



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210

### ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ 210 - ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี 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 ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย - นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 210 - ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 - ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย 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

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

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210

### ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555)

#### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
<b>คำนำ</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
วันที่ถือปฏิบัติ	2
วัตถุประสงค์	3
คำจำกัดความ	4-5
<b>ข้อกำหนด</b>	
เงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการตรวจสอบ	6-8
การเห็นชอบข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี	9-12
การตรวจสอบงบการเงินสำหรับปีถัดไปของลูกค้ารายเดิม	13
การยอมรับการเปลี่ยนแปลงข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี	14-17
ข้อพิจารณาเพิ่มเติมในการรับงาน	18-21
<b>การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	ก1
เงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการตรวจสอบ	ก2-ก21
การเห็นชอบข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี	ก22-ก29
การตรวจสอบงบการเงินสำหรับปีถัดไปของลูกค้ารายเดิม	ก30
การยอมรับการเปลี่ยนแปลงข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี	ก31-ก35
ข้อพิจารณาเพิ่มเติมในการรับงาน	ก36-ก39
ภาคผนวก 1 ตัวอย่างหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี	
ภาคผนวก 2 การพิจารณาการยอมรับได้ของมาตรฐานการบัญชีเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป	



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี” ควรอ่านร่วมกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ว่าด้วยเรื่องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการเห็นชอบกับข้อตกลงในงานสอบบัญชีกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ซึ่งรวมถึงการกำหนดเงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการตรวจสอบ ความรับผิดชอบส่วนอื่นที่ยังมีอยู่ของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>1</sup> ว่าด้วยเรื่องลักษณะของการรับงานซึ่งอยู่ในการควบคุมของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1)

### วันถือปฏิบัติ

2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

### วัตถุประสงค์

3. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีในการที่จะรับงานใหม่หรือรับงานสอบบัญชีเดิมต่อเมื่อแนวทางในการปฏิบัติได้รับความเห็นชอบโดยวิธีการดังต่อไปนี้เท่านั้น
  - (ก) การกำหนดว่าเงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการตรวจสอบยังมีอยู่หรือไม่ และ
  - (ข) การยืนยันว่าผู้สอบบัญชี และผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) มีความเข้าใจตรงกันเกี่ยวกับข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี

### คำจำกัดความ

4. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้  
เงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการตรวจสอบ - การใช้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องโดยผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน และความเห็นชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) เกี่ยวกับหลักการ<sup>2</sup> ของการปฏิบัติงานตรวจสอบ
5. สำหรับวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ การอ้างถึง “ผู้บริหาร” ภายหลังจากนี้ควรหมายถึง “ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม)”

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) “การบริหารคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน”

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 13

## ข้อกำหนด

### เงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการตรวจสอบ

6. เพื่อกำหนดว่าเงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการตรวจสอบยังมีอยู่หรือไม่ ผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) พิจารณาว่าแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในการจัดทำงบการเงินสามารถยอมรับได้หรือไม่ และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก2-ก10)
  - (ข) ได้รับความเห็นชอบจากผู้บริหารว่ารับทราบและเข้าใจในความรับผิดชอบของตนเองในเรื่องดังต่อไปนี้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก11-ก14 และ ก21)
    - (1) เรื่องการจัดทำงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการนำเสนองบการเงินดังกล่าวโดยถูกต้องตามที่ควร (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก15)
    - (2) เรื่องการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินโดยปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก16-ก19)
    - (3) เรื่องการเตรียมสิ่งต่อไปนี้ให้แก่ผู้สอบบัญชี
      - ก. การเข้าถึงข้อมูลทั้งหมดซึ่งผู้บริหารตระหนักว่าเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน เช่น การบันทึกบัญชี เอกสารหลักฐาน และข้อมูลอื่น
      - ข. ข้อมูลเพิ่มเติมที่ผู้สอบบัญชีอาจร้องขอจากผู้บริหาร เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก20)
      - ค. การเข้าถึงบุคคลต่าง ๆ ภายในกิจการได้อย่างไม่จำกัด ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาว่ามีความจำเป็นที่จะต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากบุคคลเหล่านี้

### ข้อจำกัดต่อขอบเขตก่อนการรับงานสอบบัญชี

7. ถ้าผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกำหนดข้อจำกัดต่อขอบเขตงานของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับข้อตกลงในงานการรับสอบบัญชีที่ถูกเสนอ ซึ่งผู้สอบบัญชีเชื่อว่าข้อจำกัดจะเป็นผลให้ผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องไม่รับงานที่ถูกจำกัดดังกล่าวเป็นงานสอบบัญชีเว้นแต่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับที่ให้ทำเช่นนั้น

### ปัจจัยอื่นที่กระทบต่อการรับงานสอบบัญชี

8. ถ้าไม่มีการแสดงเงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องหารือเรื่องนี้กับผู้บริหาร เว้นแต่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้ทำเช่นนั้น ผู้สอบบัญชีต้องไม่รับงานสอบบัญชีที่ถูกเสนอดังกล่าว
- (ก) ถ้าผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในการจัดทำงบการเงินไม่สามารถยอมรับได้ ยกเว้นเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 19 หรือ
  - (ข) ถ้าไม่ได้รับข้อตกลงที่อ้างถึงในย่อหน้าที่ 6(ข)

### การเห็นชอบข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี

9. ผู้สอบบัญชีต้องเห็นชอบข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีกับผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก22)
10. ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 11 ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบต้องถูกบันทึกในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีหรือข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรในรูปแบบอื่นที่เหมาะสมและต้องรวมถึง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก23-ก27)
  - (ก) วัตถุประสงค์และขอบเขตของการตรวจสอบงบการเงิน
  - (ข) ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี
  - (ค) ความรับผิดชอบของผู้บริหาร
  - (ง) การระบุเกี่ยวกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในการจัดทำงบการเงิน
  - (จ) การอ้างถึงรูปแบบและเนื้อหาที่ต้องการของรายงานใด ๆ ที่ออกโดยผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก24)
  - (ฉ) ข้อความซึ่งกล่าวถึงเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นซึ่งอาจทำให้รายงานมีความแตกต่างจากรูปแบบและเนื้อหาที่คาดไว้
11. ถ้ากฎหมายหรือข้อบังคับได้กำหนดรายละเอียดอย่างเพียงพอเกี่ยวกับข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีตามที่อ้างถึงในย่อหน้าที่ 10 ไว้แล้ว ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องบันทึกข้อตกลงนั้นในข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษร ยกเว้นข้อเท็จจริงที่ว่าเป็นการปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับดังกล่าวและผู้บริหารรับทราบและเข้าใจความรับผิดชอบเหล่านั้นตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 6(ข) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก23 และ ก28-ก29)
12. ถ้ากฎหมายหรือข้อบังคับได้กำหนดความรับผิดชอบของผู้บริหารในทำนองเดียวกับที่อธิบายในย่อหน้าที่ 6(ข) ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่ากฎหมายหรือข้อบังคับได้รวมถึงความรับผิดชอบซึ่งมีผลเทียบเท่ากับที่กำหนดในย่อหน้านั้น (ตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี) สำหรับความรับผิดชอบซึ่งเทียบเท่าดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจใช้ข้อความของกฎหมายหรือข้อบังคับเพื่ออธิบายในข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษร สำหรับความรับผิดชอบซึ่งไม่ได้กำหนดในกฎหมายหรือข้อบังคับว่ามีผลเทียบเท่า ข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรต้องใช้คำอธิบายในย่อหน้าที่ 6(ข) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก28)

### การตรวจสอบงบการเงินสำหรับปีถัดไปของลูกค้ารายเดิม

13. ในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับปีถัดไปของลูกค้ารายเดิม ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่ามีสถานการณ์ที่ทำให้ต้องแก้ไขข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีหรือไม่ และมีความจำเป็นที่ต้องแจ้งให้กิจการทราบถึงข้อตกลงในงานสอบบัญชีที่มีอยู่เดิมหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก30)

### การยอมรับการเปลี่ยนแปลงข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี

14. ผู้สอบบัญชีต้องไม่เห็นชอบต่อการเปลี่ยนแปลงข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี ซึ่งไม่มีเหตุผลอันสมควรที่จะทำเช่นนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก31-ก33)

