



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)

การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูล
ที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ 315 (ปรับปรุง 2019) - การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนธันวาคม พ.ศ. 2562 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนพฤศจิกายน พ.ศ. 2564 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ ได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants” ข้อความที่ได้รับการอนุมัติในมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ เป็นข้อความที่เผยแพร่โดย IFAC เป็นภาษาอังกฤษ IFAC ไม่รับผิดชอบต่อความถูกต้องและครบถ้วนของการแปล หรือต่อการกระทำใด ๆ ที่อาจตามมาจากผลดังกล่าว

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 315 (ปรับปรุง 2019) - การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ © 2019 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ © 2021 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : *ISA 315 (Revised 2019) – Identifying and Assessing Risk of Material Misstatement, December 2019*

ติดต่อ Permissions@ifac.org เพื่อขออนุญาตทำซ้ำ ครอบครองหรือเป็นสื่อ หรือใช้เอกสารฉบับนี้ ในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)

การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2565)

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
แนวคิดที่สำคัญ	2-8
การปรับให้เหมาะสม	9
วันที่ถือปฏิบัติ	10
วัตถุประสงค์	11
คำจำกัดความ	12
ข้อกำหนด	
วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	13-18
การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงาน ทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ	19-27
การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น สาระสำคัญ	28-37
เอกสารหลักฐาน	38
คำอธิบายการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
คำจำกัดความ	ก1-ก10
วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	ก11-ก47
การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงาน ทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ	ก48-ก183
การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น สาระสำคัญ	ก184-ก236
เอกสารหลักฐาน	ก237-ก241



- ภาคผนวก 1 ข้อพิจารณาในทำความเข้าใจกิจการและรูปแบบธุรกิจ
- ภาคผนวก 2 การทำความเข้าใจปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง
- ภาคผนวก 3 การทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกิจการ
- ภาคผนวก 4 ข้อพิจารณาในการทำความเข้าใจหน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการ
- ภาคผนวก 5 ข้อพิจารณาในการทำความเข้าใจเทคโนโลยีสารสนเทศ
- ภาคผนวก 6 ข้อพิจารณาในการทำความเข้าใจการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน

แนวคิดที่สำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

2. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงิน¹ ซึ่งรวมถึงการได้รับหลักฐานในการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างพอเพียงเพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้² ความเสี่ยงในการสอบบัญชีเป็นผลมาจากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและความเสี่ยงจากการตรวจสอบ³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 อธิบายถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งอาจเกิดขึ้นใน 2 ระดับ⁴ ได้แก่ ในระดับของงบการเงินโดยรวมและในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล
3. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพในการวางแผนและปฏิบัติงานสอบบัญชี และทำการวางแผนและปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยใช้การสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพในการตระหนักถึงเหตุการณ์ที่อาจเป็นสาเหตุให้งบการเงินแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ⁵
4. ความเสี่ยงในระดับของงบการเงินเป็นความเสี่ยงที่ส่งผลกระทบต่ออย่างแพร่กระจายไปยังงบการเงินโดยรวมและมีโอกาสที่จะมีผลกระทบต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในหลายๆ เรื่อง ความเสี่ยงจากการแสดงของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ประกอบด้วย 2 องค์ประกอบ คือ ความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม
 - ความเสี่ยงสืบเนื่อง หมายถึง ความเสี่ยงที่สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจมีสาระสำคัญ ไม่ว่าจะมีความเสี่ยงที่เกี่ยวกับรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น โดยไม่พิจารณาการควบคุมที่เกี่ยวข้อง
 - ความเสี่ยงจากการควบคุม หมายถึง ความเสี่ยงที่ระบบการควบคุมภายในของกิจการจะไม่สามารถป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไข การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจ

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 17

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 13(ค)

⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก37

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 15-16

เกิดขึ้นภายในเวลาที่เหมาะสม ทั้งนี้ การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล และอาจมีสาระสำคัญ ไม่ว่าจะ มีสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น

5. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 อธิบายถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งประเมินในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ เพื่อกำหนดลักษณะช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่จำเป็นอย่างเหมาะสม⁶ สำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ระบุไว้ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ทำการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแยกจากกัน ตามที่อธิบายในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ความเสี่ยงสืบเนื่องอาจมีระดับสูงต่ำไม่เท่ากันสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้แต่ละเรื่อง และสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องแต่ละประเภท มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เรียกระดับที่ต่างกันของความเสี่ยงสืบเนื่องว่า “ระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง”
6. ผู้สอบบัญชีระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ทั้งที่เกิดจากข้อผิดพลาดและการทุจริต แม้ว่าทั้งสองเรื่องจะได้มีการกล่าวถึงในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ แต่เนื่องจากการทุจริตเป็นเรื่องสำคัญ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240⁷ จึงได้ระบุข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมในส่วนที่เกี่ยวข้องกับวิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ใช้ในการระบุ ประเมินและตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต
7. กระบวนการระบุและประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องและเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ มีความเชื่อมโยงอย่างมากกับแนวคิดที่ใช้สำหรับข้อกำหนดในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ การได้มาซึ่งความเข้าใจตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ อาจทำให้สามารถคาดการณ์ความเสี่ยงในเบื้องต้นได้ โดยความเสี่ยงดังกล่าวอาจชัดเจนขึ้นในขณะที่ผู้สอบบัญชีดำเนินการตามกระบวนการระบุและประเมินความเสี่ยง นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ยังกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยง และดัดแปลงการตอบสนองในภาพรวมทั้งวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเมื่อได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 หรือเมื่อได้รับข้อมูลใหม่

⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 646 และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้” ย่อหน้าที่ 6

⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน”

8. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีออกแบบและทำการตอบสนองโดยรวมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินที่ได้ประเมินไว้⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 อธิบายเพิ่มเติมว่าการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินและการตอบสนองโดยรวมของผู้สอบบัญชี ได้รับผลกระทบจากความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุม มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ยังมีข้อกำหนดเพิ่มเติมให้ผู้สอบบัญชีออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม เพื่อกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตการตรวจสอบที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ได้ประเมินไว้⁹

การปรับให้เหมาะสม

9. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ระบุว่า มาตรฐานการสอบบัญชีบางฉบับได้รวมข้อพิจารณาเกี่ยวกับการปรับให้เหมาะสม ซึ่งแสดงตัวอย่างการนำข้อกำหนดไปประยุกต์สำหรับทุกกิจการ ไม่ว่าลักษณะและสถานการณ์ของกิจการจะมีความซับซ้อนน้อยหรือซับซ้อนมากก็ตาม¹⁰ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ตั้งใจให้ใช้สำหรับการสอบบัญชีสำหรับทุกกิจการ โดยไม่คำนึงถึงขนาดหรือความซับซ้อน ดังนั้น คำอธิบายการนำไปปฏิบัติจึงมีข้อพิจารณาที่เฉพาะเจาะจงสำหรับกิจการทั้งที่มีความซับซ้อนน้อยและซับซ้อนมาก ตามความเหมาะสม แม้ขนาดของกิจการอาจเป็นข้อบ่งชี้ถึงความซับซ้อน แต่บางกิจการที่มีขนาดเล็กกว่าอาจมีความซับซ้อนมากกว่า และกิจการที่ขนาดใหญ่กว่าอาจมีความซับซ้อนน้อยกว่าก็ได้

วันถือปฏิบัติ

10. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2565

วัตถุประสงค์

11. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ เพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ทั้งในระดับของงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการออกแบบและทำการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ไปปฏิบัติ

⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 5

⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 6

¹⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก69

คำจำกัดความ

12. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้

- (ก) สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ หมายถึง การรับรองของผู้บริหาร ไม่ว่าจะเป็นการแสดงออกอย่างชัดเจนหรือไม่ก็ตาม ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้ การวัดมูลค่า การแสดงรายการ และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการรับรองโดยผู้บริหารว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีใช้สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในการพิจารณาถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงประเภทต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้นเมื่อผู้สอบบัญชีทำการระบุ ประเมิน และตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1)
- (ข) ความเสี่ยงทางธุรกิจ หมายถึง ความเสี่ยงที่เป็นผลมาจากเงื่อนไข เหตุการณ์ สภาพแวดล้อม การกระทำหรือการละเลยการกระทำที่สำคัญ ซึ่งอาจมีผลกระทบเชิงลบต่อความสามารถของกิจการในการบรรลุวัตถุประสงค์และการดำเนินตามกลยุทธ์ หรือความเสี่ยงที่เป็นผลจากการกำหนดวัตถุประสงค์และกลยุทธ์ที่ไม่เหมาะสม
- (ค) การควบคุม หมายถึง นโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่กิจการกำหนดขึ้นมาเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล โดยในบริบทนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2-ก5)
- (1) นโยบาย คือ ข้อความเกี่ยวกับสิ่งที่ควรทำหรือไม่ควรทำในกิจการ เพื่อให้ทำการควบคุมบรรลุผล ข้อความดังกล่าวอาจเป็นลายลักษณ์อักษร เป็นการสื่อสารโดยชัดแจ้ง หรือเป็นการแสดงเป็นนัยจากการกระทำและการตัดสินใจ
- (2) วิธีปฏิบัติ คือ การกระทำต่างๆ ที่นำนโยบายไปปฏิบัติ
- (ง) การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ หมายถึง การควบคุมที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการที่ช่วยสนับสนุนให้เกิดการทำงานของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่เหมาะสมอย่างต่อเนื่อง ซึ่งรวมถึงการทำหน้าที่อย่างมีประสิทธิภาพอย่างต่อเนื่องของควบคุมการประมวลผลสารสนเทศ และบูรณาภาพของสารสนเทศ (นั่นคือ ความครบถ้วน ความถูกต้องและความสมเหตุสมผลของสารสนเทศ) ในระบบสารสนเทศของกิจการ (ดูคำจำกัดความของ “สภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ”)
- (จ) การควบคุมการประมวลผลสารสนเทศ หมายถึง การควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการประมวลผลสารสนเทศโดยระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศหรือกระบวนการประมวลผลสารสนเทศด้วยมือในระบบสารสนเทศของกิจการ ซึ่งการควบคุมดังกล่าวใช้ในการตอบสนองโดยตรงกับความเสี่ยงที่มีผลต่อบูรณาภาพของสารสนเทศ (นั่นคือ ความครบถ้วน ความถูกต้องและความสมเหตุสมผลของรายการและสารสนเทศอื่น) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก6)

- (ฉ) ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง หมายถึง ลักษณะของเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่กระทบต่อโอกาสในการแสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด) ในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล โดยไม่พิจารณาการควบคุม ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอาจเป็นในเชิงปริมาณหรือเชิงคุณภาพ และรวมถึงความซับซ้อน การใช้ข้อคิดเห็นส่วนบุคคล การเปลี่ยนแปลง ความไม่แน่นอน หรือโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่น¹¹ ตราบเท่าที่เรื่องเหล่านั้นมีผลต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก7-ก8)
- (ช) สภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ หมายถึง ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและโครงสร้างพื้นฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่คอยสนับสนุนอยู่ รวมทั้งกระบวนการต่างๆ และบุคลากรที่เกี่ยวข้องในกระบวนการเหล่านั้น ซึ่งกิจการใช้สิ่งต่างๆ ดังกล่าวในการสนับสนุนการดำเนินงานและการบรรลุกลยุทธ์ทางธุรกิจ ทั้งนี้ เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
- (1) ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ คือ โปรแกรม หรือกลุ่มของโปรแกรมที่ใช้สำหรับการเริ่มต้น การประมวลผล การบันทึก และการรายงานรายการค้าหรือสารสนเทศ ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศรวมถึงคลังข้อมูลและซอฟต์แวร์ที่ช่วยสร้างรายงาน
 - (2) โครงสร้างพื้นฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ประกอบไปด้วย เครือข่ายระบบปฏิบัติการ รวมทั้งฐานข้อมูล และฮาร์ดแวร์และซอฟต์แวร์ที่เกี่ยวข้องกับคลังข้อมูลเหล่านั้น
 - (3) กระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ เป็นกระบวนการของกิจการที่จัดการการเข้าถึงสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ จัดการการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมหรือการเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ และการจัดการการปฏิบัติงานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ
- (ซ) สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง หมายถึง สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งมีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุไว้ การตัดสินใจว่าสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ใดเป็นสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องหรือไม่ จะกระทำก่อนที่จะพิจารณาถึงการควบคุมใดๆ (นั่นคือ พิจารณาเพียงความเสี่ยงสืบเนื่อง) (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก9)
- (ฅ) ความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ หมายถึง ความเสี่ยงที่การควบคุมที่ใช้ในการประมวลผลสารสนเทศอาจมีการออกแบบหรือการนำไปปฏิบัติที่ไม่มีประสิทธิผล หรือความเสี่ยงที่มีผลต่อคุณภาพของสารสนเทศ (นั่นคือ ความครบถ้วน ความถูกต้อง

¹¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ ก24-ก27

และความสมเหตุสมผลของรายการและสารสนเทศอื่น) ในระบบสารสนเทศของกิจการ อันเนื่องมาจากความไม่มีประสิทธิผลของการออกแบบและการนำไปปฏิบัติของการควบคุมในกระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ (ดู “สภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ”)

