเนินงานต่อเนื่องหรืออาจต้องตรวจสอบให้มั่นใจ

- ก13. การให้การสนับสนุนอย่างต่อเนื่องของเจ้าของที่มีอำนาจจัดการโดยปกติจะมีความสำคัญมากต่อ กิจการขนาดเล็กในการดำเนินงานต่อเนื่อง กิจการขนาดเล็กอาศัยแหล่งเงินทุนจำนวนมากจากเงิน กู้ยืมจากเจ้าของที่มีอำนาจจัดการ ดังนั้น จึงมีความสำคัญที่แหล่งเงินทุนเหล่านี้จะไม่ถูกเรียกคืน ตัวอย่างเช่น การดำรงอยู่ได้ของกิจการขนาดเล็กที่ประสบปัญหาด้านการเงินอาจขึ้นอยู่กับ เจ้าของที่มีอำนาจจัดการลดลำดับสิทธิในการเรียกร้องเงินให้กู้ยืมแก่กิจการเพื่อประโยชน์ของ ธนาकारหรือเจ้าหนี้รายอื่น ๆ หรือการค้ำประกันด้วยสินทรัพย์ส่วนตัวของเจ้าของที่มีอำนาจ จัดการเพื่อเป็นหลักประกันการกู้ยืม ในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีควรหาหลักฐานการสอบบัญชีที่

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

เหมาะสมเกี่ยวกับการให้เงินกู้ด้วยสิทธิหรือการประกันจากเจ้าของที่มีอำนาจจัดการนั้น เมื่อกิจการอาศัยการสนับสนุนจากเจ้าของที่มีอำนาจจัดการ ผู้สอบบัญชีควรประเมินความสามารถของเจ้าของที่มีอำนาจจัดการในการปฏิบัติตามเงื่อนไขของภาระผูกพันภายใต้การดำเนินการสนับสนุนนั้น นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจขอหนังสือยืนยันข้อกำหนดและเงื่อนไขการให้การสนับสนุนนั้นจากเจ้าของที่มีอำนาจจัดการเพื่อยืนยันความตั้งใจและความเข้าใจของเจ้าของที่มีอำนาจจัดการ

#### ช่วงระยะเวลาหลังการประเมินของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

- ก14. ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 11 ผู้สอบบัญชีควรให้ความสนใจในความเป็นไปได้ว่า อาจมีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่จะเกิดขึ้นหลังจากช่วงระยะเวลาของการประเมินโดยผู้บริหารที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน เนื่องจากระดับของความไม่แน่นอนที่เกี่ยวข้องกับผลของเหตุการณ์หรือสถานการณ์จะเพิ่มมากขึ้นเมื่อเหตุการณ์หรือสถานการณ์นั้นดำเนินต่อไปในอนาคต ในการพิจารณาเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าว ข้อบ่งชี้ถึงปัญหาความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องจำเป็นต้องมีนัยสำคัญก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาดำเนินการต่อไป หากพบว่ามีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจกระทบต่อการดำเนินงานต่อเนื่อง ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องขอให้ผู้บริหารประเมินความมีนัยสำคัญที่อาจเกิดขึ้นของเหตุการณ์หรือสถานการณ์นั้น โดยใช้ข้อกำหนดตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 16
- ก15. นอกเหนือไปจากการสอบถามผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีไม่มีหน้าที่รับผิดชอบในการดำเนินการตรวจสอบโดยวิธีการตรวจสอบอื่นเพื่อระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ซึ่งเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหลังจากช่วงระยะเวลาที่ผู้บริหารประเมิน ซึ่งไม่ควรน้อยกว่า 12 เดือนหลังจากวันที่ในงบการเงินตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 13

#### วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเมื่อพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16)

- ก16. วิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 16 อาจรวมถึง
- วิเคราะห์และหารือเกี่ยวกับกระแสเงินสด กำไร และประมาณการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหาร
  - วิเคราะห์และหารือเกี่ยวกับงบการเงินระหว่างกาลล่าสุดของกิจการ
  - สอบทานข้อกำหนดของหุ้นกู้และสัญญาเงินกู้ และพิจารณาว่ามีการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดหรือไม่
  - อ่านรายงานการประชุมผู้ถือหุ้น ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและคณะกรรมการอื่นที่เกี่ยวข้อง เพื่อดูว่ามีการอ้างอิงถึงปัญหาทางการเงินที่กิจการประสบอยู่
  - สอบถามที่ปรึกษาทางกฎหมายของกิจการเกี่ยวกับการมีอยู่ของคดีความและการเรียกร้องความเสียหายทางกฎหมาย และความสมเหตุสมผลของการประเมินของผู้บริหารถึงผลของ เรื่องดังกล่าว ตลอดจนประมาณการผลกระทบทางการเงิน

- ขอคำยืนยันจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน และบุคคลที่สามเกี่ยวกับการมีอยู่จริง ผลทางกฎหมายและการบังคับใช้ของข้อตกลงที่จะให้ความช่วยเหลือและสนับสนุนด้านการเงินแก่กิจการ และประเมินความสามารถทางการเงินของบุคคลดังกล่าวในการให้ความช่วยเหลือด้านการเงินแก่กิจการ
- ประเมินแผนของกิจการ หากไม่ได้รับคำสั่งซื้อของลูกค้าที่มากพอ
- ตรวจสอบเหตุการณ์ภายหลังวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี เพื่อระบุถึงเหตุการณ์ที่ช่วยบรรเทาปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือมีผลกระทบต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
- ขอคำยืนยันจากกิจการเกี่ยวกับความมีอยู่จริง ข้อกำหนด และความเพียงพอของวงเงินกู้ยืม
- ขอและสอบทานรายงานการดำเนินการตามกฎหมาย
- พิจารณาความเพียงพอของหลักฐานเกี่ยวกับแผนการจำหน่ายสินทรัพย์

การประเมินแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(ข))

ก17. การประเมินแผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้บริหารอาจรวมถึงการสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับการดำเนินงานในอนาคต รวมถึงแผนการขายสินทรัพย์ การกู้ยืมหรือการปรับโครงสร้างหนี้ การลดหรือชะลอการใช้จ่าย หรือการเพิ่มทุน เป็นต้น

ช่วงระยะเวลาการประเมินของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(ค))

ก18. นอกเหนือจากการตรวจสอบตามข้อกำหนดที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 16(ค) ผู้สอบบัญชีอาจเปรียบเทียบ

- ประเมินการข้อมูลทางการเงินของงวดที่ผ่านมาล่าสุดกับผลที่เกิดขึ้นจริงในอดีต
- ประเมินการข้อมูลทางการเงินของงวดปัจจุบันกับผลที่เกิดขึ้นแล้วจนถึงปัจจุบัน

ก19. หากข้อสมมติในการประเมินของผู้บริหารรวมถึงการสนับสนุนอย่างต่อเนื่องของบุคคลที่สามไม่ว่าจะเป็นการลดลำดับสิทธิในการเรียกร้องของเงินให้กู้ยืม การให้ข้อผูกพันที่จะช่วยเหลือด้านเงินทุนต่อเนื่องหรือเพิ่มเติม หรือการให้การค้ำประกันแก่กิจการ โดยการสนับสนุนนั้นมีความสำคัญอย่างมากต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจต้องพิจารณาขอหนังสือยืนยัน (ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดและเงื่อนไขของการสนับสนุน) จากบุคคลที่สามนั้น รวมถึงการได้มาซึ่งหลักฐานที่แสดงว่าบุคคลที่สามดังกล่าวมีความสามารถในการให้การสนับสนุนนั้นด้วยหนังสือรับรอง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(จ))

ก20. ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่า เป็นการเหมาะสมที่จะได้รับหนังสือรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษร โดยเฉพาะในส่วนที่นอกเหนือไปจากข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 16 ในการสนับสนุนหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับที่เกี่ยวข้องกับแผนงานของผู้บริหารในอนาคตและความเป็นไปได้ของแผนงานดังกล่าว

### การสรุปผลของผู้สอบบัญชี

ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18)

ก21. ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 คำว่า “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ” จะใช้ในการกล่าวถึงความไม่แน่นอนต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการที่ควรเปิดเผยในงบการเงินในบางแม่บทการรายงานทางการเงิน คำว่า “ความไม่แน่นอนที่มีนัยสำคัญ” จะนำมาใช้ในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกันนี้

ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์และมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ

ก22. ย่อหน้าที่ 18 อธิบายว่า ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญจะปรากฏอยู่เมื่อขนาดของผลกระทบที่เป็นไปได้มีนัยและมีความน่าจะเป็นที่จะเกิดขึ้นของเหตุการณ์หรือสถานการณ์นั้น การเปิดเผยข้อมูลอย่างเหมาะสมเกี่ยวกับลักษณะและผลกระทบของความไม่แน่นอนมีความจำเป็นเพื่อให้งบการเงินแสดงอย่างถูกต้องตามที่ควร (สำหรับแม่บทการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร) หรือ เพื่อให้งบการเงินดังกล่าวไม่ทำให้เกิดความเข้าใจผิด (สำหรับแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์) ย่อหน้าที่ 18 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า มีความไม่แน่นอนดังกล่าวปรากฏอยู่หรือไม่ โดยไม่ต้องคำนึงว่าแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้นั้นมีการกล่าวถึงความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญหรือไม่อย่างไร

ก23. ย่อหน้าที่ 19 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่า การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินมีการระบุถึงเรื่องต่าง ๆ ตามที่กำหนดในย่อหน้าดังกล่าวแล้วหรือไม่ การพิจารณานี้เป็นการพิจารณาเพิ่มเติมนอกเหนือไปจากการพิจารณาว่า การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้นั้นมีความเพียงพอหรือไม่ การเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดในบางแม่บทการรายงานทางการเงินที่เพิ่มเติมนอกเหนือไปจากที่ระบุในย่อหน้าที่ 19 อาจรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ

- การประเมินของผู้บริหารในเรื่องความมีนัยสำคัญของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับความสามารถของกิจการที่จะปฏิบัติตามเงื่อนไขของภาระผูกพัน หรือ
- การใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

ในบางแม่บทการรายงานทางการเงินอาจให้แนวทางเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาของผู้บริหารในการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับขนาดของผลกระทบที่เป็นไปได้ของเหตุการณ์หลักหรือสถานการณ์ต่าง ๆ ตลอดจนความน่าจะเป็นและช่วงเวลาของการเกิดเหตุการณ์หลักหรือสถานการณ์ต่าง ๆ นั้น

ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์แต่ไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 20)

- ก24. ถึงแม้ว่า ไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญปรากฏอยู่ ย่อหน้าที่ 20 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่า งบการเงินได้เปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้ ในบางแม่บทการรายงานทางการเงินอาจจะระบุการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ
- เหตุการณ์หลักหรือสถานการณ์ต่าง ๆ
  - การประเมินของผู้บริหารในเรื่องความมีนัยสำคัญของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับความสามารถของกิจการที่จะปฏิบัติตามเงื่อนไขของภาระผูกพัน
  - แผนของผู้บริหารที่จะลดผลกระทบของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ต่าง ๆ หรือ
  - การใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหาร ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
- ก25. ในกรณีที่งบการเงินได้จัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร การประเมินของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินดังกล่าวแสดงอย่างถูกต้องตามที่ควรหรือไม่นั้นให้รวมถึงการพิจารณาในเรื่องการแสดงรายการโดยรวม โครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงิน ตลอดจนงบการเงินนั้น ซึ่งรวมถึงหมายเหตุประกอบงบการเงิน ได้แสดงให้เห็นถึงรายการและเหตุการณ์ที่สำคัญในบริบทที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ของการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร<sup>13</sup> ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่า การเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมมีความจำเป็นเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ของการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่มีการระบุถึงเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ แต่จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปได้ว่า ไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ และการไม่เปิดเผยข้อมูลภายใต้สถานการณ์ดังกล่าวได้ถูกกำหนดอย่างชัดเจนในแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้

### นัยต่อรายงานของผู้สอบบัญชี

การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องไม่เหมาะสม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 21)

- ก26. ในกรณีที่งบการเงินได้จัดทำขึ้นตามเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง ซึ่งในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีแล้ว การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในงบการเงินไม่เหมาะสม ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความคิดเห็นว่า งบการเงินไม่ถูกต้องตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 21 โดยไม่ต้องคำนึงว่า งบการเงินมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารที่ไม่เหมาะสมหรือไม่