15. ถ้าผู้สอบบัญชีถูกร้องขอให้เปลี่ยนแปลงงานสอบบัญชีไปเป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นในระดับที่ต่ำกว่าก่อนที่งานสอบบัญชีจะเสร็จสมบูรณ์ ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาว่ามีเหตุผลอันสมควรที่จะทำเช่นนั้นหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก34-ก35)
16. ถ้าข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีถูกเปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีและผู้บริหารต้องเห็นชอบและบันทึกข้อตกลงใหม่ของงานในหนังสือตอบรับงานหรือข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรในรูปแบบอื่นที่เหมาะสม
17. ถ้าผู้สอบบัญชีไม่สามารถเห็นชอบต่อการเปลี่ยนแปลงข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี และไม่ได้รับการยินยอมจากผู้บริหารให้ปฏิบัติงานสอบบัญชีเดิมต่อ ผู้สอบบัญชีต้อง
  - (ก) ถอนตัวจากงานสอบบัญชีซึ่งภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่นำมาใช้อनुญาให้ทำเช่นนั้นได้
  - (ข) พิจารณาว่ามีภาระผูกพันใด ๆ หรือไม่ ทั้งที่ผูกพันโดยสัญญา หรือโดยเงื่อนไขอื่นที่ผู้สอบบัญชีต้องรายงานสถานการณ์ต่อบุคคลอื่น เช่น ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เจ้าของ หรือหน่วยงานกำกับดูแล

#### ข้อพิจารณาเพิ่มเติมในการรับงาน

##### มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เพิ่มเติมโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ

18. ถ้ามาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ออกโดยองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่หรือเป็นที่ยอมรับในการกำหนดมาตรฐานถูกเพิ่มเติมโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ามีข้อขัดแย้งใด ๆ ระหว่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินและข้อกำหนดเพิ่มเติมหรือไม่ ถ้าพบข้อขัดแย้งดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องหารือกับผู้บริหารถึงลักษณะของข้อกำหนดเพิ่มเติม และต้องเห็นชอบว่า
  - (ก) ข้อกำหนดเพิ่มเติมสามารถปฏิบัติตามได้โดยการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในงบการเงินหรือไม่ หรือ
  - (ข) คำอธิบายของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในงบการเงินสามารถถูกแก้ไขให้สอดคล้องกันได้หรือไม่

ถ้าการกระทำทั้งสองอย่างดังกล่าวเป็นไปไม่ได้ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ามีความจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีโดยสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)<sup>3</sup> หรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก36)

##### แม่บทการรายงานทางการเงินที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ – เหตุการณ์อื่นที่กระทบต่อการรับงาน

19. ถ้าผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าแม่บทการรายงานทางการเงินที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับไม่สามารถยอมรับได้ ทั้งที่ข้อเท็จจริงแม่บทนั้นถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับผู้สอบบัญชียังคงรับงานสอบบัญชีได้ถ้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้มีอยู่เท่านั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก37)
  - (ก) ผู้บริหารเห็นชอบที่ให้เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในงบการเงินเพื่อต้องการที่จะหลีกเลี่ยงการเข้าใจผิดในงบการเงิน และ

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

- (ข) การกระทำนั้นถูกรับรองตามข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีซึ่ง
- (1) รายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินรวมวรรคเน้นข้อมูลเพื่อตีความสนใจของผู้ใช้มาที่การเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม โดยสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง)<sup>4</sup>
  - (2) เว้นแต่ว่า ผู้สอบบัญชีถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้แสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินโดยการใช้ข้อความว่า “แสดงโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” โดยสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินไม่รวมข้อความดังกล่าว

20. ถ้าเงื่อนไขที่สรุปในย่อหน้าที่ 19 ไม่มีอยู่และผู้สอบบัญชีถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้รับงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) ประเมินผลกระทบของลักษณะความเข้าใจผิดต่อบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชี
  - (ข) รวมการอ้างอิงที่เหมาะสมต่อสถานการณ์นี้ในข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี

รายงานของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ

21. ในบางกรณี กฎหมายหรือข้อบังคับในประเทศที่เกี่ยวข้องได้กำหนดแบบหรือข้อความของรายงานผู้สอบบัญชีในรูปแบบหรือในเนื้อหาที่แตกต่างจากข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินอย่างมีนัยสำคัญ ในสถานการณ์เหล่านี้ ผู้สอบบัญชีควรประเมินว่า
- (ก) ผู้ใช้บการเงินอาจเข้าใจผิดต่อความเชื่อมั่นที่ได้รับจากการตรวจสอบบการเงินหรือไม่ และถ้าเป็นเช่นนั้น
  - (ข) คำอธิบายเพิ่มเติมในรายงานของผู้สอบบัญชีสามารถลดความเข้าใจผิดที่อาจเกิดขึ้นได้หรือไม่<sup>5</sup>

ถ้าผู้สอบบัญชีสรุปว่าคำอธิบายเพิ่มเติมในรายงานของผู้สอบบัญชีไม่สามารถลดความเข้าใจผิดที่อาจเกิดขึ้นได้ ผู้สอบบัญชีต้องไม่รับงานสอบบัญชี เว้นแต่จะถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้ทำเช่นนั้น การสอบบัญชีที่ปฏิบัติโดยสอดคล้องกับกฎหมายหรือข้อบังคับดังกล่าว ถือว่าไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีไม่ควรรวมการอ้างอิงใด ๆ ในรายงานของผู้สอบบัญชีว่าการตรวจสอบถูกปฏิบัติโดยสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี<sup>6</sup> (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก38-ก39)

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) “วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง)

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่อบการเงิน” ย่อหน้าที่ 50

## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 1)

- ก1. มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1<sup>7</sup> เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของสำนักงานเกี่ยวกับการตอบรับและคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานบางด้าน ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ (ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระ) ที่เกี่ยวกับการรับงานสอบบัญชี และข้อกำหนดดังกล่าวอยู่ภายในการควบคุมของผู้สอบบัญชีได้ถูกกล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>8</sup> มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์เหล่านั้น (หรือเงื่อนไขเบื้องต้น) ซึ่งอยู่ภายในการควบคุมของกิจการและมีความจำเป็นสำหรับผู้สอบบัญชีและผู้บริหารของกิจการที่ต้องเห็นชอบ

### เงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการตรวจสอบ

#### แม่บทการรายงานทางการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6(ก))

- ก2. เงื่อนไขสำหรับการรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นคือการที่หลักเกณฑ์ที่ถูกอ้างถึงในคำจำกัดความของงานที่ให้ความเชื่อมั่นมีความเหมาะสม และเผยแพร่ให้กับผู้ใช้ที่เป็นกลุ่มเป้าหมาย<sup>9</sup> หลักเกณฑ์คือมาตรฐานที่ใช้เพื่อประเมินหรือวัดผลเนื้อหา ซึ่งรวมถึงมาตรฐานสำหรับการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกัน หลักเกณฑ์ที่เหมาะสมจะทำให้สามารถประเมินและวัดผลเนื้อหาได้อย่างถูกต้องตรงกันอย่างน้อยน่าเชื่อถือภายใต้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ สำหรับวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี แม่บทการรายงานทางการเงินให้หลักเกณฑ์แก่ผู้สอบบัญชีที่จะใช้ในการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งรวมถึงการแสดงรายการที่ถูกต้องตามที่ควรที่เกี่ยวข้องกัน
- ก3. หากปราศจากแม่บทการรายงานทางการเงินที่ยอมรับได้ ผู้บริหารจะไม่มีเกณฑ์ที่เหมาะสมสำหรับการจัดทำงบการเงิน และผู้สอบบัญชีจะไม่มีหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมสำหรับการตรวจสอบงบการเงินในหลายกรณี ผู้สอบบัญชีอาจมีข้อสมมติว่าแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องสามารถยอมรับได้ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 8-9

#### การพิจารณาการยอมรับได้ของแม่บทการรายงานทางการเงิน

- ก4. ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการยอมรับได้ของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในการจัดทำงบการเงินประกอบด้วย
- ลักษณะของกิจการ (ตัวอย่างเช่น บริษัท หน่วยงานภาครัฐ หรือ องค์กรที่ไม่หวังผลกำไร)

<sup>7</sup> มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 “การบริหารคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบหรือการสอบทานงบการเงินหรืองานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง” ย่อหน้าที่ 30

<sup>8</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 16-21

<sup>9</sup> “แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น” ย่อหน้าที่ 22(ข)(2)