- (ญ) วิธีการประเมินความเสี่ยง หมายถึง วิธีการตรวจสอบที่ออกแบบและปฏิบัติเพื่อระบุ และประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด) ในระดับของงบการเงินและระดับที่เกี่ยวข้อง สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้
- (ฉ) ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ หมายถึง ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องตั้งแต่หนึ่งเรื่องขึ้นไป
- (ค) ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ หมายถึง ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก10)
- (1) ซึ่งจากการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องแล้วพบว่าอยู่ใกล้กับระดับบนสุดของระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง อันเป็นผลมาจากระดับที่ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องกระทบต่อผลโดยรวมของความเป็นไปได้ที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นเกิดขึ้น หรือ
 - (2) ที่ถือว่าเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น¹²
- (ง) ระบบการควบคุมภายใน หมายถึง ระบบที่ออกแบบ นำไปปฏิบัติ และ ดูแลโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้บริหารและบุคลากรอื่น เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับการบรรลุวัตถุประสงค์ของกิจการด้านความน่าเชื่อถือของการรายงานทางการเงิน ด้านความมีประสิทธิภาพและความมีประสิทธิภาพในการดำเนินงาน และด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี ระบบการควบคุมภายในสามารถแบ่งเป็น 5 องค์ประกอบที่มีความเกี่ยวข้องระหว่างกันดังนี้
- (1) สภาพแวดล้อมการควบคุม
 - (2) กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ
 - (3) กระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ
 - (4) ระบบสารสนเทศและการสื่อสาร และ
 - (5) กิจกรรมการควบคุม

¹² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 27 และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน” ย่อหน้าที่ 18

ข้อกำหนด

วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

13. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่สามารถให้เกณฑ์อย่างเหมาะสมสำหรับ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก11-ก18)
- (ก) การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด) ในระดับของงบการเงินและระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และ
 - (ข) การออกแบบวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330
- ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงในลักษณะที่ปราศจากความลำเอียงในการหาหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจสนับสนุนหรือที่นำไปสู่การไม่รวมหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจขัดแย้งกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก14)
14. วิธีการประเมินความเสี่ยงต้องรวมถึงวิธีดังต่อไปนี้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก19-ก21)
- (ก) การสอบถามผู้บริหารและบุคคลอื่นที่เหมาะสมภายในกิจการ ซึ่งรวมถึงบุคคลภายในหน่วยงานตรวจสอบภายใน (ถ้ามี) (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก22-ก26)
 - (ข) การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก27-ก31)
 - (ค) การสังเกตการณ์และการตรวจ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก32-ก36)

ข้อมูลจากแหล่งอื่น

15. ในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีตามย่อหน้าที่ 13 ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาข้อมูลจาก (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก37-ก38)
- (ก) วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบรับหรือการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าหรืองานสอบบัญชี และ
 - (ข) งานอื่นที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานได้ปฏิบัติงานให้กิจการนั้น (ถ้ามี)
16. เมื่อผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะใช้ข้อมูลที่ได้มาจากประสบการณ์ในอดีตของผู้สอบบัญชีกับกิจการและจากวิธีการตรวจสอบที่ใช้ในการสอบบัญชีงวดก่อน ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าข้อมูลดังกล่าวยังคงเกี่ยวข้องและสามารถเชื่อถือได้พอที่จะนำมาใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีในงวดปัจจุบัน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก39-ก41)

การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน

17. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานและสมาชิกที่สำคัญในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานต้องปรึกษาหารือร่วมกันถึงการใช้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและโอกาสที่งบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก42-ก47)

18. หากมีสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ไม่ได้เข้าร่วมการปรึกษาหารือของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานดังกล่าว ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องตัดสินใจว่ามีประเด็นใดที่ควรสื่อสารกับสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ไม่ได้เข้าร่วมการปรึกษาหารือดังกล่าว

การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้มบทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก48-ก49)

การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และแม้มบทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก50-ก55)

19. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อทำความเข้าใจในเรื่องดังต่อไปนี้
- (ก) เรื่องเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ
 - (1) โครงสร้างองค์กร ความเป็นเจ้าของ การกำกับดูแล และรูปแบบธุรกิจของกิจการ ซึ่งรวมถึงขอบเขตของการบูรณาการเทคโนโลยีสารสนเทศเข้ากับรูปแบบธุรกิจ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก56-ก67)
 - (2) ปัจจัยด้านอุตสาหกรรม ปัจจัยด้านข้อกำหนดทางกฎหมายและปัจจัยภายนอกอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก68-ก73) และ
 - (3) มาตรการภายในและภายนอกที่ใช้เพื่อประเมินผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก74-ก81)
 - (ข) แม้มบทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และนโยบายการบัญชีและเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก82-ก84) และ
 - (ค) ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องส่งผลต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้อย่างไรและมีผลกระทบในระดับใด ในการจัดทำงบการเงินตามแม้มบทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง โดยอาศัยความเข้าใจที่ได้จากย่อหน้าที่ 19(ก) และย่อหน้าที่ 19(ข) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก85-ก89)
20. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่านโยบายการบัญชีของกิจการมีความเหมาะสมและสอดคล้องกับแม้มบทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

การทำความเข้าใจองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก90-ก95)

สภาพแวดล้อมในการควบคุม กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ และกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก96-ก98)

สภาพแวดล้อมการควบคุม

21. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในสภาพแวดล้อมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน โดย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก99-ก100)

<p>(ก) การทำความเข้าใจกลุ่มของการควบคุม กระบวนการ และโครงสร้าง ที่ตอบสนองต่อ เรื่องดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก101-ก102)</p> <p>(1) วิธีการที่ผู้บริหารใช้ในการบรรลุความ รับผิดชอบในการกำกับดูแล เช่น วัฒนธรรมองค์กรและความมุ่งมั่นของ ผู้บริหารต่อความซื่อสัตย์สุจริตและ คุณค่าทางจรรยาบรรณ</p> <p>(2) ความเป็นอิสระและการกำกับดูแล ระบบการควบคุมภายในของกิจการ โดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ใน กรณีที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ได้ เป็นผู้บริหาร</p> <p>(3) การมอบหมายอำนาจหน้าที่และความ รับผิดชอบของกิจการ</p> <p>(4) วิธีการดึงดูด พัฒนา และรักษาไว้ซึ่ง บุคคลที่มีความรู้ความสามารถ และ</p> <p>(5) วิธีการกำหนดให้บุคคลมีความ รับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติตาม ภาระหน้าที่ในการบรรลุวัตถุประสงค์ ของระบบการควบคุมภายใน</p>	<p>และ</p> <p>(ข) การประเมินว่า (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก103-ก108)</p> <p>(1) ผู้บริหาร (ภายใต้การกำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล) ได้สร้างและ ดำรงไว้ ซึ่งวัฒนธรรมในเรื่อง ความซื่อสัตย์และพฤติกรรม ทางจรรยาบรรณหรือไม่</p> <p>(2) สภาพแวดล้อมการควบคุม เป็นพื้นฐานที่เหมาะสมต่อ องค์ประกอบอื่นของระบบ การควบคุมภายในหรือไม่ โดยพิจารณาถึงลักษณะและ ความซับซ้อนของกิจการ และ</p> <p>(3) ข้อบกพร่องของการควบคุม ที่พบในสภาพแวดล้อม การควบคุมลดประสิทธิผล ขององค์ประกอบอื่นของ ระบบการควบคุมภายใน หรือไม่</p>
--	--

กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ

<p>22. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในกระบวนการ ประเมินความเสี่ยงของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน โดย</p>	
<p>(ก) การทำความเข้าใจกระบวนการของกิจการที่ เกี่ยวข้องกับเรื่องดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก109-ก110)</p> <p>(1) การระบุความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง กับวัตถุประสงค์ด้านการรายงาน ทางการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก62)</p>	<p>และ</p> <p>(ข) การประเมินว่ากระบวนการ ประเมินความเสี่ยงของกิจการ เหมาะสมกับสถานการณ์ของ กิจการหรือไม่ โดยพิจารณาถึง ลักษณะและความซับซ้อนของ</p>

<p>(2) การประเมินความมีนัยสำคัญของความเสี่ยงเหล่านั้น ซึ่งรวมถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความเสี่ยงเหล่านั้น และ</p> <p>(3) การตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น</p>	<p>กิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก111-ก113)</p>
---	---

23. หากผู้สอบบัญชีพบความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งผู้บริหารไม่ได้ระบุไว้ ผู้สอบบัญชีต้อง

- (ก) พิจารณาว่าความเสี่ยงดังกล่าวเป็นความเสี่ยงประเภทที่ผู้สอบบัญชีคาดการณ์ว่ากิจการควรระบุได้จากกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการหรือไม่ หากใช่ ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจถึงสาเหตุที่กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการไม่สามารถระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญนั้นได้ และ
- (ข) พิจารณาผลกระทบจากการประเมินของผู้สอบบัญชีในย่อหน้าที่ 22(ข)

กระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ

<p>24. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการจัดทางการเงิน โดย (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก114-ก115)</p>	
<p>(ก) การทำความเข้าใจกระบวนการของกิจการที่เกี่ยวข้องกับ</p> <p>(1) การประเมินผลอย่างต่อเนื่อง และการประเมินผลแยกต่างหาก เพื่อติดตามความมีประสิทธิภาพของการควบคุมรวมทั้งการระบุและการแก้ไขข้อบกพร่องของการควบคุมที่พบ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก116-ก117)</p> <p>(2) หน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการ (ถ้ามี) ซึ่งรวมถึงลักษณะ ความรับผิดชอบ และกิจกรรมของหน่วยงานตรวจสอบภายในดังกล่าว (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก118)</p> <p>(ข) การทำความเข้าใจแหล่งที่มาของข้อมูลที่ใช้ในกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการและเกณฑ์ที่ผู้บริหารใช้ใน</p>	<p>และ</p> <p>(ค) การประเมินว่ากระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการมีความเหมาะสมกับสถานการณ์ของกิจการหรือไม่ โดยพิจารณาถึงลักษณะและความซับซ้อนของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก121-ก122)</p>

<p>การพิจารณาว่าข้อมูลนั้นมีความน่าเชื่อถือ อย่างไรเพียงพอดตามวัตถุประสงค์ (อ้างถึงย่อ หน้าที่ ก119-ก120)</p>	
---	--

ระบบสารสนเทศและการสื่อสารและกิจกรรมการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก123-ก130)

ระบบสารสนเทศและการสื่อสาร

<p>25. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบสารสนเทศและการสื่อสารของกิจการ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน โดย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก131)</p>	
<p>(ก) การทำความเข้าใจกิจกรรมการประมวลผลสารสนเทศของกิจการ (ซึ่งรวมถึงข้อมูลและสารสนเทศของกิจการ ทรัพยากรที่ใช้ และนโยบาย) สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก132-ก143)</p> <p>(1) วิธีการที่ข้อมูลเดินทางผ่านระบบสารสนเทศของกิจการ ซึ่งรวมถึงเรื่องที่ว่า</p> <p>ก. การเริ่มต้นของรายการค้าเกิดขึ้นได้อย่างไร และข้อมูลเกี่ยวกับรายการค้านั้นได้รับการบันทึกประมวลผล แก้ไข (ในกรณีที่เป็น) ผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภท และรายงานในงบการเงินอย่างไร และ</p> <p>ข. ข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์และเงื่อนไขต่างๆ ที่นอกเหนือจากรายการค้า ได้รับการรวบรวมประมวลผลและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างไร</p> <p>(2) บันทึกทางบัญชี บัญชีในงบการเงิน และบันทึกสนับสนุนอื่นที่เกี่ยวข้องกับทางเดินของข้อมูลในระบบสารสนเทศ</p>	<p>และ</p> <p>(ค) การประเมินว่าระบบสารสนเทศและการสื่อสารของกิจการสนับสนุนอย่างเหมาะสมต่อการจัดทำงบการเงินของกิจการตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก146)</p>



<p>(3) กระบวนการรายงานทางการเงินที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินของกิจการ ซึ่งรวมถึงการเปิดเผยข้อมูล และ</p> <p>(4) ทรัพยากรของกิจการ (ซึ่งรวมถึงสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ) ที่เกี่ยวข้องกับย่อหน้าที่ (ก)(1) ถึง (ก)(3) ข้างต้น</p> <p>(ข) การทำความเข้าใจว่ากิจการสื่อสารอย่างไรระหว่างบุคคลต่อไปนี้เกี่ยวกับเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สนับสนุนความรับผิดชอบเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินและการรายงานที่เกี่ยวข้อง ในระบบสารสนเทศและในองค์ประกอบอื่นของระบบการควบคุมภายใน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก144-ก145)</p> <p>(1) ระหว่างบุคคลต่าง ๆ ภายในกิจการ ซึ่งรวมถึงวิธีการสื่อสารบทบาทและความรับผิดชอบในการรายงานทางการเงิน</p> <p>(2) ระหว่างผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และ</p> <p>(3) ระหว่างกิจการกับบุคคลภายนอก เช่น หน่วยงานที่กำกับดูแล</p>	
---	--

กิจกรรมการควบคุม

<p>26. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจกรรมการควบคุม โดย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก147-ก157)</p>	
<p>(ก) การระบุการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุม ดังต่อไปนี้</p> <p>(1) การควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่กำหนดว่าเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก158-ก159)</p>	<p>และ</p> <p>(ง) สำหรับแต่ละการควบคุมที่ระบุไว้ใน (ก) หรือ (ค)(2) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก175-ก181)</p> <p>(1) การประเมินว่าการควบคุมได้รับการออกแบบอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อ</p>

<p>(2) การควบคุมสำหรับการบันทึกรายการในสมุดรายวันต่าง ๆ ซึ่งรวมถึงการบันทึกรายการที่ไม่ได้กำหนดไว้เป็นมาตรฐานที่ใช้กับรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ รายการที่ไม่ปกติ หรือรายการปรับปรุง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก 160-ก161)</p> <p>(3) การควบคุมที่ผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเพื่อประโยชน์ในการกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งต้องรวมถึงการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก162-ก164)</p> <p>(4) การควบคุมอื่นๆ ที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาโดยการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีแล้ว เห็นว่าเหมาะสมเพื่อให้ผู้สอบบัญชีบรรลุวัตถุประสงค์ที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 13 ในส่วนที่เกี่ยวกับความเสี่ยงในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก165)</p> <p>(ข) การระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ สำหรับการควบคุมต่างๆ ที่ระบุไว้ใน (ก) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก166-ก172)</p> <p>(ค) สำหรับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยี</p>	<p>ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หรือได้รับการออกแบบอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อสนับสนุนการทำงานของการทำงานของการควบคุมอื่นๆ หรือไม่ และ</p> <p>(2) การพิจารณาว่ามีการนำการควบคุมไปปฏิบัติหรือไม่ โดยการปฏิบัติวิธีการประเมินที่นอกเหนือจากการสอบถามบุคลากรของกิจการ</p>
---	--