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

ก27. ในกรณีที่การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องไม่เหมาะสมกับสถานการณ์นั้น ๆ ผู้บริหารอาจจำเป็นต้องเลือกที่จะจัดท่างบการเงินตามเกณฑ์ที่เป็นทางเลือกอื่น (เช่น เกณฑ์การชำระบัญชี) โดยผู้สอบบัญชีอาจสามารถตรวจสอบงบการเงินดังกล่าวได้ หากผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่า หลักการบัญชีอื่นนั้นเป็นที่ยอมรับได้ภายใต้สถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจสามารถแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขได้ ถ้ามีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอเกี่ยวกับหลักการบัญชีที่ใช้ในการจัดท่างบการเงินดังกล่าว แต่อาจพิจารณาว่า มีความเหมาะสมหรือมีความจำเป็นที่จะเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง)<sup>14</sup> ในรายงานของผู้สอบบัญชีเพื่อเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับหลักการบัญชีที่เป็นทางเลือกและเหตุผลในการใช้

การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องเหมาะสมแต่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22-23)

ก28. การระบุความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญถือเป็นเรื่องที่มีความสำคัญต่อการทำความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินที่มีต่องบการเงิน การใช้ส่วนที่แยกต่างหากภายใต้หัวข้อที่มีการอ้างอิงถึงข้อเท็จจริงที่ว่ามี ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญจะช่วยสร้างความสนใจให้กับผู้ใช้งบการเงินต่อสถานการณ์ดังกล่าว

ก29. ภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้ ได้แสดงตัวอย่างข้อความที่จำเป็นต้องรวมอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินได้ถูกนำมาใช้เป็นแม่บทการรายงานทางการเงินหากมาตรฐานการรายงานทางการเงินมิได้ถูกใช้เป็นแม่บทการรายงานทางการเงินแล้ว ตัวอย่างข้อความที่แสดงอยู่ในภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีดังกล่าวนี้ อาจจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงการประยุกต์ใช้ของแม่บทการรายงานทางการเงินอื่นในสถานการณ์ดังกล่าว

ก30. ย่อหน้าที่ 22 ได้กำหนดข้อมูลขั้นต่ำที่จำเป็นต้องแสดงในรายงานของผู้สอบบัญชีในแต่ละสถานการณ์ที่ได้อธิบาย ผู้สอบบัญชีอาจจะให้ข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อเสริมข้อความที่จำเป็นดังกล่าว ตัวอย่างเช่น การอธิบายถึง

- การมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเป็นพื้นฐานต่อการทำความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินที่มีต่องบการเงิน<sup>15</sup> หรือ
- เรื่องดังกล่าวได้ถูกระบุอย่างไรในการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1)

การเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22)

ก31. ตัวอย่างที่ 1 ในภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้เป็นตัวอย่างของรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารและมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอใน

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

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

งบการเงิน แต่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ได้แสดงตัวอย่างรูปแบบของคำที่ใช้ในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับทุกกิจการที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง เพื่ออธิบายถึงความรับผิดชอบของผู้ที่รับผิดชอบต่องบการเงินและผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

การเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23)

ก32. ตัวอย่างที่ 2 และ 3 ในภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้นี้เป็นตัวอย่างของรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขและแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องตามลำดับเมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์ในการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร แต่การเปิดเผยข้อมูลในเรื่องความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในงบการเงินไม่เพียงพอ

ก33. ในสถานการณ์ที่ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญประกอบกันหลายเหตุการณ์ ซึ่งมีผลกระทบต่องบการเงินโดยรวมอย่างมีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงความเหมาะสม ซึ่งเป็นกรณีที่ยากจะเกิดขึ้น ในการเสนอรายงานการสอบบัญชีโดยการไม่แสดงความเห็นแทนการแสดงความเห็นตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 22 มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ให้แนวทางในประเด็นดังกล่าว<sup>16</sup>

การติดต่อสื่อสารกับหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22-23)

ก34. เมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลพิจารณาแล้วเห็นว่า อาจมีความจำเป็นที่จะรวมการกล่าวอ้างถึงเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจมีหน้าที่ในการติดต่อสื่อสารกับหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมายและหน่วยงานกำกับดูแล

ผู้บริหารไม่ทำการประเมินหรือไม่ขยายการประเมินเพิ่มเติม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24)

ก35. ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจเชื่อว่าจะมีความจำเป็นต้องขอให้ผู้บริหารประเมินหรือขยายการประเมินเพิ่มเติมเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง หากผู้บริหารไม่ยอมดำเนินการ ในกรณีนี้ การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขหรือการไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินอาจเป็นการเหมาะสม เนื่องจากผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินนั้น ตัวอย่างเช่น หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการมีแผนงานของผู้บริหารในการดำเนินงานหรือการมีปัจจัยอื่นที่บรรเทาเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าว