- วัตถุประสงค์ของงบการเงิน (ตัวอย่างเช่น งบการเงินถูกจัดทำเพื่อเป็นไปตามความต้องการข้อมูลทางการเงินโดยทั่วไปของผู้ใช้ที่หลากหลาย หรือความต้องการข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้เฉพาะกลุ่ม)
  - ลักษณะของงบการเงิน (ตัวอย่างเช่น งบการเงินเป็นงบการเงินชุดสมบูรณ์ หรือ งบการเงินเดียว)
  - กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
- ก5. ผู้ใช้งบการเงินจำนวนมากไม่สามารถได้งบการเงินที่ปรับแต่งให้ได้ข้อมูลที่เฉพาะเจาะจงตามความต้องการ แม้ว่าผู้ใช้เฉพาะกลุ่มไม่สามารถได้รับข้อมูลทั้งหมดที่ต้องการ แต่ยังคงมีความต้องการข้อมูลทางการเงินที่เหมือนกันสำหรับผู้ใช้ที่หลากหลาย งบการเงินซึ่งจัดทำโดยสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่ออกแบบเพื่อให้เป็นไปตามความต้องการข้อมูลทางการเงินโดยทั่วไปของผู้ใช้ที่หลากหลายจะถือว่าเป็นงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป
- ก6. ในบางกรณี งบการเงินจะถูกจัดทำโดยสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่ออกแบบเพื่อให้เป็นไปตามความต้องการข้อมูลการเงินของผู้ใช้เฉพาะกลุ่ม งบการเงินดังกล่าวจะถือว่าเป็นงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ความต้องการข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้ที่เป็นกลุ่มเป้าหมายจะเป็นสิ่งกำหนดแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ในสถานการณ์เหล่านี้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 (ปรับปรุง) กล่าวถึงการยอมรับได้ของแม่บทการรายงานทางการเงินที่ออกแบบเพื่อให้เป็นไปตามความต้องการข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้เฉพาะกลุ่ม<sup>10</sup>
- ก7. ข้อบกพร่องของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องซึ่งบ่งชี้ว่าแม่บทไม่สามารถยอมรับได้ อาจถูกค้นพบภายหลังจากการรับงานสอบบัญชี หากการใช้แม่บทนั้นถูกกำหนดโดยกฎหมายและข้อบังคับให้นำข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 19–20 มาใช้ หากการใช้แม่บทนั้นไม่ได้ถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ ผู้บริหารอาจตัดสินใจที่จะใช้แม่บทอื่นซึ่งสามารถยอมรับได้ เมื่อผู้บริหารทำตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 16 ข้อตกลงใหม่ในการรับงานสอบบัญชีจะต้องได้รับความเห็นชอบเพื่อแสดงให้เห็นการเปลี่ยนแปลงในแม่บท เนื่องจากข้อตกลงที่เห็นชอบอยู่เดิมจะไม่ถูกต้องอีกต่อไป
- แม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป
- ก8. ในปัจจุบัน ไม่มีวัตถุประสงค์และหลักเกณฑ์ที่ได้รับอนุมัติซึ่งถูกรับรองโดยทั่วไปอย่างกว้างขวาง สำหรับการพิจารณาการยอมรับได้ของแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป เนื่องจากไม่มีหลักเกณฑ์ดังกล่าว มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กำหนดโดยองค์กร ซึ่งได้รับอนุญาตหรือรับรองให้ประกาศใช้มาตรฐานสำหรับกิจการประเภทใดประเภทหนึ่งถูกตั้งข้อสมมติว่า สามารถยอมรับได้สำหรับงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป ซึ่งถูกจัดทำโดยกิจการดังกล่าว โดยมีเงื่อนไขว่าองค์กรดังกล่าวได้ปฏิบัติตามกระบวนการที่ถูกระบุและมีความโปร่งใส โดยรวมถึงการไตร่ตรองและ

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 (ปรับปรุง) “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ” ย่อหน้าที่ 8

การพิจารณาความคิดเห็นของผู้มีส่วนได้เสียที่หลากหลาย ตัวอย่างของมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าวประกอบด้วย

- มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศที่ประกาศโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ
- มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศสำหรับภาครัฐที่ประกาศโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศสำหรับภาครัฐ
- หลักเกณฑ์ทางบัญชีที่ประกาศโดยองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่หรือเป็นที่ยอมรับในการกำหนดมาตรฐานในแต่ละประเทศ โดยมีเงื่อนไขว่าองค์กรดังกล่าวได้ปฏิบัติ ตามกระบวนการที่ถูกกำหนด และมีความโปร่งใส รวมถึงการไตร่ตรองและการพิจารณาความคิดเห็นของผู้มีส่วนได้เสียที่หลากหลาย

มาตรฐานการรายงานทางการเงินเหล่านี้มักถูกระบุให้เป็นแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องตามกฎหมายหรือข้อบังคับซึ่งควบคุมการจัดทำงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป

แม่บทการรายงานทางการเงินที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ

- ก9. ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 6(ก) ผู้สอบบัญชีถูกกำหนดให้พิจารณาว่าแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในการจัดทำงบการเงินสามารถยอมรับได้หรือไม่ ในบางประเทศ กฎหมายหรือข้อบังคับอาจกำหนดแม่บทการรายงานทางการเงินเพื่อใช้ในการจัดทำงบการเงิน เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปสำหรับกิจการบางประเภท หากไม่มีข้อบ่งชี้ของการขัดแย้ง แม่บทการรายงานทางการเงินดังกล่าวถูกตั้งข้อสมมติว่าสามารถยอมรับได้สำหรับงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปที่จัดทำโดยกิจการดังกล่าว ในสถานการณ์ที่แม่บทไม่ถูกพิจารณาว่าสามารถยอมรับได้ให้ปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 19-20

ในประเทศซึ่งไม่มีองค์กรที่กำหนดมาตรฐานหรือไม่มีการกำหนดแม่บทการรายงานทางการเงิน

- ก10. เมื่อกิจการจดทะเบียนหรือดำเนินงานในประเทศหนึ่ง ซึ่งไม่มีองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่หรือเป็นที่ยอมรับในการกำหนดมาตรฐาน หรือซึ่งใช้แม่บทการรายงานทางการเงินที่ไม่ถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ ให้ผู้บริหารระบุแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในการจัดทำงบการเงิน ภาคผนวก 2 มีแนวปฏิบัติในเรื่องการพิจารณาการยอมรับได้ของแม่บทการรายงานทางการเงินในสถานการณ์ดังกล่าว

ความเห็นชอบเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6(ข))

- ก11. การตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีถูกดำเนินการบนหลักการว่าผู้บริหารรับทราบและเข้าใจว่าตนเองมีความรับผิดชอบตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 6(ข)<sup>11</sup> ในบางประเทศ ความรับผิดชอบดังกล่าวอาจถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ ในประเทศอื่นอาจไม่มีคำจำกัดความเกี่ยวกับความรับผิดชอบดังกล่าวตามข้อบังคับหรือกฎหมายหรือมีเพียงเล็กน้อย

<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก2

มาตรฐานการสอบบัญชีไม่ได้บ่งชี้ถึงกฎหมายหรือข้อบังคับในเหตุการณ์ดังกล่าว อย่างไรก็ตาม หลักการของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกำหนดว่าบทบาทของผู้สอบบัญชีต้องไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับ ความรับผิดชอบสำหรับการจัดทำงบการเงินหรือสำหรับการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องของกิจการ และกำหนดว่าผู้สอบบัญชีต้องมีความคาดหวังอย่างสมเหตุสมผล เกี่ยวกับการได้รับข้อมูลที่จำเป็น สำหรับการตรวจสอบ (รวมถึงข้อมูลที่รวบรวมจากแหล่งข้อมูลอื่นที่ไม่ใช่ข้อมูลในสมุดแยก ประเภททั่วไปและสมุดแยกประเภทย่อย) เช่นเดียวกับที่ผู้บริหารสามารถให้หรือจัดหามาได้ ดังนั้น หลักการนี้คือหลักเบื้องต้นในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ข้อตกลงกับ ผู้บริหารว่าได้รับทราบและเข้าใจถึงความรับผิดชอบดังกล่าว จำเป็นต้องมีเพื่อหลีกเลี่ยงการเข้าใจ ผิด โดยถือเป็นส่วนหนึ่งของความเห็นชอบและการบันทึกข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี ตาม ย่อหน้าที่ 9-12