<p>สารสนเทศที่ระบุไว้ในย่อหน้า (ข) ข้างต้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก173-ก174)</p> <p>(1) การระบุความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องซึ่งเกิดจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ และ</p> <p>(2) การระบุการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าว</p>	
---	--

ข้อบกพร่องของการควบคุมที่เกิดขึ้นภายในระบบการควบคุมภายในของกิจการ

27. จากการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ามีการพบข้อบกพร่องของการควบคุมหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก182-ก183)

การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก184-ก185)

การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

28. ผู้สอบบัญชีต้องระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและพิจารณาว่าความเสี่ยงดังกล่าวมีอยู่จริงหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก186-ก192)
- (ก) ในระดับของงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก193-ก200) หรือ
- (ข) ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้สำหรับประเภทของรายการยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก201)
29. ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องและประเภทของรายการยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก202-ก204)

การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงิน

30. สำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินที่ระบุได้ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเสี่ยงนั้น และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก193-ก200)
- (ก) พิจารณาว่าความเสี่ยงดังกล่าวมีผลต่อการประเมินความเสี่ยงในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หรือไม่ และ
- (ข) ประเมินลักษณะและขอบเขตของผลกระทบของความเสี่ยงดังกล่าวที่แผ่กระจายในงบการเงินโดยรวม

การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก205-ก217)

31. สำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ได้ระบุไว้ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องโดยการประเมินจากความเป็นไปได้ที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ในการประเมินดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่า
 - (ก) ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องส่งผลอย่างไรต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง และส่งผลในระดับใด และ
 - (ข) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินส่งผลอย่างไรต่อการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และส่งผลในระดับใด (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก215-ก216)
32. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประเมินไว้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก218-ก221)
33. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่สำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก222-ก225)

การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม

34. ถ้าผู้สอบบัญชีวางแผนทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม แต่ถ้าผู้สอบบัญชีไม่ได้วางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมของผู้สอบบัญชีต้องเป็นแบบที่ทำให้การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเท่ากับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก226-ก229)

การประเมินหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาจากวิธีการประเมินความเสี่ยง

35. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาจากวิธีการประเมินความเสี่ยงให้เกณฑ์ที่เหมาะสมในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ถ้าหากไม่ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีประเมินความเสี่ยงเพิ่มเติมจนกว่าจะได้หลักฐานการสอบบัญชีที่ให้เกณฑ์ดังกล่าว ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาหลักฐานการสอบบัญชีทั้งหมดที่ได้มาจากวิธีการประเมินความเสี่ยง ไม่ว่าจะมีความสอดคล้องหรือขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หรือไม่ก็ตาม (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก230-ก232)

ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งไม่มีนัยสำคัญแต่มีสาระสำคัญ

36. สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญ แต่ไม่เคยถูกกำหนดให้เป็นประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล ที่มีนัยสำคัญมาก่อน ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการกำหนดของผู้สอบบัญชียังคงมีความเหมาะสมหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก233-ก235)

การปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยง

37. ถ้าผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลใหม่ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีใช้เป็นเกณฑ์ในการระบุหรือประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไว้เดิม ผู้สอบบัญชีต้องปรับเปลี่ยนการระบุหรือการประเมินดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก236)

เอกสารหลักฐาน

38. ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมเรื่องต่อไปนี้ในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ¹³ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก237-ก241)
- (ก) การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานและข้อสรุปจากการตัดสินใจที่สำคัญ
 - (ข) ส่วนสำคัญของความเข้าใจของผู้สอบบัญชีตามย่อหน้าที่ 19, 21, 22, 24 และ 25 แหล่งที่มาของข้อมูลที่ใช้ในการทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชี และวิธีการประเมินความเสี่ยงที่ได้ปฏิบัติ
 - (ค) การประเมินการออกแบบการควบคุมที่ระบุไว้ และการพิจารณาว่าการควบคุมเหล่านั้นได้นำไปปฏิบัติหรือไม่ ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 26 และ
 - (ง) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ระบุและประเมินไว้ในระดับของงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญและความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ) และเหตุผลสนับสนุนการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญ

¹³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8-11 และ ก6-ก7

คำอธิบายการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

คำจำกัดความ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12(ก))

- ก1. ผู้สอบบัญชีใช้กลุ่มของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในในการพิจารณาประเภทของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้น เมื่อผู้สอบบัญชีทำการระบุ ประเมินและตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างกลุ่มของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ดังกล่าวได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก190 สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้แตกต่างจากคำรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580¹⁴ ที่ใช้เพื่อยืนยันเรื่องบางเรื่องหรือเพื่อสนับสนุนหลักฐานการสอบบัญชีอื่น

การควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12(ค))

- ก2. การควบคุมแทรกตัวอยู่ในองค์ประกอบต่างๆ ของระบบการควบคุมภายในของกิจการ
- ก3. นโยบายถูกนำไปปฏิบัติผ่านการกระทำของบุคลากรในกิจการ หรือผ่านการห้ามบุคลากรไม่ให้กระทำการที่อาจทำให้ขัดแย้งกับนโยบายดังกล่าว
- ก4. วิธีปฏิบัติอาจเป็นคำสั่งผ่านทางเอกสารที่เป็นทางการหรือการสื่อสารอื่นโดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หรืออาจเป็นผลมาจากพฤติกรรมที่ไม่ได้เป็นคำสั่งแต่เป็นผลมาจากวัฒนธรรมองค์กรของกิจการ วิธีปฏิบัติอาจเป็นการบังคับผ่านทางวิธีการกระทำที่อนุญาตโดยระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้ในกิจการหรือโดยด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ
- ก5. การควบคุมอาจเป็นแบบทางตรงหรือทางอ้อม การควบคุมทางตรงเป็นการควบคุมที่แม่นยำเพียงพอที่จะตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ การควบคุมทางอ้อมเป็นการควบคุมเพื่อสนับสนุนการควบคุมทางตรง

การควบคุมการประมวลผลสารสนเทศ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12(จ))

- ก6. ความเสี่ยงต่อคุณภาพของสารสนเทศ เกิดจากความเสี่ยงจากการนำนโยบายด้านสารสนเทศของกิจการไปปฏิบัติอย่างไม่มีประสิทธิผล ซึ่งนโยบายดังกล่าวเป็นนโยบายที่จะกำหนดทางเดินของสารสนเทศ การบันทึกและกระบวนการรายงานในระบบสารสนเทศของกิจการ การควบคุมการประมวลผลสารสนเทศ คือ วิธีปฏิบัติที่สนับสนุนการนำนโยบายด้านสารสนเทศของกิจการไปดำเนินการ การควบคุมการประมวลผลสารสนเทศอาจเป็นแบบอัตโนมัติ (คือ ฝังอยู่ในระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ) หรือแบบที่ปฏิบัติงานด้วยมือ (นั่นคือ การควบคุมการนำเข้าและส่งออก

¹⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 “หนังสือรับรอง”

ของข้อมูล) และอาจขึ้นอยู่กับการควบคุมอื่น ซึ่งรวมถึงการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศ ประเภทอื่นหรือการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ

ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12(จ))

ภาคผนวก 2 กล่าวถึงข้อพิจารณาเพิ่มเติมเกี่ยวกับการทำความเข้าใจปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง

- ก7. ปัจจัยที่ความเสี่ยงสืบเนื่องอาจเป็นในเชิงคุณภาพหรือเชิงปริมาณ และมีผลกระทบต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องเชิงคุณภาพที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำข้อมูลที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง รวมถึง
- ความซับซ้อน
 - การใช้ข้อคิดเห็นส่วนบุคคล
 - การเปลี่ยนแปลง
 - ความไม่แน่นอน หรือ
 - โอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่น ตราบเท่าที่เรื่องเหล่านั้นมีผลต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง
- ก8. ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่น ซึ่งทำให้เกิดโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล รวมถึง
- ความมีนัยสำคัญทั้งในเชิงปริมาณและคุณภาพของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล หรือ
 - ปริมาณหรือการไม่เป็นรูปแบบเดียวกันในกลุ่มของรายการที่ได้รับการประมวลผลผ่านประเภทของรายการหรือยอดคงเหลือทางบัญชี หรือที่สะท้อนอยู่ในการเปิดเผยข้อมูล

สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12(ซ))

- ก9. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเรื่องหนึ่งอาจเกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้มากกว่าหนึ่งเรื่อง ซึ่งในกรณีนี้ สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ทุกเรื่องที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงดังกล่าวถือว่าเป็นสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องทั้งสิ้น ถ้าสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ไม่ได้รับผลกระทบจากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญใดๆ เลย สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ไม่นับถือว่าเป็นสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง

ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 12(ก))

ก10. ความมีนัยสำคัญ หมายถึง ความสำคัญของเรื่องใดเรื่องหนึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับเรื่องอื่น ผู้สอบบัญชีตัดสินความมีนัยสำคัญในบริบทของเรื่องที่พิจารณาอยู่ ในกรณีของความเสียหายสืบเนื่อง ความมีนัยสำคัญอาจพิจารณาในบริบทที่ว่าปัจจัยความเสียหายสืบเนื่องมีผลกระทบอย่างไร และมากน้อยเพียงใด ต่อผลโดยรวมของความเป็นไปได้ที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้น

วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13-18)

ก11. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ครอบคลุมการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญทั้งที่เกิดจากการทุจริตและจากข้อผิดพลาด อย่างไรก็ตาม การทุจริตเป็นเรื่องที่สำคัญมากจนต้องมีข้อกำหนดและแนวทางเพิ่มเติมในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ในส่วนที่เกี่ยวกับวิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่จะใช้ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต¹⁵ นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีต่อไปนี้ได้ให้ข้อกำหนดและแนวทางเพิ่มเติมเพื่อใช้ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในแต่ละเรื่องหรือสถานการณ์เป็นการเฉพาะ

- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง)¹⁶ ในเรื่องเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 ในเรื่องเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)¹⁷ ในเรื่องเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง)¹⁸ ในเรื่องเกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ

ก12. การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมีความจำเป็นอย่างมากในการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีที่รวบรวมได้จากวิธีการประเมินความเสี่ยง และช่วยผู้สอบบัญชีให้คงไว้ซึ่งการตื่นตัวต่อหลักฐานการสอบบัญชีที่ไม่ลำเอียงไปทางสนับสนุนหรือหักล้างการมีอยู่ของความเสี่ยง การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นทัศนคติที่ผู้สอบบัญชีนำไปประยุกต์เมื่อมีการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งจะให้เกณฑ์ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการตัดสินใจว่าเมื่อใดผู้สอบบัญชีมีหลักฐานการสอบบัญชีที่ให้เกณฑ์ที่เหมาะสมในการประเมินความเสี่ยงแล้ว

¹⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 12-27

¹⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง”

¹⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง”

¹⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง) “ข้อพิจารณาพิเศษ - การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม”

ก13. การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี อาจรวมถึง

- การตั้งคำถามสำหรับข้อมูลที่ขัดแย้งกันและความน่าเชื่อถือของเอกสาร
- การพิจารณาคำตอบที่ได้จากการสอบถามและข้อมูลอื่นที่ได้จากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- การตื่นตัวต่อสถานการณ์ที่อาจแสดงให้เห็นถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด
- การพิจารณาว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับนั้น สนับสนุนการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ โดยคำนึงถึงลักษณะและสถานการณ์ของกิจการ

เหตุที่การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่ไม่มีความลำเอียงมีความสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้า 13)

ก14. การออกแบบและการปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงโดยไม่มี ความลำเอียงเพื่อให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่สนับสนุนการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุข้อมูลที่มีความขัดแย้งกัน ซึ่งข้อมูลดังกล่าวอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้

แหล่งที่มาของหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้า 13)

ก15. การออกแบบและการปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่ไม่มีความลำเอียง อาจเกี่ยวข้องกับการได้รับหลักฐานมาจากหลายๆ แหล่ง ทั้งในและนอกกิจการ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องทำการค้นหาอย่างละเอียดถี่ถ้วนเพื่อที่จะระบุแหล่งของหลักฐานการสอบบัญชีทุกแหล่งที่อาจเป็นไปได้ นอกเหนือจากข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งอื่นแล้ว¹⁹ แหล่งที่มาของข้อมูลที่ใช้ในวิธีการประเมินความเสี่ยงอาจรวมถึง

- การปฏิสัมพันธ์กับผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และบุคลากรสำคัญอื่น ๆ เช่น ผู้ตรวจสอบภายใน
- หน่วยงานภายนอก เช่น หน่วยงานการกำกับดูแล ไม่ว่าจะได้รับข้อมูลจากหน่วยงานนั้นทางตรงหรือทางอ้อม
- ข้อมูลที่เปิดเผยสู่สาธารณชนเกี่ยวกับกิจการ เช่น ข่าวสารประชาสัมพันธ์ที่ออกโดยกิจการ เอกสารการประชุมสำหรับนักวิเคราะห์หรือนักลงทุน รายงานของนักวิเคราะห์ หรือข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมการค้า

¹⁹ ดูย่อหน้า 37 และ 38

ไม่ว่าจะเป็นแหล่งข้อมูลใด ผู้สอบบัญชีพิจารณาความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จะใช้เป็นหลักฐานในการสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500²⁰