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

## ภาคผนวก

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก29 และย่อหน้าที่ ก31-ก32)

## ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

- ตัวอย่างที่ 1 รายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขเมื่อผู้สอบบัญชีให้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและมีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอ
- ตัวอย่างที่ 2 รายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขเมื่อผู้สอบบัญชีให้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและงบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญเนื่องมาจากการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอ
- ตัวอย่างที่ 3 รายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องเมื่อผู้สอบบัญชีให้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและงบการเงินละเว้นการเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ

ตัวอย่างที่ 1 การแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขเมื่อมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและมีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอ

สถานการณ์ดังกล่าวต่อไปนี้สมมติขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงตัวอย่างของรายงานผู้สอบบัญชีนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร การตรวจสอบนี้ไม่ใช่การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง)<sup>1</sup> ไม่ได้นำมาปฏิบัติ)
- งบการเงินจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210<sup>2</sup>
- ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า รายงานแบบไม่มีเงื่อนไขมีความเหมาะสมจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ
- ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี)
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ โดยมีการเปิดเผยข้อมูลของความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในงบการเงินอย่างเพียงพอ
- มีการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและไม่พบว่าข้อมูลอื่นมีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลการเงินไม่ได้เป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงิน
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง) “ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ รวมถึงงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม”

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

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน<sup>3</sup>

### ความเห็น

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด (บริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงข้อมูลนโยบายการบัญชีที่มีสาระสำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กขค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

### เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

### ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

ข้าพเจ้าขอให้สังเกตหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ ... ซึ่งระบุว่าบริษัทมีขาดทุนสุทธิจำนวน...บาท สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และ ณ วันเดียวกัน บริษัทมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์รวมจำนวน.....บาท ตามที่กล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ ... เหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าวตลอดจนเรื่องอื่นที่กล่าวถึงในหมายเหตุข้อ ..... แสดงให้เห็นว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท ทั้งนี้ ความเห็นของข้าพเจ้าไม่ได้เปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากเรื่องนี้

### เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้าในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดปัจจุบัน ข้าพเจ้าได้นำเรื่องเหล่านี้มาพิจารณาในบริบทของ

<sup>3</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

การตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้ นอกจากเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่องข้าพเจ้าได้กำหนดเรื่องที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า

[คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701]

ข้อมูลอื่น [หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”]

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

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องการเงิน<sup>4</sup>

[นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>5</sup>]

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

[นำเสนอตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>5</sup>]

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

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

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี )

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

<sup>4</sup> ตลอดตัวอย่างเหล่านี้ของรายงานของผู้สอบบัญชี คำว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจจำเป็นต้องถูกแทนที่ด้วยคำอื่นที่มีความเหมาะสมในบริบทของแม่บททางกฎหมายในแต่ละประเทศ

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

ตัวอย่างที่ 2 การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขเมื่อมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและงบการเงิน มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญเนื่องมาจากการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอ

สถานการณ์ดังกล่าวต่อไปนี้เป็นสมมติขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงตัวอย่างของรายงานผู้สอบบัญชีนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร การตรวจสอบนี้ไม่ใช่การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง) ไม่ได้นำมาปฏิบัติ)
- งบการเงินจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตาม *ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ* ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี)
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ หมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ ... กล่าวถึงขนาดของรายการข้อตกลงเกี่ยวกับการกู้ยืม การหมดอายุและจำนวนทั้งหมดของข้อตกลงการกู้ยืม อย่างไรก็ตาม งบการเงินดังกล่าวไม่ได้กล่าวถึงผลกระทบหรือความมีอยู่ของการปรับโครงสร้างหนี้ หรือการระบุว่าเหตุการณ์นี้คือความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ
- งบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญเนื่องมาจากการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอ การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขเนื่องจากผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า ผลกระทบต่องบการเงินของการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอนี้ มีสาระสำคัญแต่ไม่แผ่กระจายไปยังงบการเงิน
- มีการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและพบว่าข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่ทำให้ต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น
- ผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลงบการเงินไม่ได้เป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงิน
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