- ก12. แนวทางซึ่งแบ่งความรับผิดชอบในการรายงานทางการเงินระหว่างผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการ กำกับดูแลอาจแตกต่างกันโดยขึ้นอยู่กับทรัพยากรและโครงสร้างของกิจการและกฎหมายหรือ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องใด ๆ และบทบาทเฉพาะของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลภายใน กิจการ โดยส่วนมากผู้บริหารมีความรับผิดชอบสำหรับการดำเนินการ ขณะที่ผู้มีหน้าที่ในการ กำกับดูแลกำกับดูแลเกี่ยวกับการบริหาร ในบางกรณี ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลจะมีหรือเชื่อว่า มีความรับผิดชอบในการอนุมัติงบการเงินหรือติดตามการควบคุมภายในของกิจการที่เกี่ยวข้องกับ การรายงานทางการเงิน ในกิจการขนาดใหญ่หรือกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ คณะกรรมการ ชุดย่อยของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เช่น คณะกรรมการตรวจสอบอาจมีความรับผิดชอบในการ กำกับดูแลโดยเฉพาะ
- ก13. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีร้องขอต่อผู้บริหารให้จัดทำหนังสือ รับรองว่าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบของตนเอง<sup>12</sup> ดังนั้น อาจเป็นการเหมาะสมหากทำให้ ผู้บริหารตระหนักถึงความคาดหวังว่าจะได้รับหนังสือรับรองของผู้บริหารดังกล่าว พร้อมกับ หนังสือรับรองของผู้บริหารที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น และหนังสือรับรองของ ผู้บริหารที่สนับสนุนหลักการสอบบัญชีอื่นที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินหรือสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้ การรับรองไว้เฉพาะในงบการเงิน (เมื่อจำเป็น)
- ก14. ในกรณีที่ผู้บริหารไม่รับทราบถึงความรับผิดชอบของพวกเขา หรือไม่เห็นชอบที่จะให้จัดทำหนังสือ รับรองของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้รับหลักการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่าง เพียงพอ<sup>13</sup> ในสถานการณ์ดังกล่าว อาจเป็นการไม่เหมาะสมหากผู้สอบบัญชีจะรับงานสอบบัญชี เว้นแต่ว่ากฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องทำเช่นนั้น ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีถูก กำหนดให้รับงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องอธิบายต่อผู้บริหารถึงความสำคัญของ เหตุการณ์เหล่านี้และผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชี

<sup>12</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 “หนังสือรับรอง” ย่อหน้าที่ 10-11

<sup>13</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 ย่อหน้าที่ ก26

## การจัดทำงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 6(ข)(1))

ก15. แม่บทการรายงานทางการเงินโดยส่วนมากรวมข้อกำหนดเกี่ยวกับการแสดงรายการในงบการเงินสำหรับแม่บทดังกล่าว การจัดทำงบการเงินโดยสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินรวมถึงการแสดงรายการด้วย ในกรณีของแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร ความสำคัญของวัตถุประสงค์ของการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควรคือหลักการที่เห็นชอบกับผู้บริหารซึ่งรวมถึงการอ้างอิงที่เฉพาะต่อการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร หรือต่อความรับผิดชอบที่ว่า งบการเงินให้ข้อมูลที่ต้องตามที่ควรและเป็นจริงโดยสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงิน

## การควบคุมภายใน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 6(ข)(2))

ก16. การที่ผู้บริหารดูแลรักษาการควบคุมภายในตามที่ได้ระบุไว้เป็นเรื่องจำเป็นที่จะทำให้สามารถจัดทำงบการเงินซึ่งปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดการควบคุมภายใน ไม่ว่าจะมีความมีประสิทธิภาพอย่างไร สามารถทำให้กิจการมีความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับการบรรลุวัตถุประสงค์ในการรายงานทางการเงินของกิจการเท่านั้นเนื่องจากข้อจำกัดสืบเนื่องของการควบคุมภายใน<sup>14</sup>

ก17. การตรวจสอบบัญชีอย่างเป็นทางการโดยสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีไม่ได้มาแทนที่การดูแลรักษาการควบคุมภายในที่จำเป็นสำหรับการจัดทำงบการเงินโดยผู้บริหาร ดังนั้นผู้สอบบัญชีถูกกำหนดให้ได้รับความเห็นชอบของผู้บริหารว่าได้รับทราบและเข้าใจความรับผิดชอบของตนเองเกี่ยวกับการควบคุมภายใน อย่างไรก็ตาม การให้ความเห็นชอบที่กำหนดตามย่อหน้าที่ 6(ข)(2) ไม่ได้หมายความว่าผู้สอบบัญชีจะพบว่าการควบคุมภายในที่ดูแลรักษาโดยผู้บริหารจะบรรลุวัตถุประสงค์หรือปราศจากข้อบกพร่อง

ก18. ผู้บริหารต้องพิจารณาว่าการควบคุมภายในใดที่มีความจำเป็นต่อการจัดทำงบการเงิน คำว่า “การควบคุมภายใน” รวมถึงกิจกรรมที่หลากหลายภายในองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายใน ซึ่งอาจถูกอธิบายว่าหมายถึง สภาพแวดล้อมการควบคุม กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ กระบวนการในการติดตามผลระบบการควบคุมภายใน ระบบสารสนเทศและการติดต่อสื่อสาร และกิจกรรมการควบคุม อย่างไรก็ตาม การแบ่งในลักษณะนี้ไม่จำเป็นต้องสะท้อนว่ากิจการใดกิจกรรมหนึ่งจะออกแบบอย่างไร จะนำไปปฏิบัติและดูแลรักษาการควบคุมภายในให้เหมาะสมอย่างไร หรือจะจัดประเภทองค์ประกอบที่เฉพาะอย่างไร<sup>15</sup> การควบคุมภายในของกิจการ (โดยเฉพาะสมุดบัญชีและการบันทึกบัญชี หรือระบบบัญชี) จะสะท้อนความต้องการของผู้บริหาร ความซับซ้อนของธุรกิจ ลักษณะของความเสี่ยงซึ่งกิจการมีอยู่ และกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

<sup>14</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ” ภาคผนวก 3 และย่อหน้าที่ 22

<sup>15</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ ก91 และภาคผนวก 3

ก19. ในบางประเทศ กฎหมายหรือข้อบังคับอาจอ้างถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารสำหรับความเพียงพอของสมุดบัญชีและการบันทึกบัญชี หรือระบบบัญชี ในบางกรณี การปฏิบัติโดยทั่วไป อาจมีข้อสมมติว่าสมุดบัญชีและการบันทึกบัญชีหรือระบบบัญชีมีความแตกต่างจากการควบคุมภายในหรือการควบคุม เนื่องจากสมุดบัญชีและการบันทึกบัญชีหรือระบบบัญชีถือเป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมภายในตามที่อ้างถึงในย่อหน้าที่ ก18 และไม่มีการอ้างถึงที่เฉพาะเจาะจงในเรื่องนี้ในย่อหน้าที่ 6(ข)(2) เกี่ยวกับคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหาร เพื่อหลีกเลี่ยงการเข้าใจผิด อาจเป็นการเหมาะสมสำหรับผู้สอบบัญชีที่จะอธิบายต่อผู้บริหารถึงขอบเขตของความรับผิดชอบนี้

ข้อมูลเพิ่มเติม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6(ข)(3)ข.)