การปรับให้เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

- ก16. ลักษณะและขอบเขตของวิธีการประเมินความเสี่ยงอาจแตกต่างกันไปตามลักษณะและสถานการณ์ของกิจการ เช่น ความเป็นทางการของนโยบายและวิธีปฏิบัติ รวมทั้งกระบวนการและระบบของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจกับผู้ประกอบวิชาชีพในการกำหนดลักษณะและขอบเขตของวิธีการประเมินความเสี่ยงที่จะปฏิบัติเพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
- ก17. แม้ว่าจะระดับของความเป็นทางการของนโยบายและวิธีปฏิบัติ รวมทั้งกระบวนการและระบบของกิจการ จะแตกต่างกัน ผู้สอบบัญชียังคงต้องได้มาซึ่งความเข้าใจตามย่อหน้าที่ 19, 21, 22, 24, 25 และ 26

ตัวอย่าง

บางกิจการ ซึ่งรวมถึงกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย โดยเฉพาะกิจการที่เจ้าของกิจการเป็นผู้บริหารเอง อาจไม่ได้กำหนดกระบวนการและระบบที่เป็นแบบแผนไว้ (เช่น กระบวนการประเมินความเสี่ยง หรือกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายใน) หรืออาจมีการกำหนดกระบวนการหรือระบบที่ไม่ค่อยได้บันทึกไว้เป็นลายลักษณ์อักษร หรือไม่มี ความสม่ำเสมอในวิธีการที่นำไปปฏิบัติ เมื่อระบบและกระบวนการดังกล่าวมีลักษณะไม่เป็นทางการ ผู้สอบบัญชีอาจยังคงสามารถปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงโดยใช้การสังเกตการณ์ และการสอบถามได้อยู่

ในบางกิจการ โดยเฉพาะกิจการที่ซับซ้อนมากกว่า อาจคาดหวังได้ว่าจะมีนโยบายและวิธีปฏิบัติที่เป็นทางการและมีการบันทึกเป็นลายลักษณ์อักษรอย่างเหมาะสม ผู้สอบบัญชีอาจใช้เอกสารเหล่านั้นในการปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยง

- ก18. ลักษณะและขอบเขตของวิธีการประเมินความเสี่ยงที่จะนำไปปฏิบัติในงานสอบบัญชีครั้งแรก อาจมีขอบเขตที่กว้างกว่าวิธีประเมินความเสี่ยงที่ทำในงานสอบบัญชีสำหรับปีต่อ ๆ มา ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจเน้นเฉพาะการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นหลังจากการตรวจสอบงวดก่อน

ประเภทของวิธีการประเมินความเสี่ยง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)

- ก19. มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 500²¹ อธิบายถึงประเภทของวิธีการตรวจสอบที่อาจนำไปใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีจากวิธีการประเมินความเสี่ยงและวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

²⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 “หลักฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 7

²¹ มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 500 ย่อหน้าที่ ก14-ก17 และ ก21-ก25

ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบอาจได้รับผลกระทบจากข้อเท็จจริงที่ว่าข้อมูลทางบัญชีและหลักฐานอื่นบางชนิดอาจมีอยู่ในรูปของข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์เท่านั้นหรือมีอยู่ ณ เวลาใดเวลาหนึ่งเท่านั้น²² ผู้สอบบัญชีอาจปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระหรือการทดสอบการควบคุม ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 พร้อมไปกับวิธีการประเมินความเสี่ยงเมื่อสามารถทำได้อย่างมีประสิทธิภาพ หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับซึ่งสนับสนุนการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อาจสนับสนุนการตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หรือการประเมินความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมก็ได้

- ก20. แม้ว่าผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงทั้งหมดที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 14 ในระหว่างการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ (ดูย่อหน้าที่ 19–26) ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องใช้วิธีการประเมินทุกวิธีสำหรับแต่ละแง่มุมของการทำความเข้าใจนั้น ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการประเมินความเสี่ยงอื่น ๆ เพื่อให้ได้รับข้อมูลที่เชื่อว่าเป็นประโยชน์ในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างของวิธีอื่นดังกล่าวอาจรวมถึงการสอบถามที่ปรึกษาทางกฎหมายภายนอกของกิจการหรือหน่วยงานกำกับดูแลภายนอก หรือสอบถามผู้เชี่ยวชาญด้านการตีราคาที่กิจการใช้บริการอยู่

เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)

- ก21. เมื่อมีการใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ ผู้สอบบัญชีอาจปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงกับข้อมูลที่มีจำนวนมาก (ข้อมูลจากบัญชีแยกประเภททั่วไป จากบัญชีแยกประเภทย่อย หรือ ข้อมูลการปฏิบัติงานอื่น ๆ) ซึ่งรวมถึงการใช้งานเพื่อการวิเคราะห์ การทดสอบการคำนวณ การทดสอบโดยการปฏิบัติซ้ำ หรือการกระหายอด

การสอบถามผู้บริหารและบุคคลอื่นในกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14(ก))

เหตุที่ต้องสอบถามผู้บริหารและบุคคลอื่นในกิจการ

- ก22. ข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีได้รับเพื่อสนับสนุนเกณฑ์ที่เหมาะสมสำหรับการระบุและประเมินความเสี่ยง และการออกแบบวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม อาจได้รับการสอบถามผู้บริหารและผู้ที่ได้รับผิดชอบในการรายงานทางการเงิน
- ก23. การสอบถามผู้บริหารและผู้ที่ได้รับผิดชอบในการรายงานทางการเงิน และบุคคลอื่นที่เหมาะสมในกิจการ รวมทั้งพนักงานอื่นซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในระดับต่าง ๆ อาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งมุมมองที่แตกต่างกันเพื่อช่วยในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

²² มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 500 ย่อหน้าที่ ก16

ตัวอย่าง

- การสอบถามผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลโดยตรงอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจขอบเขตของการกำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินโดยผู้บริหาร มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง)²³ ระบุถึงความสำคัญของการติดต่อสื่อสารแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในเรื่องนี้
- การสอบถามพนักงานที่รับผิดชอบในการเริ่มทำ การประมวลผล หรือการบันทึกรายการที่มีความซับซ้อนหรือรายการที่ไม่ปกติ อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินความเหมาะสมของการเลือกและการประยุกต์นโยบายการบัญชีบางเรื่อง
- การสอบถามที่ปรึกษาทางกฎหมายภายในกิจการอาจทำให้ได้ข้อมูลเรื่องคดีความ การปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับ ข้อมูลการทุจริตหรือข้อสงสัยเกี่ยวกับการทุจริตที่มีผลกระทบต่อกิจการ การรับประกัน ภาวะผูกพันหลังการขาย ข้อตกลงต่าง ๆ (เช่น การร่วมค้า) กับคู่ค้าทางธุรกิจ และความหมายของเงื่อนไขในสัญญาต่าง ๆ
- การสอบถามพนักงานการตลาดและพนักงานขายอาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงกลยุทธ์ทางการตลาด แนวโน้มการขาย หรือข้อตกลงทางสัญญาที่มีกับลูกค้าของกิจการ
- การสอบถามหน่วยงานบริหารความเสี่ยง (หรือบุคคลอื่นที่ทำหน้าที่ดังกล่าว) อาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงในการดำเนินงานและการปฏิบัติตามกฎระเบียบ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อรายงานทางการเงิน
- การสอบถามพนักงานระบบเทคโนโลยีสารสนเทศอาจทำให้ได้รับข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงของระบบ ความล้มเหลวของระบบหรือการควบคุม และความเสี่ยงอื่นที่เกี่ยวข้องกับระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก24. เมื่อทำการสอบถามผู้ซึ่งมีข้อมูลที่น่าจะช่วยในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจหาข้อมูลจากแหล่งอื่นเพิ่มเติมด้วย เช่น จากผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องในการตรวจสอบการปฏิบัติงานหรือการตรวจสอบอื่นที่เกี่ยวข้องกับกิจการ

การสอบถามหน่วยงานตรวจสอบภายใน

ภาคผนวก 4 กล่าวถึงข้อพิจารณาสำหรับการทำความเข้าใจหน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการ

²³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” ย่อหน้า 4(ข)

เหตุที่สอบถามหน่วยงานตรวจสอบภายใน (ถ้ามีหน่วยงานนี้)

ก25. ในกรณีที่กิจการมีหน่วยงานตรวจสอบภายใน การสอบถามบุคคลที่เหมาะสมภายในหน่วยงานนั้น อาจช่วยผู้สอบบัญชีทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และระบบการควบคุม ภายในของกิจการ เพื่อใช้ในการระบุและประเมินความเสี่ยง

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก26. บ่อยครั้งที่ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐมีความรับผิดชอบเพิ่มเติมเกี่ยวกับการควบคุมภายใน และการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง การสอบถามบุคคลในหน่วยงาน ตรวจสอบภายในที่เหมาะสมสามารถช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุความเสี่ยงจากการไม่ปฏิบัติตาม กฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้องที่มีสาระสำคัญ และความเสี่ยงจากข้อบกพร่องของ การควบคุมที่เกี่ยวกับการจัดทำรายงานทางการเงิน

การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (อ้างอิงย่อหน้า 14(ข))

เหตุที่ใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเป็นวิธีการประเมินความเสี่ยง

ก27. การวิเคราะห์เปรียบเทียบอาจช่วยในการระบุความไม่สอดคล้อง รายการหรือเหตุการณ์ที่ผิดปกติ รวมทั้งจำนวน อัตราส่วนและแนวโน้มที่อาจมีผลกระทบต่อ การสอบบัญชี การระบุความสัมพันธ์ที่ผิดปกติหรือไม่เป็นไปตามที่คาดการณ์ไว้ อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุความเสี่ยงจากการแสดง ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยเฉพาะอย่างยิ่งความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

ก28. ดังนั้น การวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ทำการประเมินความเสี่ยงอาจช่วยในการระบุและประเมิน ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการระบุแง่มุมของกิจการที่ ผู้สอบบัญชีไม่เคยทราบมาก่อน หรือช่วยทำให้เข้าใจว่าปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง (เช่น การเปลี่ยนแปลง) มีผลกระทบอย่างไรต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

ประเภทของการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

ก29. การวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ทำในขั้นตอนการประเมินความเสี่ยง อาจ

- ใช้ทั้งข้อมูลด้านการเงินและไม่ใช้ด้านการเงิน เช่น ความสัมพันธ์ระหว่างยอดขายกับพื้นที่ ขายหรือปริมาณสินค้าที่ขาย (ไม่ใช่ด้านการเงิน)
- ใช้ข้อมูลแบบยอดรวมในระดับสูง ดังนั้น ผลของการวิเคราะห์เปรียบเทียบเหล่านั้นให้เพียง ข้อบ่งชี้ในภาพกว้างในเบื้องต้นเกี่ยวกับความเป็นไปได้ที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ตัวอย่าง

ในการตรวจสอบหลาย ๆ กิจการ ซึ่งรวมถึงกิจการที่มีรูปแบบธุรกิจและกระบวนการที่ไม่ค่อย ชับซ้อน และระบบสารสนเทศที่ไม่ค่อยซับซ้อน ผู้สอบบัญชีอาจทำการเปรียบเทียบข้อมูลอย่าง

ง่าย เช่น การเปลี่ยนแปลงของยอดคงเหลือทางบัญชีระหว่างกาลหรือรายเดือนจากยอดคงเหลือทางบัญชีในงวดก่อน เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อบ่งชี้ว่าบัญชีหรือรายการใดน่าจะมีความเสี่ยงสูง

- ก30. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับการใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบของผู้สอบบัญชีเป็นวิธีการประเมินความเสี่ยง มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520²⁴ เกี่ยวข้องกับการใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบของผู้สอบบัญชีเป็นวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (“การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ”) และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการวิเคราะห์เปรียบเทียบในช่วงการตรวจสอบใกล้เสร็จสิ้น ดังนั้น การวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ใช้เป็นวิธีการประเมินความเสี่ยงไม่จำเป็นต้องดำเนินการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 อย่างไรก็ตามข้อกำหนดและคำอธิบายการนำไปปฏิบัติในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 อาจให้แนวทางที่เป็นประโยชน์แก่ผู้สอบบัญชีเมื่อใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเป็นวิธีการประเมินความเสี่ยง

เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

- ก31. วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบสามารถทำโดยใช้เครื่องมือหรือเทคนิคต่าง ๆ มากมายซึ่งอาจเป็นแบบอัตโนมัติด้วยก็ได้ การใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบแบบอัตโนมัติกับข้อมูลอาจเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า “วิทยาการวิเคราะห์ข้อมูล”

ตัวอย่าง

ผู้สอบบัญชีอาจใช้กระดาษคำนวณอิเล็กทรอนิกส์เพื่อทำการเปรียบเทียบจำนวนเงินที่บันทึกไว้จริงกับจำนวนเงินตามงบประมาณ หรืออาจใช้วิธีการขั้นสูงขึ้นโดยการดึงข้อมูลจากระบบสารสนเทศของกิจการและทำการวิเคราะห์ข้อมูลเพิ่มเติมโดยใช้เทคนิคการแสดงเป็นรูปภาพเพื่อระบุประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งอาจจำเป็นต้องทำการประเมินความเสี่ยงที่เฉพาะเจาะจงต่อไป

การสังเกตการณ์และการตรวจ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14(ค))

เหตุที่ใช้การสังเกตการณ์และการตรวจเป็นวิธีการประเมินความเสี่ยง

- ก32. การสังเกตการณ์และการตรวจอาจสนับสนุน เสริมสร้างหรือหักล้างการสอบถามผู้บริหารและบุคคลอื่น และให้ข้อมูลเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการด้วย

การปรับให้เหมาะสม

- ก33. ในกรณีที่กิจการไม่ได้จัดทำนโยบายหรือวิธีปฏิบัติเป็นเอกสาร หรือมีการควบคุมที่ไม่ค่อยเป็นทางการ ผู้สอบบัญชีอาจยังคงได้รับหลักฐานการสอบบัญชีบางอย่างเพื่อสนับสนุนการระบุและ

²⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 “การวิเคราะห์เปรียบเทียบ”

ประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการสังเกตการณ์หรือการตรวจการทำงานของการควบคุม

ตัวอย่าง

- การสังเกตการณ์โดยตรงอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมสำหรับการตรวจนับสินค้าคงคลัง แม้ว่ากิจการจะไม่ได้บันทึกการควบคุมเหล่านั้นไว้เป็นลายลักษณ์อักษร
- ผู้สอบบัญชีอาจสามารถสังเกตการณ์การแบ่งแยกหน้าที่
- ผู้ตรวจสอบอาจสังเกตการณ์การใช้รหัสผ่าน

การสังเกตการณ์และการตรวจที่ใช้เป็นวิธีการประเมินความเสี่ยง

ก34. วิธีการประเมินความเสี่ยงอาจรวมถึงการสังเกตการณ์และการตรวจในเรื่องต่าง ๆ ดังนี้

- การดำเนินงานของกิจการ
- เอกสารภายใน (เช่น แผนและกลยุทธ์ทางธุรกิจ) บันทึกทางบัญชี และคู่มือการควบคุมภายใน
- รายงานที่จัดทำโดยผู้บริหาร (เช่น รายงานรายไตรมาสสำหรับผู้บริหารหรืองบการเงินระหว่างกาล) และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (เช่น รายงานการประชุมคณะกรรมการ)
- ที่ดิน สิ่งปลูกสร้างและโรงงานของกิจการ
- ข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งภายนอก เช่น วารสารการค้าและเศรษฐกิจ รายงานโดยนักวิเคราะห์ธนาคาร หรือสถาบันจัดอันดับ หรือสิ่งพิมพ์เกี่ยวกับข้อกำหนดทางกฎหมายหรือการเงินหรือเอกสารภายนอกอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ (ดังเช่นที่อ้างถึงในย่อหน้าที่ ก79)
- พฤติกรรมและการกระทำของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (เช่น การสังเกตการณ์การประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ)

เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

ก35. เครื่องมือหรือเทคนิคอัตโนมัติอาจเอามาใช้ในการสังเกตการณ์หรือตรวจสอบสินทรัพย์ เช่น การใช้เครื่องมือสังเกตการณ์ระยะไกล (เช่น โดรน)

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก36. วิธีการประเมินความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐใช้อาจรวมถึงการสังเกตการณ์และการตรวจเอกสารที่ผู้บริหารจัดทำเพื่อเสนอต่อสภานิติบัญญัติ เช่น เอกสารที่เกี่ยวข้องกับการรายงานภาคบังคับที่เสนอผลการปฏิบัติงาน

ข้อมูลจากแหล่งอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

เหตุที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาข้อมูลจากแหล่งอื่น

ก37. ข้อมูลที่ได้จากแหล่งอื่นอาจเกี่ยวข้องกับการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญโดยการให้ข้อมูลและความเข้าใจเชิงลึกเกี่ยวกับ

- ลักษณะของกิจการและความเสี่ยงทางธุรกิจ และสิ่งที่อาจเปลี่ยนแปลงไปจากงวดก่อน
- ความซื่อสัตย์สุจริตและคุณค่าทางจรรยาบรรณของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ซึ่งอาจเกี่ยวข้องกับความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุมด้วย
- แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและการนำไปประยุกต์ให้เหมาะสมกับลักษณะและสถานการณ์ของกิจการ

แหล่งข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง

ก38. แหล่งข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง รวมถึง

- วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบรับหรือการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าหรืองานสอบบัญชี ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ซึ่งรวมถึงข้อสรุปที่ได้²⁵
- งานที่ให้บริการอื่นที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานปฏิบัติให้กับกิจการ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานอาจได้รับความรู้ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ซึ่งรวมถึงเรื่องเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ เมื่อได้ปฏิบัติงานอื่นให้กิจการนั้น งานที่ให้บริการดังกล่าวอาจรวมถึงงานการปฏิบัติงานตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน หรืองานสอบบัญชีหรืองานที่ให้ ความเชื่อมั่นอื่น ๆ ซึ่งรวมถึงงานที่ทำเพื่อตอบสนองต่อข้อกำหนดที่ให้รายงานเพิ่มเติม

ข้อมูลจากประสบการณ์ในอดีตของผู้สอบบัญชีกับกิจการและจากการสอบบัญชีในงวดก่อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16)

เหตุที่ข้อมูลจากการสอบบัญชีในงวดก่อนสำคัญต่อการสอบบัญชีในงวดปัจจุบัน

ก39. ประสบการณ์ในอดีตที่ผู้สอบบัญชีมีต่อกิจการและประสบการณ์จากวิธีการตรวจสอบที่ทำในงวดก่อน อาจให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดลักษณะและขอบเขตของวิธีการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี และการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ลักษณะข้อมูลจากการสอบบัญชีในงวดก่อน

ก40. ประสบการณ์ในอดีตที่ผู้สอบบัญชีมีต่อกิจการและประสบการณ์จากวิธีการตรวจสอบที่ทำในงวดก่อน อาจให้ข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องดังต่อไปนี้

²⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) “การบริหารคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 22-24

- การแสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในอดีต และการแก้ไขของกิจการในเวลาที่เหมาะสม
- ลักษณะของกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมทั้งระบบการควบคุมภายในของกิจการ (ซึ่งรวมถึงข้อบกพร่องของการควบคุม)
- การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของกิจการหรือการดำเนินงานของกิจการจากรอบบัญชีก่อน
- ประเภทของรายการและเหตุการณ์อื่น หรือยอดคงเหลือทางบัญชี (รวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง) ซึ่งผู้สอบบัญชีเคยมีประสบการณ์ที่ยุ่ยากต่าง ๆ ในการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบที่จำเป็น เช่น เนื่องจากมีความซับซ้อน

ก41. ถ้าผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะใช้ข้อมูลที่ได้มาจากประสบการณ์ในอดีตที่ผู้สอบบัญชีมีต่อกิจการ หรือประสบการณ์จากวิธีการตรวจสอบในงวดก่อนสำหรับการสอบบัญชีในงวดปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าข้อมูลเหล่านั้นยังคงมีความเกี่ยวข้องและน่าเชื่อถือสำหรับการสอบบัญชีในงวดปัจจุบันหรือไม่ หากลักษณะหรือสถานการณ์ของกิจการเปลี่ยนแปลง หรือได้รับข้อมูลใหม่ ข้อมูลจากงวดก่อนอาจไม่เกี่ยวข้องหรือไม่น่าเชื่อถืออีกต่อไปสำหรับการสอบบัญชีในงวดปัจจุบัน ในการพิจารณาว่ามีการเปลี่ยนแปลงที่มีผลกระทบต่อความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลดังกล่าวหรือไม่ ผู้สอบบัญชีอาจสอบถามและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบอื่นที่เหมาะสม เช่น การใช้วิธีการเดินตามทางเดินของรายการในระบบที่เกี่ยวข้อง หากข้อมูลดังกล่าวไม่น่าเชื่อถือแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมให้เหมาะสมต่อสถานการณ์

การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน (อ้างถึงย่อหน้า 17-18)

เหตุที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานต้องมีการปรึกษาหารือเกี่ยวกับการนำแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไปปฏิบัติและโอกาสที่งบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

- ก42. การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการนำแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไปปฏิบัติ และโอกาสที่งบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- เปิดโอกาสให้สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่มีประสบการณ์การสูงกว่า (ซึ่งรวมถึงผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน) แบ่งปันความเข้าใจเชิงลึกเกี่ยวกับกิจการที่ตรวจสอบ การแบ่งปันข้อมูลดังกล่าวส่งเสริมให้ความเข้าใจของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานเพิ่มขึ้น
 - เปิดโอกาสให้สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานได้แลกเปลี่ยนข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงทางธุรกิจของกิจการ (นั่นคือ ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องมีผลกระทบอย่างไรต่อโอกาสที่ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ) และยังได้แลกเปลี่ยนข้อมูลว่างบการเงินอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้อย่างไรและในส่วนใด
 - ช่วยให้สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานได้เข้าใจถึงโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินในงานที่ตนได้รับมอบหมายและเข้าใจว่าผลของวิธีการตรวจสอบที่สมาชิกได้ปฏิบัติอาจกระทบถึงส่วนอื่นของการตรวจสอบอย่างไร

ซึ่งรวมถึงผลกระทบต่อ การตัดสินใจเกี่ยวกับลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตวิธีการ ตรวจสอบเพิ่มเติมด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การปรึกษาหารือร่วมกันช่วยให้สมาชิกของ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานสามารถพิจารณาข้อมูลที่ขัดแย้งกันโดยอาศัยความเข้าใจของสมาชิก แต่ละคนเกี่ยวกับลักษณะและสถานการณ์ของกิจการ

- ให้เกณฑ์ซึ่งสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานใช้ในการสื่อสารและแลกเปลี่ยนข้อมูลใหม่ที่ได้รับ ในระหว่างการตรวจสอบซึ่งอาจมีผลต่อการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือต่อวิธีการตรวจสอบที่ใช้เพื่อตอบสนองต่อ ความเสี่ยงเหล่านั้น

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 กำหนดให้การปรึกษาหารือกันในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานมุ่งเน้นไปยัง ประเด็นที่ว่างบการเงินของกิจการอาจมีโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตอย่างไรและในส่วนตัว ซึ่งรวมถึงการทุจริตอาจเกิดขึ้นได้อย่างไร²⁶

- ก43. การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการประเมินหลักฐาน การสอบบัญชี ในขณะที่การปรึกษาหารือร่วมกันของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานอย่างจริงจังและเปิดกว้าง (แม้สำหรับการสอบบัญชีที่ทำมาหลายงวด) อาจทำให้มีการระบุและประเมินความเสี่ยงจาก การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ดีขึ้น ผลลัพธ์อีกประการหนึ่งจาก การปรึกษาหารือ คือ ผู้สอบบัญชีอาจระบุเรื่องบางเรื่องในงานสอบบัญชีซึ่งจำเป็นต้องใช้ การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอย่างมาก และอาจนำไปสู่การใช้สมาชิกใน กลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่มีประสบการณ์มากขึ้นและมีทักษะที่เหมาะสมเข้ามามีส่วนร่วมในปฏิบัติ วิธีตรวจสอบในเรื่องดังกล่าว

การปรับให้เหมาะสม

- ก44. ในกรณีที่มีการปฏิบัติงานสอบบัญชีทำโดยบุคคลเพียงคนเดียว เช่น ผู้ประกอบวิชาชีพที่ปฏิบัติงาน คนเดียว (กล่าวคือ ในกรณีที่มีการปรึกษาหารือร่วมกันของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานเป็นไปไม่ได้) การพิจารณาเรื่องดังกล่าวถึงในย่อหน้าที่ ก42 และ ก46 อาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุว่าจะ มีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอยู่ที่ใด
- ก45. ในกรณีที่มีการปฏิบัติงานสอบบัญชีทำโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานกลุ่มใหญ่ เช่น การตรวจสอบ บงการเงินของกลุ่มกิจการ อาจไม่จำเป็นหรือเป็นไปไม่ได้ในทางปฏิบัติที่จะจัดให้มีการปรึกษาหารือ โดยมีสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานทุกคนร่วมอยู่ด้วยในการปรึกษาหารือครั้งเดียวกัน (เช่น ในการ สอบบัญชีที่มีหลายสถานที่) หรือไม่จำเป็นที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานทุกคนจะได้รับการบอกกล่าวถึง ข้อสรุปที่ได้จากการปรึกษาหารือทุกเรื่อง ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานอาจปรึกษาหารือประเด็น ต่าง ๆ กับสมาชิกหลักในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ซึ่งอาจรวมถึงสมาชิกที่มีความเชี่ยวชาญหรือมีความรู้ เฉพาะด้านและผู้รับผิดชอบงานที่จะปฏิบัติสำหรับกิจการภายในกลุ่ม (หากเหมาะสม) และ มอบหมายการปรึกษาหารือกับสมาชิกที่ไม่ใช่สมาชิกหลักให้กับผู้อื่น โดยคำนึงถึงขอบเขตของ

²⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 16

การสื่อสารที่เห็นว่าจำเป็นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน การจัดทำแผนการสื่อสารที่ได้รับความเห็นชอบจากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานแล้วอาจเป็นประโยชน์ในกรณีนี้

การปรึกษาหารือเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ก46. ในการปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน การพิจารณาถึงข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ช่วยให้สามารถระบุได้แต่เนิ่น ๆ เกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่อาจมีอยู่ แม้ในสถานการณ์ที่แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกำหนดเพียงการเปิดเผยข้อมูลอย่างง่าย เรื่องที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานอาจปรึกษาหารือรวมถึง

- การเปลี่ยนแปลงในข้อกำหนดในการรายงานทางการเงิน ซึ่งอาจส่งผลให้ต้องมีการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญเรื่องใหม่หรือมีการปรับปรุงการเปิดเผยข้อมูลเดิม
- การเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อม สภาวะทางการเงิน หรือกิจกรรมของกิจการที่อาจทำให้ต้องมีการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญเรื่องใหม่หรือมีการปรับปรุงการเปิดเผยข้อมูลเดิม เช่น การรวมธุรกิจที่สำคัญในระหว่างงวดที่ตรวจสอบ
- การเปิดเผยข้อมูลซึ่งเคยมีความยุ่งยากในการได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อใช้ในการเปิดเผยข้อมูล
- การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเรื่องที่มีความซับซ้อน ซึ่งรวมถึงเรื่องที่ใช้ดุลยพินิจอย่างมากว่าจะต้องเปิดเผยข้อมูลใดบ้าง

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก47. ในการปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานโดยผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐ อาจมีการพิจารณาวัตถุประสงค์อื่นที่กว้างขึ้นเพิ่มเติม (รวมทั้งความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง) ซึ่งเกิดจากข้อบังคับการตรวจสอบที่กำหนดไว้ หรือข้อกำหนดของหน่วยงานภาครัฐ