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

#### ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด (บริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงข้อมูลนโยบายการบัญชีที่มีสาระสำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า ยกเว้นการเปิดเผยข้อมูลไม่ครบถ้วนตามที่กล่าวในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขตามรายงานของข้าพเจ้า งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กขค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

#### เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

ตามที่กล่าวในหมายเหตุ ... บริษัทมีข้อตกลงเกี่ยวกับการกู้ยืม ซึ่งหมดอายุแล้วและมีหนี้ที่ครบกำหนดชำระ ณ วันที่ 19 มีนาคม พ.ศ. 25X2 บริษัทไม่สามารถเจรจาต่อรองหรือหาแหล่งเงินทุนมาทดแทนได้ สถานการณ์ดังกล่าวแสดงให้เห็นว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท งบการเงินไม่ได้เปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอในเรื่องดังกล่าว

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามประมวลจริยบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจริยบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจริยบรรณอื่น ๆ ตามประมวลจริยบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของข้าพเจ้า

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

ข้อมูลอื่น (หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”)

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

### เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้าในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดปัจจุบัน ข้าพเจ้าได้นำเรื่องเหล่านี้มาพิจารณาในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้ นอกจากเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ข้าพเจ้าได้กำหนดเรื่องที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า

[คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701]

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องงบการเงิน<sup>7</sup>

[นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>8</sup>] ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

[นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>8</sup>]

### รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

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

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี )

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

<sup>7</sup> หรือคำอื่นที่มีความเหมาะสมในบริบทของแม่บททางกฎหมายในแต่ละประเทศ

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

ตัวอย่างที่ 3 การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องเมื่อมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและไม่ได้มีการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวในงบการเงิน

สถานการณ์ดังกล่าวต่อไปนี้สมมติขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงตัวอย่างของรายงานผู้สอบบัญชีนี้

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ของกิจการที่ไม่ใช่กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร การตรวจสอบนี้ไม่ใช่การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง) ไม่ได้นำมาปฏิบัติใช้)
- งบการเงินจัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตาม *ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ* ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี)
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ และบริษัทกำลังอยู่ในสภาวะล้มละลาย งบการเงินได้ละเว้นการเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญดังกล่าว การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องเนื่องจากผลกระทบที่มีต่องบการเงินของการละเว้นการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวมีสาระสำคัญและแผ่กระจาย
- ผู้สอบบัญชีไม่ต้องสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและตัดสินใจที่จะไม่สื่อสารเรื่องดังกล่าวตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและพบว่าข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่ทำให้ต้องแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น
- ผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลงบการเงินไม่ได้เป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงิน
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

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

#### ความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด (บริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงข้อมูลนโยบายการบัญชีที่มีสาระสำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า เนื่องมาจากการละเว้นการเปิดเผยข้อมูลตามที่กล่าวในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องตามรายงานของข้าพเจ้ามีนัยสำคัญ งบการเงินข้างต้นนี้ไม่ได้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กขค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

#### เกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

บริษัทมีข้อตกลงเกี่ยวกับการกู้ยืม ซึ่งหมดอายุแล้วและมีหนี้สินที่ครบกำหนดชำระ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 บริษัทไม่สามารถเจรจาต่อรองหรือหาแหล่งเงินทุนมาทดแทนได้ อีกทั้งบริษัทกำลังพิจารณาที่จะยื่นขอล้มละลาย เหตุการณ์ดังกล่าวแสดงให้เห็นว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท งบการเงินไม่ได้เปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอในข้อเท็จจริงดังกล่าว

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของข้าพเจ้า

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

ข้อมูลอื่น (หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”)

[นำเสนอตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) – ดูตัวอย่างที่ 7 ในภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) ย่อหน้าสุดท้ายของวรรคข้อมูลอื่นในตัวอย่างที่ 7 ควรมีการดัดแปลงเพื่ออธิบายเหตุการณ์เฉพาะที่ทำให้แสดงให้เห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องซึ่งมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่น]

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่องบการเงิน<sup>10</sup>

[รายงานตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ดูตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>11</sup>]

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

[รายงานตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ดูตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>11</sup>]

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ดูตัวอย่างที่ 1 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)]

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี )

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

<sup>10</sup> หรือคำอื่นที่มีความเหมาะสมในบริบทของแม่บททางกฎหมายในแต่ละประเทศ

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