ก20. ข้อมูลเพิ่มเติมที่ผู้สอบบัญชีอาจร้องขอจากผู้บริหารเพื่อวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบอาจรวมถึงกรณีที่มีเรื่องหรือเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลอื่นตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) เมื่อผู้สอบบัญชีคาดว่าจะได้รับข้อมูลอื่นภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ข้อตกลงในการรับงานอาจรวมเรื่องการรับทราบถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลอื่นดังกล่าว และการปฏิบัติที่เหมาะสมหรือจำเป็นหากผู้สอบบัญชีสรุปได้ว่า ข้อมูลอื่นที่ได้รับภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6(ข))

ก21. หนึ่งในวัตถุประสงค์ของการเห็นชอบข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีคือเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงความเข้าใจผิดเกี่ยวกับความรับผิดชอบที่เกี่ยวข้องของผู้บริหารและผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น เมื่อบุคคลที่สามช่วยเหลือในเรื่องการจัดทำงบการเงิน อาจเป็นประโยชน์ในการแจ้งผู้บริหารว่าการจัดทำงบการเงินโดยสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องยังคงเป็นความรับผิดชอบของผู้บริหาร

**การเห็นชอบข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี**

การเห็นชอบข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9)

ก22. บทบาทของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับการเห็นชอบในข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีสำหรับกิจการขึ้นอยู่กับโครงสร้างการกำกับดูแลของกิจการและกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

หนังสือตอบรับงานสอบบัญชีหรือรูปแบบอื่นของการเห็นชอบที่เป็นลายลักษณ์อักษร<sup>16</sup> (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10-11)

ก23. สิ่งที่เป็นประโยชน์ต่อทั้งกิจการและผู้สอบบัญชีคือการที่ผู้สอบบัญชีส่งหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีก่อนเริ่มการตรวจสอบ เพื่อช่วยหลีกเลี่ยงความเข้าใจผิดเกี่ยวกับการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ในบางประเทศ วัตถุประสงค์และขอบเขตของการตรวจสอบ และความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้สอบบัญชีอาจถูกกำหนดโดยกฎหมายไว้อย่างเพียงพอ ซึ่งได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 10 ถึงแม้ว่า ในสถานการณ์เหล่านี้ ย่อหน้าที่ 11 อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีรวมเฉพาะการอ้างถึงข้อเท็จจริงในหนังสือตอบรับงาน ว่าได้นำกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องมาใช้ และผู้บริหารได้รับทราบและเข้าใจความรับผิดชอบของตนเองตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 6(ข) อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเป็นการเหมาะสมที่จะรวมเหตุการณ์ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 10 ไว้ในหนังสือตอบรับงานเพื่อเป็นข้อมูลของผู้บริหาร

รูปแบบและเนื้อหาในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี

ก24. รูปแบบและเนื้อหาในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีอาจแตกต่างกันสำหรับแต่ละกิจการ ข้อมูลที่รวมในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีอาจใช้เกณฑ์จากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200<sup>17</sup> ย่อหน้าที่ 6(ข) และ 12 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ กล่าวถึงลักษณะของความรับผิดชอบของผู้บริหาร นอกเหนือจากสิ่งที่กำหนดในย่อหน้าที่ 10 หนังสือตอบรับงานสอบบัญชีอาจอ้างถึงรายการ ดังตัวอย่างเช่น

- รายละเอียดของขอบเขตการตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงการอ้างถึงกฎหมาย ข้อบังคับ มาตรฐานการสอบบัญชีและจรรยาบรรณ และประกาศอื่นของหน่วยงานวิชาชีพที่ผู้สอบบัญชียึดถือปฏิบัติ
- รูปแบบของการสื่อสารเกี่ยวกับข้อสรุปของงานสอบบัญชี
- ข้อกำหนดสำหรับผู้สอบบัญชีในการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701<sup>18</sup>
- ข้อเท็จจริงเนื่องจากข้อจำกัดสืบเนื่องของการตรวจสอบ รวมถึงข้อจำกัดสืบเนื่องของการควบคุมภายใน ทำให้มีความเสี่ยงซึ่งไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอาจไม่ถูกค้นพบ แม้ว่าการตรวจสอบถูกวางแผนและปฏิบัติอย่างเหมาะสมโดยสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี
- การจัดการเกี่ยวกับการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมถึงองค์ประกอบของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

<sup>16</sup> ในย่อหน้าอื่นภายหลังจากนี้ การอ้างอิงใด ๆ ต่อหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีคือการอ้างอิงถึงหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีหรือรูปแบบที่เหมาะสมอื่นของการเห็นชอบที่เป็นลายลักษณ์อักษร

<sup>17</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 3-9

<sup>18</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

- ความคาดหวังว่าผู้บริหารจะให้หนังสือรับรอง (ดูย่อหน้าที่ ก13 ประกอบ)
  - ความคาดหวังว่าผู้บริหารจะให้เข้าถึงข้อมูลทั้งหมดที่ผู้บริหารตระหนักว่าเกี่ยวข้องกับ การจัดทำงบการเงิน รวมถึงความคาดหวังว่าผู้บริหารจะให้เข้าถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับ การเปิดเผยข้อมูล
  - การเห็นชอบของผู้บริหารในการให้ข้อมูลร่างงบการเงิน รวมถึงข้อมูลทั้งหมดที่เกี่ยวข้อง กับการจัดทำ ไม่ว่าจะรวบรวมจากข้อมูลในสมุดแยกประเภททั่วไปและสมุดแยกประเภท ย่อยหรือจากแหล่งข้อมูลอื่น (ซึ่งรวมถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินเปิดเผยข้อมูล) และข้อมูลอื่น<sup>19</sup> ถ้ามี อย่างทันเวลาแก่ผู้สอบบัญชี ทำให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบได้เสร็จ สมบูรณ์โดยสอดคล้องกับตารางเวลาที่เสนอไว้
  - การเห็นชอบของผู้บริหารในการแจ้งผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อเท็จจริง ซึ่งอาจกระทบ ต่องบการเงินที่ผู้บริหารอาจรับทราบระหว่างวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีถึงวันที่ ที่งบการเงินออกเผยแพร่
  - หลักเกณฑ์ที่ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบถูกคำนวณและการจัดการการเก็บเงินใด ๆ
  - คำร้องขอถึงผู้บริหารในการรับทราบถึงการได้รับหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีและ เห็นชอบข้อตกลงในการรับงานตามที่ระบุไว้ในนั้น
- ก25. เมื่อผู้สอบบัญชีไม่ได้ถูกกำหนดให้สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ แต่อาจเป็นประโยชน์ สำหรับผู้สอบบัญชีที่จะกล่าวไว้ในข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีเกี่ยวกับความเป็นไปได้ ในการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี ขณะที่บางประเทศอาจ มีความจำเป็นสำหรับผู้สอบบัญชีที่ต้องกล่าวถึงความเป็นไปได้นี้ในข้อตกลงเพื่อที่จะคงไว้ซึ่ง ความสามารถที่จะทำเช่นนั้น
- ก26. ประเด็นดังต่อไปนี้สามารถระบุไว้ในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีตามความเกี่ยวข้อง
- การจัดการในเรื่องการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีอื่นและผู้เชี่ยวชาญในการตรวจสอบ บางลักษณะ
  - การจัดการในเรื่องการมีส่วนร่วมของผู้ตรวจสอบภายในและพนักงานอื่นของกิจการ
  - การจัดการในเรื่องที่เกี่ยวกับผู้สอบบัญชีคนก่อน (ถ้ามี) ในกรณีที่เป็นการตรวจสอบบัญชี ปีแรก
  - การอ้างถึงและคำอธิบายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีภายใต้กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ระบุถึงการรายงานการไม่ปฏิบัติตาม กฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม
  - การจำกัดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี เมื่อมีความเป็นไปได้
  - การอ้างถึงความเห็นชอบเพิ่มเติมอื่นระหว่างผู้สอบบัญชีและกิจการ

<sup>19</sup> ตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น”

- ภาระผูกพันที่จะให้กระตาดำทำการตรวจสอบแก่บุคคลอื่น
- ตัวอย่างของหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีแสดงไว้ในภาคผนวก 1

#### การตรวจสอบกิจการภายในกลุ่ม

ก27. เมื่อผู้สอบบัญชีของบริษัทใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มด้วย ปัจจัยที่อาจมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจว่าจะส่งหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีแยกตามกิจการภายในกลุ่มหรือไม่ รวมถึงรายละเอียดดังต่อไปนี้

- ใครเป็นผู้แต่งตั้งผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
- รายงานของผู้สอบบัญชีออกแยกตามกิจการภายในกลุ่ม หรือไม่
- ข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการแต่งตั้งการตรวจสอบ
- สัดส่วนความเป็นเจ้าของโดยบริษัทใหญ่
- ระดับของความเป็นอิสระของผู้บริหารกิจการภายในกลุ่มจากบริษัทใหญ่

ความรับผิดชอบของผู้บริหารที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11-12)