การได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19-27)

ภาคผนวก 1-6 กล่าวถึงข้อพิจารณาเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบการควบคุมภายในของกิจการ

การได้มาซึ่งความเข้าใจ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19-27)

ก48. การได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบการควบคุมภายในของกิจการ เป็นกระบวนการรวบรวมข้อมูล ทำข้อมูลให้เป็นปัจจุบันและวิเคราะห์ข้อมูลที่ทำตลอดช่วงการตรวจสอบ โดยกระบวนการดังกล่าวสามารถเกิดขึ้น

ตัวอย่างต่อเนื่องและเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา ดังนั้นความคาดหวังของผู้สอบบัญชีอาจเปลี่ยนแปลงได้เมื่อได้รับข้อมูลใหม่

- ก49. ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการพัฒนาความคาดหวังเบื้องต้นเกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งอาจเป็นประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญที่คาดหมายไว้เหล่านี้ ให้เกณฑ์สำหรับขอบเขตของความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบสารสนเทศของกิจการ

เหตุที่จำเป็นต้องมีความเข้าใจเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19–20)

- ก50. ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจเหตุการณ์และเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับกิจการ และช่วยในการระบุปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องส่งผลกระทบต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้สำหรับการจัดทำงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอย่างไร และในระดับใด ข้อมูลดังกล่าวกำหนดกรอบในการอ้างอิงให้ผู้สอบบัญชีใช้ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ นอกจากนี้ กรอบในการอ้างอิงนี้ยังช่วยผู้สอบบัญชีในการวางแผนการสอบบัญชี และการใช้ดุลยพินิจเชิงผู้ประกอบวิชาชีพและการสังเกตและสงสัยเชิงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น เมื่อ

- ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) หรือ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นที่เกี่ยวข้อง (เช่น ที่เกี่ยวกับความเสี่ยงจากการทุจริตตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 หรือเมื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการประมาณการทางบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง))
- ปฏิบัติวิธีตรวจสอบเพื่อช่วยให้พบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่อาจมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)²⁷
- ประเมินว่างบการเงินมีการเปิดเผยข้อมูลที่เพียงพอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) หรือไม่²⁸

²⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) “การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 14

²⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ย่อหน้าที่ 13(จ)

- กำหนดความมีสาระสำคัญหรือความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320²⁹ หรือ
- พิจารณาความเหมาะสมของการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี รวมทั้งความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

ก51. นอกจากนี้ ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ให้ข้อมูลว่าผู้สอบบัญชีควรวางแผนและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมอย่างไร ตัวอย่างเช่น เมื่อ

- กำหนดการคาดการณ์ที่ใช้ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520³⁰
- ออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 และ
- ประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ (เช่น เกี่ยวกับข้อสมมติหรือคำรับรองของผู้บริหารทั้งโดยวาจาและลายลักษณ์อักษร)

การปรับให้เหมาะสม

ก52. ลักษณะและขอบเขตของความเข้าใจเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีและแตกต่างกันไปในแต่ละกิจการ ขึ้นอยู่กับลักษณะและสถานการณ์ของกิจการ ซึ่งรวมถึง

- ขนาดและความซับซ้อนของกิจการ ซึ่งรวมถึงสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ
- ประสบการณ์ที่ผ่านมาของผู้สอบบัญชีต่อกิจการ
- ลักษณะของระบบและกระบวนการต่าง ๆ ของกิจการ ทั้งที่เป็นทางการหรือไม่เป็นทางการ
- ลักษณะและรูปแบบของการจัดทำเอกสารของกิจการ

ก53. วิธีการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจอาจมีน้อยในการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย และมีมากขึ้นสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนมากขึ้น ระดับความลึกซึ้งของความเข้าใจในกิจการที่ผู้สอบบัญชีต้องมีนั้นสามารถคาดหมายได้ว่าจะมีน้อยกว่าระดับความเข้าใจในกิจการที่ผู้บริหารมีในการบริหารกิจการ

ก54. แม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทอนุญาตให้กิจการขนาดเล็กสามารถเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินแบบง่ายกว่าและมีรายละเอียดน้อยกว่า อย่างไรก็ตาม เรื่องดังกล่าวไม่ได้ทำให้ความรับผิดชอบที่กำหนดไว้ของผู้สอบบัญชีในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องที่กิจการนำไปประยุกต์ใช้นั้นลดลง

²⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 “ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 10-11

³⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 ย่อหน้าที่ 5

ก55. การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ และการเปลี่ยนแปลงในลักษณะและขอบเขตของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ อาจมีผลทำให้มีความจำเป็นที่จะต้องใช้ทักษะเฉพาะทาง เพื่อช่วยในการได้มาซึ่งความเข้าใจที่กำหนดไว้

กิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19(ก))

โครงสร้างองค์กรของกิจการ ความเป็นเจ้าของและการกำกับดูแล และรูปแบบธุรกิจ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19(ก)(1))

โครงสร้างองค์กรของกิจการและความเป็นเจ้าของ

ก56. การทำความเข้าใจโครงสร้างองค์กรของกิจการและความเป็นเจ้าของอาจทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถเข้าใจเรื่องดังต่อไปนี้

- ความซับซ้อนของโครงสร้างกิจการ

ตัวอย่าง

กิจการอาจเป็นกิจการเดี่ยว หรือโครงสร้างกิจการอาจรวมถึงบริษัทย่อย หน่วยงานหรือองค์ประกอบอื่น ซึ่งมีหลายสถานที่ตั้ง นอกจากนี้ โครงสร้างทางกฎหมายอาจแตกต่างจากโครงสร้างการดำเนินงาน โครงสร้างที่ซับซ้อนมักนำมาซึ่งปัจจัยที่อาจเพิ่มโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ประเด็นดังกล่าวอาจรวมถึงความเหมาะสมของการบันทึกบัญชีค่าความนิยม กิจการร่วมค้า เงินลงทุนหรือกิจการที่ตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ รวมทั้งความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลประเด็นดังกล่าวในงบการเงิน

- ความเป็นเจ้าของ และความสัมพันธ์ระหว่างเจ้าของกับบุคคลหรือกิจการอื่น ซึ่งรวมถึงบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ความเข้าใจนี้อาจช่วยในการพิจารณาว่ารายการระหว่างกันมีการระบุและบันทึกรายการอย่างเหมาะสมและมีการเปิดเผยอย่างเพียงพอในงบการเงินหรือไม่³¹
- การแบ่งแยกระหว่างเจ้าของ ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และผู้บริหาร

ตัวอย่าง

ในกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย เจ้าของกิจการมักจะมีส่วนร่วมในการบริหารกิจการ ดังนั้น อาจมีการแบ่งแยกเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีความแตกต่างเลย ในทางตรงกันข้าม กิจการบางประเภท

³¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 กำหนดและให้แนวทางแก่ผู้สอบบัญชีในการพิจารณาเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

เช่น บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์บางแห่ง อาจมีการแบ่งแยกที่ชัดเจนระหว่างผู้บริหาร เจ้าของกิจการ และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล³²

- โครงสร้างและความซับซ้อนของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ

ตัวอย่าง

กิจการอาจ

- มีระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้มาแต่ดั้งเดิมหลายระบบสำหรับธุรกิจต่าง ๆ ซึ่งไม่ได้เชื่อมโยงเข้าด้วยกันเป็นอย่างดี จึงส่งผลให้สภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศมีความซับซ้อน
- ใช้ผู้ให้บริการภายนอกหรือภายในกิจการสำหรับบางด้านของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ (เช่น ให้บุคคลที่สามดำเนินงานเป็นฐานที่ตั้งสำหรับสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการหรือใช้หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกันเพื่อบริหารจัดการกระบวนการทางเทคโนโลยีสารสนเทศในกลุ่มกิจการแบบรวมศูนย์)

เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

ก57. ผู้สอบบัญชีอาจใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติในการทำความเข้าใจทางเดินของรายการและการประมวลผลเพื่อเป็นส่วนหนึ่งของวิธีการในการทำความเข้าใจระบบสารสนเทศ ผลของวิธีการดังกล่าวอาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลเกี่ยวกับโครงสร้างองค์กรของกิจการหรือผู้ที่กิจการดำเนินธุรกิจด้วย (เช่น ผู้ขาย ลูกค้า บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน)

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก58. ความเป็นเจ้าของของหน่วยงานภาครัฐอาจไม่มีความเกี่ยวข้องเช่นเดียวกับในกรณีของภาคเอกชน เนื่องจากการตัดสินใจที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานภาครัฐนั้นอาจเกิดขึ้นภายนอกหน่วยงานภาครัฐนั้น อันเป็นผลมาจากกระบวนการทางการเมือง ดังนั้น ผู้บริหารอาจไม่มีอำนาจควบคุมการตัดสินใจบางเรื่องที่เกิดขึ้น เรื่องที่อาจเกี่ยวข้องรวมถึงความเข้าใจเกี่ยวกับความสามารถของหน่วยงานภาครัฐนั้นในการเป็นผู้ตัดสินใจฝ่ายเดียว และความสามารถของหน่วยงานภาครัฐอื่นในการควบคุมหรือมีอิทธิพลต่ออำนาจหน้าที่และทิศทางเชิงกลยุทธ์ของหน่วยงานภาครัฐนั้น

ตัวอย่าง

หน่วยงานภาครัฐอาจอยู่ภายใต้กฎหมายหรือคำสั่งอื่น ๆ จากทางราชการซึ่งกำหนดให้กลยุทธ์และวัตถุประสงค์ของหน่วยงานภาครัฐดังกล่าวต้องได้รับการอนุมัติจากหน่วยงานภายนอกก่อนที่จะดำเนินการ ดังนั้น เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจโครงสร้างทางกฎหมายของหน่วยงานภาครัฐ

³² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก1 และ ก2 ให้แนวทางในการกำหนดผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และอธิบายถึงในบางกรณีผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านหรือบางท่านมีส่วนเกี่ยวข้องในการบริหารกิจการ

อาจรวมถึงกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งประเภทของหน่วยงานภาครัฐ (กล่าวคือ หน่วยงานภาครัฐนั้นเป็นกระทรวง กรม หน่วยงาน หรือประเภทอื่น)

การกำกับดูแล

เหตุที่ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับการกำกับดูแล

ก59. การทำความเข้าใจเกี่ยวกับการกำกับดูแลของกิจการอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจความสามารถของกิจการในการกำกับดูแลระบบการควบคุมภายในให้เหมาะสม อย่างไรก็ตาม ความเข้าใจนี้ยังอาจทำให้พบหลักฐานของข้อบกพร่องซึ่งอาจบ่งชี้ถึงโอกาสที่มากขึ้นในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน

การทำความเข้าใจเกี่ยวกับการกำกับดูแลของกิจการ

ก60. เรื่องที่อาจเกี่ยวข้องสำหรับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีในการได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับการกำกับดูแลของกิจการ รวมถึงเรื่องต่อไปนี้

- ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลบางคนหรือทุกคนมีส่วนเกี่ยวข้องในการบริหารกิจการหรือไม่
- การมีคณะกรรมการที่ไม่ใช่ผู้บริหารและการแยกคณะกรรมการที่ไม่ใช่ผู้บริหารออกจากกรรมการบริหาร
- ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการดำรงตำแหน่งที่เป็นส่วนหนึ่งของโครงสร้างทางกฎหมายของกิจการ (เช่น เป็นกรรมการ) หรือไม่
- การมีกลุ่มย่อยของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เช่น คณะกรรมการตรวจสอบ และความรับผิดชอบของกลุ่มย่อยดังกล่าว
- ความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลที่เกี่ยวข้องกับการกำกับการรายงานทางการเงิน ซึ่งรวมถึงการอนุมัติงบการเงิน

รูปแบบธุรกิจของกิจการ

ภาคผนวก 1 กล่าวถึงข้อพิจารณาเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจกิจการและรูปแบบธุรกิจของกิจการ รวมทั้งข้อพิจารณาเพิ่มเติมเกี่ยวกับปฏิบัติงานสอบบัญชีสำหรับกิจการที่ตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ

เหตุที่ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจรูปแบบธุรกิจของกิจการ

ก61. ความเข้าใจในวัตถุประสงค์ กลยุทธ์ และรูปแบบธุรกิจของกิจการ ช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจกลยุทธ์ของกิจการและความเสี่ยงทางธุรกิจที่กิจการรับไว้และเผชิญอยู่ ความเข้าใจเกี่ยวกับความเสี่ยงทางธุรกิจที่มีผลกระทบต่องบการเงินช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุความเสี่ยงจาก

การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เนื่องจากความเสี่ยงทางธุรกิจส่วนใหญ่จะมีผลกระทบทางการเงินตามมาและจะส่งผลกระทบต่อการเงินในที่สุด

ตัวอย่าง

รูปแบบธุรกิจอาจขึ้นอยู่กับการใช้ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศในหลายรูปแบบ เช่น

- กิจการขายรองเท้าจากร้านค้าและใช้ระบบบริหารสินค้าคงเหลือที่ทันสมัยและระบบขายหน้าร้าน (พีโอเอส) เพื่อบันทึกการขายรองเท้า หรือ
- กิจการขายรองเท้าผ่านช่องทางออนไลน์ ดังนั้น รายการการขายทั้งหมดได้รับการประมวลผลในสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งรวมถึงการเริ่มรายการขายผ่านเว็บไซต์

ในทั้งสองกิจการ ความเสี่ยงทางธุรกิจจะมีความแตกต่างกันอย่างมาก เนื่องจากมีรูปแบบธุรกิจที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญแม้ว่าทั้งสองกิจการจะขายรองเท้าเช่นเดียวกัน