ก28. ในสถานการณ์ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ก23 และ ก29 ถ้าผู้สอบบัญชีเห็นว่าไม่มีความจำเป็นที่จะบันทึกข้อตกลงบางอย่างของงานสอบบัญชีในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชียังคงถูกกำหนดโดยย่อหน้าที่ 11 ให้ได้รับความเห็นชอบที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้บริหารว่าได้รับทราบและเข้าใจถึงความรับผิดชอบตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 6(ข) อย่างไรก็ตาม ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 12 ความเห็นชอบที่เป็นลายลักษณ์อักษรดังกล่าวอาจใช้ข้อความในกฎหมายหรือข้อบังคับ หากกฎหมายหรือข้อบังคับดังกล่าวกำหนดความรับผิดชอบของผู้บริหารที่เทียบเท่ากับความรับผิดชอบที่กล่าวในย่อหน้าที่ 6(ข) หน่วยงานที่มีหน้าที่เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี หน่วยงานที่กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี หรือหน่วยงานที่กำกับดูแลการตรวจสอบในประเทศอาจให้แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับคำอธิบายในกฎหมายหรือข้อบังคับว่าเทียบเท่ากันหรือไม่

#### ข้อพิจารณาโดยเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก29. กฎหมายหรือข้อบังคับที่ควบคุมการดำเนินงานการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐ โดยปกติจะมีข้อบังคับเกี่ยวกับการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีภาครัฐและโดยทั่วไปจะกำหนดความรับผิดชอบและอำนาจของผู้สอบบัญชีภาครัฐ ซึ่งรวมถึงอำนาจในการเข้าถึงการบันทึกและข้อมูลอื่นของหน่วยงานภาครัฐ ถึงแม้ว่ากฎหมายหรือข้อบังคับได้กำหนดรายละเอียดข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีภาครัฐอาจพิจารณาถึงประโยชน์ในการออกหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีอย่างเต็มรูปแบบมากกว่าตามที่อนุญาตโดยย่อหน้าที่ 11

#### การตรวจสอบงบการเงินสำหรับปีถัดไปของลูกค้ารายเดิม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

ก30. ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจที่จะไม่ส่งหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีฉบับใหม่หรือข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรอื่น ๆ ในแต่ละงวด อย่างไรก็ตาม ปัจจัยดังต่อไปนี้อาจเป็นการเหมาะสมที่จะปรับปรุงข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีหรือแจ้งกิจการเกี่ยวกับข้อตกลงเดิมที่มีอยู่

- ข้อบ่งชี้ที่กิจการเข้าใจผิดในวัตถุประสงค์และขอบเขตของการตรวจสอบ
- การปรับปรุงหรือข้อตกลงพิเศษในการรับงานสอบบัญชี
- การเปลี่ยนแปลงล่าสุดของผู้บริหารระดับสูง
- การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในความเป็นเจ้าของ
- การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในลักษณะหรือขนาดธุรกิจของกิจการ
- การเปลี่ยนแปลงในกฎระเบียบหรือข้อบังคับทางกฎหมาย
- การเปลี่ยนแปลงแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน
- การเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดการรายงานอื่น

### การยอมรับการเปลี่ยนแปลงข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี

การร้องขอที่จะเปลี่ยนแปลงข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)

- ก31. การร้องขอจากกิจการให้ผู้สอบบัญชีเปลี่ยนแปลงข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีอาจเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ที่กระทบต่อความต้องการบริการ ความเข้าใจผิดเกี่ยวกับลักษณะของการตรวจสอบตามข้อตกลงเดิมหรือข้อจำกัดต่อขอบเขตของงานสอบบัญชีไม่ว่ากำหนดโดยผู้บริหารหรือเป็นสาเหตุจากสถานการณ์อื่น ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 14 ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาเหตุผลสำหรับการร้องขอ โดยเฉพาะผลกระทบต่อข้อจำกัดต่อขอบเขตของงานสอบบัญชี
- ก32. การเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ที่กระทบต่อความต้องการของกิจการหรือความเข้าใจผิดเกี่ยวกับลักษณะของการตรวจสอบที่ถูกร้องขอตามข้อตกลงเดิมอาจถูกพิจารณาว่าเป็นเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลสำหรับการร้องขอในการเปลี่ยนแปลงงานสอบบัญชี
- ก33. ในทางตรงข้าม การเปลี่ยนแปลงอาจถูกพิจารณาว่าไม่สมเหตุสมผล หากปรากฏว่าการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวข้องกับข้อมูลซึ่งไม่ถูกต้อง ไม่สมบูรณ์หรือความไม่พอใจ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับลูกหนี้และกิจการร้องขอที่จะเปลี่ยนแปลงงานสอบบัญชีเป็นงานสอบทาน เพื่อหลีกเลี่ยงการแสดงความเห็นในการตรวจสอบอย่างมีเงื่อนไขหรือการไม่แสดงความเห็น

การร้องขอที่จะเปลี่ยนแปลงเป็นการสอบทานหรือบริการที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

- ก34. ก่อนการเห็นชอบที่จะเปลี่ยนแปลงงานสอบบัญชีเป็นการสอบทานหรือบริการที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีที่ถูกว่าจ้างให้ปฏิบัติงานตรวจสอบโดยสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี อาจจำเป็นต้องประเมินผลกระทบตามสัญญาหรือทางกฎหมายเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงซึ่งเกี่ยวเนื่องกับเหตุการณ์ตามที่อ้างถึงในย่อหน้าที่ ก31-ก33 ข้างต้น
- ก35. ถ้าผู้สอบบัญชีเห็นว่ามิชอบที่สมเหตุสมผลที่จะเปลี่ยนแปลงงานสอบบัญชีเป็นการสอบทานหรือบริการที่เกี่ยวข้อง การปฏิบัติงานในการตรวจสอบจนถึงวันที่ของการเปลี่ยนแปลงอาจเกี่ยวข้องกับงานที่ถูกเปลี่ยนแปลง อย่างไรก็ตาม การปฏิบัติงานที่ถูกกำหนดและการออกรายงาน

ควรเหมาะสมกับงานที่ถูกปรับเปลี่ยนไป เพื่อที่จะหลีกเลี่ยงความสับสนของผู้อ่าน การจัดทำรายงานเกี่ยวกับบริการที่เกี่ยวข้องจะไม่รวมการอ้างอิงถึง

- (ก) งานสอบบัญชีเดิม หรือ
- (ข) วิธีใด ๆ ที่อาจปฏิบัติในงานสอบบัญชีเดิม ยกเว้นงานสอบบัญชีที่ถูกเปลี่ยนแปลงเป็นงานที่ปฏิบัติตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน และ ดังนั้น การอ้างอิงถึงวิธีปฏิบัติคือส่วนประกอบปกติของการรายงาน

### ข้อพิจารณาเพิ่มเติมในการรับงาน

มาตรฐานการรายงานทางการเงินเพิ่มเติมโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ (อ้างอิงย่อหน้า 18)

ก36. ในบางประเทศ กฎหมายหรือข้อบังคับอาจออกข้อกำหนดในการจัดทำงบการเงินเพิ่มเติมจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กำหนดโดยองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่หรือเป็นที่ยอมรับในการกำหนดมาตรฐานในประเทศเหล่านั้น แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องเพื่อวัตถุประสงค์ของการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีประกอบด้วยทั้งแม่บทการรายงานทางการเงินที่ถูกระบุ และข้อกำหนดเพิ่มเติมดังกล่าว โดยมีเงื่อนไขว่าไม่มีข้อขัดแย้งกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่ถูกระบุ ตัวอย่างเช่น กรณีที่กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมจากที่กำหนดโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือลดทางเลือกภายใต้การปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน<sup>20</sup>

แม่บทการรายงานทางการเงินที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ – เหตุการณ์อื่นที่กระทบต่อการรับงาน (อ้างอิงย่อหน้า 19)

ก37. กฎหมายหรือข้อบังคับอาจกำหนดให้ใช้ถ้อยคำที่แสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีว่า “แสดงโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” แม้ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีมีความเห็นว่าแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องซึ่งถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับไม่สามารถยอมรับได้ ในกรณีเช่นนี้ การใช้ข้อความที่ถูกกำหนดในรายงานของผู้สอบบัญชีมีความแตกต่างจากข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ (ดูย่อหน้า 21)

รายงานของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ (อ้างอิงย่อหน้า 21)

ก38. มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดว่าผู้สอบบัญชีไม่สามารถแสดงว่าตนได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี เว้นแต่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ<sup>21</sup> เมื่อกฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดแบบหรือข้อความของรายงานผู้สอบบัญชีในรูปแบบหรือในเนื้อหาซึ่งแตกต่างจากข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ และผู้สอบบัญชีเห็นว่าคำอธิบายเพิ่มเติมในรายงานของผู้สอบบัญชีไม่สามารถลดความเข้าใจผิดที่อาจเกิดขึ้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเพิ่มข้อความในรายงานของผู้สอบบัญชีว่าการตรวจสอบไม่ได้

<sup>20</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้า 15 รวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับการประเมินว่างงบการเงินอ้างอิงอย่างเพียงพอหรืออธิบายแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

<sup>21</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้า 20

ปฏิบัติโดยสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีได้รับการสนับสนุนให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งรวมถึงมาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งกล่าวถึงรายงานของผู้สอบบัญชีในขอบเขตที่สามารถปฏิบัติได้ โดยไม่คำนึงว่าผู้สอบบัญชีไม่ได้รับอนุญาตให้อ้างถึงการตรวจสอบว่าได้ปฏิบัติโดยสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี

ข้อพิจารณาโดยเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก39. ในภาครัฐ ข้อกำหนดเฉพาะอาจยังมีอยู่ภายใต้กฎหมายซึ่งควบคุมข้อบังคับการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจถูกกำหนดให้รายงานโดยตรงต่อกระทรวง สภานิติบัญญัติ หรือสาธารณชน หากหน่วยงานพยายามที่จะจำกัดขอบเขตของการตรวจสอบ

## ภาคผนวก 1

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก24-ก26)

## ตัวอย่างหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี

ตัวอย่างดังต่อไปนี้คือหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีเพื่อการตรวจสอบงบการเงินสำหรับวัตถุประสงค์ทั่วไปซึ่งจัดทำโดยสอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน หนังสือฉบับนี้ไม่ใช่ข้อกำหนดที่เป็นทางการแต่ตั้งใจให้ใช้เป็นแนวปฏิบัติเท่านั้นซึ่งอาจใช้ควบคู่กับข้อควรพิจารณาตามที่ระบุในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ หนังสือฉบับนี้จำเป็นต้องปรับเปลี่ยนให้สอดคล้องกับข้อกำหนดและสถานการณ์ของแต่ละงาน หนังสือนี้ถูกร่างเพื่ออ้างอิงถึงการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดการรายงานงวดเดียวและต้องปรับเปลี่ยนถ้าถูกใช้หรือคาดว่าจะใช้กับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับปีถัดไปของลูกค้ารายเดิม (ดูย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้) อาจเป็นการเหมาะสมที่จะขอคำแนะนำทางกฎหมายถึงความเหมาะสมของหนังสือที่แนะนำให้เสนอ

เรียน ผู้แทนที่เหมาะสมของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของบริษัท กขค จำกัด<sup>1</sup>

[วัตถุประสงค์และขอบเขตการตรวจสอบ]

ตามที่ท่านมีความประสงค์ที่จะให้ข้าพเจ้าตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด ซึ่งประกอบด้วยงบฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงินรวมถึงข้อมูลนโยบายการบัญชีที่มีสาระสำคัญ ข้าพเจ้าขอยืนยันการรับงานและความเข้าใจของข้าพเจ้าเกี่ยวกับงานสอบบัญชีนี้ตามความหมายในหนังสือฉบับนี้ การตรวจสอบของข้าพเจ้ามีวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้าต่องบการเงิน

วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบของข้าพเจ้าคือเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และเสนอรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมความเห็นของข้าพเจ้าอยู่ด้วยความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลคือความเชื่อมั่นในระดับสูงแต่ไม่ได้เป็นการรับประกันว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีจะสามารถตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่มีอยู่ได้เสมอไป ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดและถือว่ามีสาระสำคัญเมื่อคาดการณ์อย่างสมเหตุสมผลได้ว่ารายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกันจะมีผลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินเหล่านี้

<sup>1</sup> ที่อยู่และการอ้างอิงในหนังสือจะเหมาะสมในสถานการณ์ของงาน รวมถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เป็นการศึกษาที่อ้างอิงบุคคลที่เหมาะสม – ดูย่อหน้าที่ ก22

<sup>2</sup> ตลอดหนังสือฉบับนี้ การอ้างอิง “ท่าน” “เรา” “ของเรา” “ผู้บริหาร” “ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” และ “ผู้สอบบัญชี” จะถูกใช้หรือแก้ไขตามความเหมาะสมในสถานการณ์

## [ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี]

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีเหล่านี้กำหนดให้ข้าพเจ้าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ การตรวจสอบของข้าพเจ้าตามมาตรฐานการสอบบัญชี รวมถึงการที่ข้าพเจ้าใช้ดุลยพินิจและการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการตรวจสอบ การปฏิบัติงานของข้าพเจ้ารวมถึงการใช้วิธีการดังต่อไปนี้

- ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น และได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ความเสี่ยงที่ไม่พบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตจะสูงกว่าความเสี่ยงที่เกิดจากข้อผิดพลาด เนื่องจากการทุจริตอาจเกี่ยวกับการสมรู้ร่วมคิด การปลอมแปลงเอกสารหลักฐาน การตั้งใจละเว้นการแสดงผล การแสดงข้อมูลที่ไม่ตรงตามข้อเท็จจริงหรือการแทรกแซงการควบคุมภายใน
- ทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของบริษัท<sup>3</sup> อย่างไรก็ตาม ข้าพเจ้าจะแจ้งให้ท่านทราบเป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญซึ่งเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินซึ่งข้าพเจ้าตรวจพบในระหว่างการตรวจสอบ
- ประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งจัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร
- สรุปร่วมกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร และจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ สรุปร่วมกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญต่อความสามารถของบริษัทในการดำเนินงานต่อเนื่องหรือไม่ ถ้าข้าพเจ้าได้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ข้าพเจ้าต้องกล่าวไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้าโดยให้ข้อสังเกตถึงการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือถ้าการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวไม่เพียงพอ ความเห็นของข้าพเจ้าจะเปลี่ยนแปลงไป ข้อสรุปของข้าพเจ้าขึ้นอยู่กับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้า อย่างไรก็ตาม เหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคตอาจเป็นเหตุให้บริษัทต้องหยุดการดำเนินงานต่อเนื่อง
- ประเมินการนำเสนอ โครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงินโดยรวม รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลว่างบการเงินแสดงรายการและเหตุการณ์ในรูปแบบที่ทำให้มีการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรหรือไม่

<sup>3</sup> ประโยคนี้อาจมีการดัดแปลงตามความเหมาะสม ในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในควบคู่กับการตรวจสอบงบการเงิน

เนื่องจากข้อจำกัดสืบเนื่องของการตรวจสอบ รวมถึงข้อจำกัดสืบเนื่องของการควบคุมภายใน ทำให้มีความเสี่ยงซึ่งไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ที่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอาจไม่ถูกค้นพบ แม้ว่าการตรวจสอบได้ถูกวางแผนและปฏิบัติอย่างเหมาะสมโดยสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี

[ความรับผิดชอบของผู้บริหาร และการระบุแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (สำหรับวัตถุประสงค์ของตัวอย่างนี้ สมมติว่าผู้สอบบัญชีไม่พิจารณาว่ากฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดความรับผิดชอบเหล่านั้นได้อย่างเหมาะสม ดังนั้นให้นำคำอธิบายในย่อหน้าที่ 6(ข) ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มาใช้]

การตรวจสอบถูกปฏิบัติตามหลักการที่ว่า ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม)<sup>4</sup> รับทราบและเข้าใจว่าตนเองมีความรับผิดชอบในเรื่องดังต่อไปนี้

- (ก) เรื่องการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน<sup>5</sup>
- (ข) เรื่องการควบคุมที่ [ผู้บริหาร] พิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินโดยปราศจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด
- (ค) เรื่องการจัดเตรียมสิ่งต่อไปนี้ให้แก่ข้าพเจ้า<sup>6</sup>
  - (1) การเข้าถึงข้อมูลทั้งหมดซึ่ง [ผู้บริหาร] ตระหนักว่าเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน เช่น การบันทึกบัญชี เอกสารหลักฐาน และข้อมูลอื่น
  - (2) ข้อมูลเพิ่มเติมที่ข้าพเจ้าอาจร้องขอจาก [ผู้บริหาร] เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ
  - (3) การเข้าถึงบุคคลต่าง ๆ ภายในกิจการได้อย่างไม่มีข้อจำกัด ซึ่งข้าพเจ้าพิจารณาว่าจำเป็นที่จะต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากบุคคลเหล่านี้

เพื่อเป็นส่วนหนึ่งในกระบวนการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าจะขอคำยืนยันที่เป็นลายลักษณ์อักษรจาก [ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม)] เกี่ยวกับคำรับรองที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ

ข้าพเจ้าหวังว่าจะได้รับความร่วมมืออย่างเต็มที่จากพนักงานของท่านในระหว่างการตรวจสอบ

[ข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่น]

[เพิ่มข้อมูลอื่น เช่น การจัดการค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ การเก็บเงินและข้อตกลงที่เฉพาะอื่นตามความเหมาะสม]

[การรายงาน]

[เพิ่มการอ้างอิงที่เหมาะสมในรูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีและการรายงานเกี่ยวกับข้อมูลอื่นตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) ถ้าเกี่ยวข้อง]

<sup>4</sup> ใช้คำให้เหมาะสมตามสถานการณ์

<sup>5</sup> หรือถ้าเหมาะสม อาจระบุว่าการจัดทำงบการเงินโดยแสดงอย่างถูกต้องตามที่ควรและเป็นจริงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

<sup>6</sup> ย่อหน้าที่ ก24 ให้ตัวอย่างของเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้บริหารที่อาจรวมไว้ในหนังสือนี้



รูปแบบและเนื้อหาของรายงานของข้าพเจ้าอาจจำเป็นต้องปรับเปลี่ยน ซึ่งเป็นผลจากประเด็นจากการตรวจสอบ

โปรดลงนามและส่งฉบับของหนังสือฉบับนี้ที่แนบมาคืนข้าพเจ้า เพื่อยืนยันการรับทราบและความเห็นชอบของท่านเกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงินของข้าพเจ้ารวมถึงความรับผิดชอบที่เกี่ยวข้องของข้าพเจ้า

บริษัท กจจ จำกัด

รับทราบและเห็นชอบในนามของบริษัท กจจ จำกัด โดย

ลงนาม.....

ชื่อ.....

ตำแหน่ง.....

วันที่.....

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## ภาคผนวก 2

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก10)

## การพิจารณาการยอมรับได้ของแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป

ประเทศซึ่งไม่มีองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่หรือเป็นที่ยอมรับในการกำหนดมาตรฐานหรือรับรองหรือไม่มีแม่บทการรายงานทางการเงินที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ

1. ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ก10 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ เมื่อกิจการจดทะเบียนหรือดำเนินงานภายใต้ประเทศที่ไม่มีองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่หรือเป็นที่ยอมรับในการกำหนดมาตรฐานหรือเมื่อใช้แม่บทการรายงานทางการเงินที่ไม่ถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ ผู้บริหารควรระบุแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง การปฏิบัติภายใต้กฎหมายดังกล่าว มักใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กำหนดโดยองค์กรใดองค์กรหนึ่งตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ก 8 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
2. ในอีกทางเลือกหนึ่ง อาจมีการกำหนดประเพณีปฏิบัติทางบัญชีในประเทศนั้น ๆ ซึ่งโดยทั่วไปถูกรับรองว่าเป็นแม่บทการรายงานทางการเงินสำหรับงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปที่จัดทำโดยกิจการเฉพาะที่ดำเนินงานในประเทศนั้น เมื่อแม่บทการรายงานทางการเงินดังกล่าวถูกนำมาใช้ ผู้สอบบัญชีซึ่งถูกกำหนดในย่อหน้าที่ 6(ก) ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ต้องพิจารณาว่าประเพณีปฏิบัติทางบัญชีสามารถถูกพิจารณาว่าเป็นแม่บทการรายงานทางการเงินที่ยอมรับได้สำหรับงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปหรือไม่ เมื่อประเพณีปฏิบัติทางบัญชีถูกใช้อย่างแพร่หลายในประเทศนั้น ๆ หน่วยงานวิชาชีพทางบัญชีในประเทศนั้นอาจพิจารณาถึงการยอมรับได้ของแม่บทการรายงานทางการเงินในนามของผู้สอบบัญชี อีกทางหนึ่ง ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าประเพณีปฏิบัติทางบัญชีแสดงถึงคุณลักษณะ ซึ่งโดยปกติคุณลักษณะดังกล่าวจะถูกแสดงโดยแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่ (ดูย่อหน้าที่ 3 ถัดไป) หรือโดยเปรียบเทียบประเพณีปฏิบัติทางบัญชีกับข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่มีอยู่ ซึ่งถูกพิจารณาว่าสามารถยอมรับได้ (ดูย่อหน้าที่ 4 ข้างล่าง)
3. โดยทั่วไป แม่บทการรายงานทางการเงินที่ยอมรับได้แสดงคุณลักษณะดังต่อไปนี้ ซึ่งทำให้ข้อมูลในงบการเงินเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน
  - (ก) ความเกี่ยวข้องคือการที่ข้อมูลในงบการเงินมีความเกี่ยวข้องกับลักษณะของกิจการและวัตถุประสงค์ของงบการเงิน ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่กิจการจัดทำงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป ความเกี่ยวข้องจะถูกประเมินในลักษณะของข้อมูลที่มีความจำเป็นต่อความต้องการข้อมูลทางการเงินโดยทั่วไปของผู้ใช้ที่หลากหลาย เพื่อทำการตัดสินใจทางเศรษฐกิจโดยทั่วไปความต้องการข้อมูลเหล่านี้จะมีอยู่ในข้อมูลที่แสดงฐานะทางการเงินการดำเนินงานทางการเงิน และกระแสเงินสดของกิจการ
  - (ข) ความครบถ้วนคือการที่รายการและเหตุการณ์ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลซึ่งอาจกระทบต่อข้อสรุปของงบการเงินไม่ถูกมองข้ามไป

- (ค) ความเชื่อถือได้คือการที่ข้อมูลในงบการเงิน
- (1) สะท้อนเนื้อหาทางเศรษฐกิจของเหตุการณ์และรายการ และไม่เป็นเพียงแต่รูปแบบทางกฎหมายเท่านั้น (เมื่อปฏิบัติได้)
  - (2) ส่งผลให้การประเมิน การวัดมูลค่า การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล มีความสม่ำเสมออย่างสมเหตุสมผล เมื่อใช้ในสถานการณ์ที่คล้ายกัน
- (ง) ความเป็นกลางคือ การที่ข้อมูลในงบการเงินปราศจากความลำเอียง
- (จ) ความสามารถเข้าใจได้คือการที่ข้อมูลในงบการเงินมีความชัดเจนและครบถ้วน และไม่ขึ้นอยู่กับความคิดเห็นที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ
4. ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจที่จะเปรียบเทียบประเพณีปฏิบัติทางบัญชีกับข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่มีอยู่ ซึ่งสามารถยอมรับได้ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจเปรียบเทียบประเพณีปฏิบัติทางบัญชีกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ สำหรับการตรวจสอบกิจการขนาดเล็ก ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจที่จะเปรียบเทียบประเพณีปฏิบัติทางบัญชีกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่ถูกพัฒนาโดยเฉพาะสำหรับกิจการดังกล่าว โดยองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่หรือเป็นที่ยอมรับในการกำหนดมาตรฐาน เมื่อผู้สอบบัญชีทำการเปรียบเทียบดังกล่าว และสามารถระบุความแตกต่างได้ การตัดสินใจว่าประเพณีปฏิบัติทางบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินถือเป็นแม่บทการรายงานทางการเงินที่ยอมรับได้หรือไม่ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงเหตุผลของความแตกต่าง และการนำประเพณีปฏิบัติทางบัญชีหรือคำอธิบายของแม่บทการรายงานทางการเงินมาใช้ในการจัดทำงบการเงินสามารถส่งผลให้เกิดความเข้าใจผิดในงบการเงินได้หรือไม่
5. การรวบรวมประเพณีปฏิบัติทางบัญชีที่จัดทำขึ้นเพื่อตอบสนองต่อความต้องการเฉพาะของแต่ละบุคคล ไม่ถือเป็นแม่บทการรายงานทางการเงินที่ยอมรับได้สำหรับงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป ในทำนองเดียวกัน แม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์จะไม่ถือว่าเป็นแม่บทการรายงานทางการเงินที่ยอมรับได้ เว้นแต่จะได้รับการยอมรับโดยทั่วไปจากผู้จัดทำและผู้ใช้ในประเทศนั้น ๆ