ความเข้าใจในรูปแบบธุรกิจของกิจการ

ก62. ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องทำความเข้าใจในทุกแง่มุมของรูปแบบธุรกิจ ความเสี่ยงทางธุรกิจเป็นความเสี่ยงที่กว้างกว่าความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน แม้ว่าความเสี่ยงทางธุรกิจจะรวมถึงความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญก็ตาม ผู้สอบบัญชีไม่มีความรับผิดชอบในการทำความเข้าใจหรือระบุความเสี่ยงทางธุรกิจทั้งหมด เนื่องจากไม่ว่าความเสี่ยงทางธุรกิจทุกความเสี่ยงจะก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ก63. ความเสี่ยงทางธุรกิจที่เพิ่มโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอาจเกิดจาก

- วัตถุประสงค์หรือกลยุทธ์ที่ไม่เหมาะสม การนำกลยุทธ์ไปใช้ที่ไม่มีประสิทธิผล หรือการเปลี่ยนแปลงหรือความซับซ้อน
- การไม่ตระหนักถึงความจำเป็นในการเปลี่ยนแปลงอาจก่อให้เกิดความเสี่ยงทางธุรกิจจากเรื่องต่อไปนี้ได้เช่นกัน ตัวอย่างเช่น
 - การพัฒนาสินค้าหรือบริการใหม่ที่อาจไม่ประสบผลสำเร็จ
 - ตลาดที่มีขนาดไม่เพียงพอที่จะสนับสนุนการขายสินค้าและบริการ แม้ว่าจะประสบความสำเร็จในการพัฒนาตลาดดังกล่าวแล้วก็ตาม หรือ
 - ข้อบกพร่องของสินค้าหรือบริการที่อาจส่งผลให้เกิดความเสี่ยงที่ต้องรับผิดชอบตามกฎหมายและความเสี่ยงด้านชื่อเสียง

- สิ่งจูงใจหรือแรงกดดันต่อผู้บริหารที่อาจก่อให้เกิดความลำเอียงของผู้บริหาร ไม่ว่าจะโดยเจตนาหรือไม่ก็ตาม ซึ่งส่งผลกระทบต่อไปยังความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่สำคัญและความคาดหวังของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- ก64. ตัวอย่างของเรื่องและผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับรูปแบบธุรกิจวัตถุประสงค์ กลยุทธ์ และความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องของกิจการ ซึ่งอาจส่งผลให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ได้แก่
- พัฒนาการของอุตสาหกรรม เช่น การขาดบุคลากรหรือผู้เชี่ยวชาญที่จะจัดการกับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในอุตสาหกรรม
 - สินค้าและบริการใหม่ที่อาจก่อให้เกิดความรับผิดชอบในผลิตภัณฑ์ที่เพิ่มขึ้น
 - การขยายตัวทางธุรกิจของกิจการและความต้องการสินค้าที่ไม่สามารถคาดการณ์ได้อย่างแม่นยำ
 - การนำข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีใหม่มาปฏิบัติอย่างไม่สมบูรณ์หรือไม่เหมาะสม
 - ข้อกำหนดทางกฎหมายที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงทางกฎหมายที่เพิ่มขึ้น
 - ข้อกำหนดทางการเงินในปัจจุบันและที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เช่น การหมดสิทธิกู้ยืมเงินต่อไปเนื่องจากกิจการไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้
 - การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ เช่น การนำระบบเทคโนโลยีสารสนเทศใหม่ที่มีผลกระทบต่อทั้งการดำเนินงานและการรายงานทางการเงินมาใช้ หรือ
 - ผลกระทบจากการนำกลยุทธ์ไปปฏิบัติ โดยเฉพาะอย่างยิ่งผลกระทบที่จะนำไปสู่ข้อกำหนดทางการบัญชีใหม่
- ก65. โดยปกติ ผู้บริหารระบุความเสี่ยงทางธุรกิจและพัฒนาวิธีการที่จะตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น กระบวนการประเมินความเสี่ยงดังกล่าวจะเป็นส่วนหนึ่งของระบบการควบคุมภายในของกิจการ และได้กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 22 และย่อหน้าที่ ก109-ก113

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

- ก66. หน่วยงานที่ดำเนินงานในภาครัฐอาจสร้างและส่งมอบคุณค่าในหลายรูปแบบให้กับหน่วยงานที่สร้างมูลค่าให้กับเจ้าของ แต่หน่วยงานนั้นจะยังคงมี “รูปแบบธุรกิจ” ที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะ ตัวอย่างเรื่องและผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจทำความเข้าใจเกี่ยวกับรูปแบบธุรกิจ ได้แก่
- ความรู้เกี่ยวกับกิจกรรมของรัฐบาลที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงโครงการที่เกี่ยวข้อง
 - วัตถุประสงค์และกลยุทธ์ของโครงการ ซึ่งรวมถึงองค์ประกอบด้านนโยบายสาธารณะ
- ก67. สำหรับการตรวจสอบของหน่วยงานภาครัฐ “วัตถุประสงค์การบริหาร” อาจได้รับอิทธิพลจากความจำเป็นในการแสดงให้เห็นถึงความรับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติงานให้กับสาธารณะและอาจรวมถึงวัตถุประสงค์ที่มีแหล่งที่มาจากกฎหมาย ข้อบังคับหรือกฎระเบียบอื่น ๆ

ปัจจัยด้านอุตสาหกรรม ปัจจัยด้านข้อกำหนดทางกฎหมายและปัจจัยภายนอกอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19(ก)(2))

ปัจจัยด้านอุตสาหกรรม

ก68. ปัจจัยด้านอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้อง รวมถึงสภาวะต่าง ๆ ของอุตสาหกรรม เช่น สภาพแวดล้อมในการแข่งขัน ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ขายและลูกค้า และพัฒนาการทางเทคโนโลยี ตัวอย่างเรื่อง ที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณารวมถึง

- ตลาดและการแข่งขัน ซึ่งรวมถึง อุปสงค์ กำลังการผลิต และการแข่งขันด้านราคา
- กิจกรรมที่เกิดตามวงจรหรือฤดูกาล
- เทคโนโลยีของผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์ของกิจการ
- แหล่งพลังงานและต้นทุนพลังงาน

ก69. อุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินการอยู่อาจทำให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเฉพาะเรื่อง ซึ่งความเสี่ยงเหล่านั้นอาจเกิดจากลักษณะของธุรกิจหรือระดับความเข้มงวดของข้อบังคับ

ตัวอย่าง

ในอุตสาหกรรมก่อสร้าง สัญญาระยะยาวอาจเกี่ยวข้องกับการประมาณการที่มีนัยสำคัญของรายได้และค่าใช้จ่าย ซึ่งอาจก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ในกรณีดังกล่าว มีความจำเป็นที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานจะมีสมาชิกที่มีความรู้และความสามารถที่เหมาะสม³³

ปัจจัยด้านข้อกำหนดทางกฎหมาย

ก70. ปัจจัยด้านข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง รวมถึงสภาพแวดล้อมด้านข้อบังคับ ซึ่งครอบคลุมถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และสภาพแวดล้อมทางกฎหมายและการเมือง และการเปลี่ยนแปลงของเรื่องดังกล่าว ตัวอย่างเรื่อง ที่ผู้สอบบัญชีอาจต้องพิจารณาอาจรวมถึง

- กรอบข้อบังคับทางกฎหมายสำหรับอุตสาหกรรมที่ถูกกำกับ เช่น ข้อกำหนดการกำกับดูแลเงินกองทุนและสินทรัพย์เสี่ยงสำหรับสถาบันการเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง
- กฎหมายและข้อบังคับที่มีผลกระทบที่สำคัญต่อการดำเนินธุรกิจ เช่น กฎหมายและข้อบังคับด้านแรงงาน
- กฎหมายและข้อบังคับด้านภาษีอากร

³³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 25-28

- นโยบายของรัฐบาลที่มีผลกระทบต่อการดำเนินธุรกิจของกิจการ เช่น นโยบายทางการเงิน ซึ่งรวมถึงการควบคุมอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ นโยบายทางการคลัง นโยบายการสนับสนุนทางการเงิน (เช่น โครงการให้ความช่วยเหลือจากทางรัฐบาล) และนโยบายกำแพงภาษีหรือการกีดกันทางการค้า
- ข้อกำหนดเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมที่มีผลกระทบต่ออุตสาหกรรมและธุรกิจของกิจการ

ก71. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) ได้ให้ข้อกำหนดบางเรื่องเป็นการเฉพาะเกี่ยวกับกรอบของกฎหมายและข้อบังคับที่ใช้สำหรับกิจการ และอุตสาหกรรมหรือภาคส่วนที่กิจการดำเนินการอยู่³⁴

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก72. สำหรับการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐ อาจมีกฎหมายหรือข้อบังคับเฉพาะที่มีผลกระทบต่อ การดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐนั้น การพิจารณาข้อกำหนดเหล่านั้นอาจมีความสำคัญ ในการได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ

ปัจจัยภายนอกอื่น

ก73. ปัจจัยภายนอกอื่นที่มีผลกระทบต่อกิจการซึ่งผู้สอบบัญชีอาจพิจารณา รวมถึงสภาพเศรษฐกิจ โดยทั่วไป อัตราดอกเบี้ยและความพร้อมในการจัดหาแหล่งเงินทุน และเงินเพื่อหรือ การเปลี่ยนแปลงค่าเงิน

มาตรการที่ผู้บริหารใช้เพื่อประเมินผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19(ก)(3)) เหตุที่ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรการที่ผู้บริหารใช้

ก74. ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรการของกิจการช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่ามาตรการดังกล่าว (ไม่ว่าจะภายนอกหรือภายใน) สร้างแรงกดดันให้กิจการในการบรรลุเป้าหมายการดำเนินงาน หรือไม่ แรงกดดันดังกล่าวอาจโน้มน้าวให้ผู้บริหารดำเนินการต่างๆ ที่เป็นการเพิ่มโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือการทุจริต (เช่น การทำให้ผลการดำเนินงานทางธุรกิจดีขึ้น หรือบิดเบือนงบการเงินอย่างตั้งใจ) (ดูมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 สำหรับข้อกำหนดและแนวทางที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่เกิดจากการทุจริต)

ก75. นอกจากนี้ มาตรการต่างๆ อาจแสดงให้เห็นให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความเสียหายจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของข้อมูลในงบการเงิน ตัวอย่างเช่น มาตรการวัดผลการดำเนินงานอาจแสดงให้เห็นว่ากิจการมีการเติบโตเร็วผิดปกติหรือมีกำไรสูงผิดปกติ เมื่อเปรียบเทียบกับกิจการอื่นที่อยู่ในอุตสาหกรรมเดียวกัน

³⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 13

มาตรการที่ผู้บริหารใช้

- ก76. ผู้บริหารและผู้ที่เกี่ยวข้องมักจะมีการวัดผลและสอบทานเรื่องที่สำคัญ การสอบถามผู้บริหารอาจทำให้ทราบว่าผู้บริหารใช้ดัชนีชี้วัดสำคัญบางตัวที่อาจเป็นดัชนีที่อ้างอิงจากข้อมูลสาธารณะหรือข้อมูลภายในกิจการในการประเมินผลการดำเนินงานทางการเงินและกระทำการใดๆ ที่เหมาะสม ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจสามารถระบุมาตรการวัดผลการดำเนินงานที่เกี่ยวข้อง (ไม่ว่าจะเป็นภายในหรือภายนอก) โดยการพิจารณาจากข้อมูลที่กิจการใช้ในการบริหารจัดการธุรกิจ หากการสอบถามนั้นแสดงให้เห็นว่าไม่มีการวัดผลหรือการสอบทานผลการดำเนินงาน อาจมีโอกาสรู้อย่างยิ่งที่ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจะไม่ได้ถูกตรวจพบและแก้ไข
- ก77. ดัชนีชี้วัดสำคัญที่ใช้ในการประเมินผลการดำเนินงานทางการเงินอาจรวมถึง
- ดัชนีชี้วัดความสำเร็จ (ด้านการเงินและด้านที่ไม่ใช่การเงิน) และอัตราส่วนที่สำคัญ แนวโน้ม และสถิติเกี่ยวกับการดำเนินงาน
 - การวิเคราะห์ผลการดำเนินงานทางการเงินเปรียบเทียบระหว่างงวด
 - งบประมาณ การคาดการณ์ การวิเคราะห์ผลต่าง ข้อมูลจำแนกตามส่วนงาน และรายงานผลการดำเนินงานในระดับฝ่ายงาน แผนกหรือระดับอื่น ๆ
 - มาตรการที่ใช้ประเมินผลงานพนักงานและนโยบายการให้ผลตอบแทนเพื่อสร้างแรงจูงใจ
 - การเปรียบเทียบผลการดำเนินงานของกิจการกับคู่แข่ง

การปรับให้เหมาะสม (อ้างอิงย่อหน้า 19(ก)(3))

- ก78. วิธีการประเมินความเสี่ยงที่ใช้ในการทำความเข้าใจมาตรการวัดผลของกิจการอาจแตกต่างกันขึ้นอยู่กับขนาดหรือความซับซ้อนของกิจการ รวมทั้งการมีส่วนร่วมของเจ้าของหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการบริหารกิจการ

ตัวอย่าง

- สำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่า เงื่อนไขของการกู้ยืมเงินจากธนาคารของกิจการอาจเชื่อมโยงกับมาตรการวัดผลการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับผลการดำเนินงานหรือฐานะการเงินของกิจการ (กล่าวคือ จำนวนเงินทุนหมุนเวียนสูงสุด) ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับมาตรการวัดผลการดำเนินงานที่ธนาคารใช้อาจช่วยระบุเรื่องที่มีโอกาสสูงในการเกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- สำหรับกิจการที่มีลักษณะและสถานการณ์ที่ซับซ้อนมากกว่า เช่น กิจการที่ดำเนินงานในอุตสาหกรรมประกันภัยหรือการธนาคาร ผลการดำเนินงานหรือฐานะทางการเงินอาจถูกวัดตามข้อกำหนดของหน่วยงานกำกับดูแล (เช่น ข้อกำหนดเกี่ยวกับอัตราส่วนที่ใช้ในการกำกับดูแล เช่น อัตราส่วนเงินกองทุนต่อสินทรัพย์เสี่ยง และอัตราส่วนสภาพคล่องทางการเงินที่กำหนดโดยข้อบังคับ) ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับมาตรการวัดผล

การดำเนินงานเหล่านี้ อาจช่วยระบุเรื่องที่มีโอกาสสูงในการเกิดความเสียหายจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ข้อพิจารณาอื่น

ก79. บุคคลภายนอกอาจสอบถามและวิเคราะห์ผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ โดยเฉพาะสำหรับกิจการที่ข้อมูลทางการเงินได้เปิดเผยต่อสาธารณะ ผู้สอบบัญชีจึงควรพิจารณาข้อมูลที่เปิดเผยต่อสาธารณะดังกล่าวเพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจในธุรกิจหรือระบุข้อมูลที่ขัดแย้งกัน ตัวอย่างเช่น ข้อมูลจาก

- นักวิเคราะห์และบริษัทจัดอันดับความน่าเชื่อถือ
- ข่าวและสื่ออื่น ๆ รวมถึงสื่อสังคมออนไลน์
- หน่วยงานจัดเก็บภาษี
- หน่วยงานกำกับดูแล
- สหภาพการค้า
- แหล่งในการจัดหาเงิน

ผู้สอบบัญชีซึ่มักจะได้ข้อมูลทางการเงินดังกล่าวจากกิจการ

ก80. การวัดผลและการสอบทานผลการดำเนินงานทางการเงินไม่เหมือนกับการติดตามผลระบบการควบคุมภายใน (ซึ่งเป็นองค์ประกอบหนึ่งของระบบการควบคุมภายในตามย่อหน้าที่ ก114-ก122) ถึงแม้ว่าวัตถุประสงค์ของทั้งสองเรื่องนั้นอาจมีการทับซ้อนกัน

- การวัดผลและการสอบทานผลการดำเนินงานทำเพื่อประเมินว่าผลการดำเนินธุรกิจบรรลุวัตถุประสงค์ตามที่ผู้บริหาร (หรือบุคคลที่สาม) กำหนดไว้หรือไม่
- ในทางตรงข้าม การติดตามผลระบบการควบคุมภายในมุ่งเน้นไปที่การติดตามความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมภายใน (ซึ่งครอบคลุมถึงการวัดผลและการสอบทานผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการด้วย)

แต่ในบางกรณี ดัชนีชี้วัดผลการดำเนินงานอาจช่วยให้ข้อมูลที่ทำให้ผู้บริหารสามารถระบุข้อบกพร่องของการควบคุมได้

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก81. นอกจากการพิจารณามาตรการวัดผลที่เกี่ยวข้องที่หน่วยงานภาครัฐใช้ในการประเมินผลการดำเนินงานทางการเงิน ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจพิจารณาข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน เช่น การบรรลุผลประโยชน์สาธารณะต่างๆ (เช่น จำนวนคนที่ได้รับความช่วยเหลือจากโครงการ)

แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 19(ข))

การทำความเข้าใจแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและนโยบายการบัญชีของกิจการ

ก82. ในการทำความเข้าใจแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องของกิจการ และวิธีการนำไปประยุกต์ในบริบทของลักษณะและสถานการณ์ของกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณารวมถึง

- แนวปฏิบัติของการรายงานทางการเงินในส่วนที่เกี่ยวข้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เช่น
 - หลักการบัญชี และแนวปฏิบัติเฉพาะของอุตสาหกรรม ซึ่งรวมถึงหลักการและแนวปฏิบัติที่ใช้กับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญซึ่งมีลักษณะเฉพาะอุตสาหกรรม (เช่น เงินให้กู้ยืมและเงินลงทุนสำหรับธุรกิจธนาคารพาณิชย์ หรือการวิจัยและพัฒนาสำหรับธุรกิจเภสัชกรรม)
 - การรับรู้รายได้
 - การบัญชีสำหรับเครื่องมือทางการเงิน ซึ่งรวมถึงผลขาดทุนด้านเครดิตที่เกี่ยวข้อง
 - ลิขสิทธิ์ หนี้สิน และรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ
 - การบัญชีสำหรับรายการที่ไม่ปกติหรือรายการที่มีความซับซ้อน ซึ่งรวมถึงรายการที่ยังเป็นที่ถกเถียงหรือที่อุบัติขึ้นใหม่ (เช่น การบัญชีสำหรับคริปโทเคอร์เรนซี)
- ความเข้าใจเกี่ยวกับการเลือกและการประยุกต์นโยบายการบัญชีของกิจการ ซึ่งรวมถึงการเปลี่ยนแปลงนโยบายและเหตุผลสำหรับการเปลี่ยนแปลง อาจครอบคลุมถึงเรื่องต่างๆ เช่น
 - วิธีที่กิจการใช้ในการรับรู้ การวัดมูลค่า การแสดงรายการและการเปิดเผยรายการที่มีนัยสำคัญและไม่ปกติ
 - ผลกระทบของนโยบายการบัญชีที่สำคัญในประเด็นที่ยังเป็นที่ถกเถียงกันหรือประเด็นใหม่ ๆ ซึ่งยังไม่มีแนวปฏิบัติของผู้มีอำนาจหรือยังไม่มีความเห็นที่เป็นเอกฉันท์ในประเด็นนั้น ๆ
 - การเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อม เช่น การเปลี่ยนแปลงแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือการปฏิรูประบบภาษีที่อาจส่งผลให้ต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของกิจการตาม
 - มาตรฐานการรายงานทางการเงินและกฎหมายและข้อบังคับที่เป็นเรื่องใหม่สำหรับกิจการ รวมทั้งเรื่องที่ว่ากิจการได้เริ่มใช้หรือปฏิบัติตามข้อกำหนดนั้นเมื่อใดและอย่างไร

- ก83. การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าอาจมีการเปลี่ยนแปลง (เช่น การเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อน) ในรายงานทางการเงินของกิจการในส่วนใด

ตัวอย่าง

หากกิจการมีการรวมธุรกิจที่สำคัญในระหว่างงวด ผู้สอบบัญชีอาจคาดการณ์ได้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจนั้น หากไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในแม่บทการรายงานทางการเงินในระหว่างงวด ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีอาจช่วยยืนยันว่าความเข้าใจที่ได้มาในงวดก่อนยังคงใช้ได้อยู่

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

- ก84. แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในหน่วยงานภาครัฐกำหนดขึ้นจากกรอบกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับแต่ละประเทศหรือแต่ละภูมิภาค เรื่องที่ผู้สอบอาจต้องพิจารณาเกี่ยวกับการประยุกต์แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องของกิจการและวิธีการนำไปประยุกต์ในบริบทของลักษณะและสถานการณ์ของกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ ครอบคลุมถึงเรื่องที่ว่ากิจการใช้เกณฑ์คงค้างหรือเกณฑ์เงินสดตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศหรือใช้ทั้งสองวิธีร่วมกัน

วิธีการที่ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องส่งผลต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19(ค))

ภาคผนวก 2 ให้ตัวอย่างเหตุการณ์และเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยจัดกลุ่มตามปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง

เหตุที่ผู้สอบบัญชีทำความเข้าใจปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องเมื่อทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

- ก85. การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุเหตุการณ์หรือเงื่อนไข ซึ่งคุณลักษณะของเหตุการณ์หรือเงื่อนไขเหล่านั้นอาจส่งผลต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล คุณลักษณะเหล่านั้นคือปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอาจส่งผลต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้โดยมีผลกระทบต่อความเป็นไปได้ที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้น การทำความเข้าใจว่าปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องส่งผลต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้อย่างไร อาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจเบื้องต้นเกี่ยวกับความเป็นไปได้ที่จะเกิดหรือขนาดของผลกระทบจาก

การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามย่อหน้าที่ 28(ข) นอกจากนี้ การทำความเข้าใจระดับที่ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องส่งผลต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินความเป็นไปได้ที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เป็นไปได้ตอนประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องตามย่อหน้าที่ 31(ก) ดังนั้น การทำความเข้าใจปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องจึงช่วยผู้สอบบัญชีในการออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ด้วย

- ก86. การระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้และการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของผู้สอบบัญชี อาจได้รับอิทธิพลจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้รับการปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงอื่นวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม หรือจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดอื่นของมาตรฐานการสอบบัญชีต่าง ๆ (ดูย่อหน้าที่ ก95, ก103, ก111, ก121, ก124 และ ก151)

ผลกระทบของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องต่อประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล

- ก87. ระดับของโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่เกิดจากความซับซ้อนหรือการใช้ข้อคิดเห็นส่วนบุคคลมักเกี่ยวข้องกับโอกาสที่ใกล้เคียงกับระดับที่ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลนั้นอาจมีการเปลี่ยนแปลงหรือมีความไม่แน่นอน

ตัวอย่าง

หากกิจการมีประมาณการทางบัญชีที่ขึ้นอยู่กับข้อสมมติ ซึ่งการเลือกข้อสมมติก็ขึ้นอยู่กับการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญ การวัดมูลค่าของประมาณการทางบัญชีดังกล่าวมีแนวโน้มที่จะได้รับผลกระทบจากทั้งการใช้ข้อคิดเห็นส่วนบุคคลและความไม่แน่นอน

- ก88. ยิ่งประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลมีโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความซับซ้อนหรือการใช้ข้อคิดเห็นส่วนบุคคลมากขึ้น ผู้สอบบัญชียิ่งจำเป็นต้องใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมากขึ้นด้วย นอกจากนี้ เมื่อประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลมีโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความซับซ้อน การใช้ข้อคิดเห็นส่วนบุคคล การเปลี่ยนแปลงหรือความไม่แน่นอน ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องเหล่านี้ อาจทำให้เกิดความลำเอียงของผู้บริหาร ไม่ว่าจะโดยไม่ได้ตั้งใจหรือโดยเจตนา และส่งผลต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหาร นอกจากนี้ การระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่

ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ของผู้สอบบัญชี ก็ได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัย ความเสี่ยงสืบเนื่องด้วยตนเองด้วย

- ก89. เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ส่งผลกระทบต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจาก ความลำเอียงของผู้บริหาร อาจกระทบต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเนื่องมาจากปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่น ๆ เช่นกัน ดังนั้น ข้อมูลนี้จึงอาจเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ที่นำไปใช้ในการพิจารณาตามย่อหน้าที่ 24 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ซึ่งกำหนดให้ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่า ข้อมูลที่ได้รับจากวิธีการประเมินความเสี่ยงอื่น ๆ และกิจกรรม ที่เกี่ยวข้อง บ่งชี้ว่ามีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตหรือไม่

การได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 21-27)

ภาคผนวก 3 ให้คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับลักษณะของระบบการควบคุมภายในของกิจการและข้อจำกัด สืบเนื่องของการควบคุมภายใน นอกจากนี้ ภาคผนวก 3 ได้ให้คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับองค์ประกอบ ของระบบการควบคุมภายในตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับต่าง ๆ

- ก90. ผู้สอบบัญชีทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกิจการโดยใช้วิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อ ทำความเข้าใจและประเมินแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในตามที่กล่าวไว้ใน ย่อหน้าที่ 21-27
- ก91. องค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับนี้ อาจไม่เหมือนกับวิธีการที่กิจการออกแบบ นำไปปฏิบัติและคงไว้ซึ่งระบบการควบคุมภายใน ของกิจการ หรือวิธีที่ใช้จัดประเภทองค์ประกอบของแต่ละกิจการ กิจการอาจใช้คำศัพท์หรือ กรอบแนวคิดอื่นเพื่ออธิบายแง่มุมต่าง ๆ ของระบบการควบคุมภายใน ทั้งนี้ เพื่อวัตถุประสงค์ใน การสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจใช้คำศัพท์หรือกรอบแนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมที่แตกต่างไปก็ได้ หากยังคงครอบคลุมครบทุกองค์ประกอบที่ระบุในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

การปรับให้เหมาะสม

- ก92. แนวทางที่กิจการได้ออกแบบ นำไปปฏิบัติและรักษาไว้ซึ่งระบบการควบคุมภายในจะมี ความแตกต่างกันตามขนาดและความซับซ้อนของกิจการ ตัวอย่างเช่น กิจการที่มีความซับซ้อน น้อยกว่าอาจใช้การควบคุม (กล่าวคือ นโยบายและวิธีปฏิบัติ) ที่เป็นแบบแผนน้อยกว่าและ ง่ายกว่าเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของกิจการ

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

- ก93. ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐมักมีความรับผิดชอบเพิ่มเติมเกี่ยวกับการควบคุมภายใน เช่น การรายงานการปฏิบัติตามจรรยาบรรณที่กำหนดไว้หรือการรายงานการใช้จ่ายเทียบกับ งบประมาณ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจมีความรับผิดชอบในการรายงาน

การปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับหรือกฎระเบียบอื่น ๆ ดังนั้น การพิจารณาเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชีดังกล่าวอาจกว้างและมีรายละเอียดมากกว่า

เทคโนโลยีสารสนเทศในองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการ

ภาคผนวก 5 ให้แนวทางเพิ่มเติมในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการในองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายใน

ก94. วัตถุประสงค์และขอบเขตโดยรวมของการสอบบัญชีไม่แตกต่างกัน ไม่ว่ากิจการจะดำเนินงานในสภาพแวดล้อมที่มีการปฏิบัติงานด้วยมือเป็นส่วนใหญ่ สภาพแวดล้อมที่เป็นระบบอัตโนมัติ อย่างสมบูรณ์ หรือสภาพแวดล้อมที่มีส่วนประกอบทั้งแบบที่ปฏิบัติงานด้วยมือและที่เป็นระบบอัตโนมัติร่วมกัน (กล่าวคือ การควบคุมทั้งแบบปฏิบัติด้วยมือและแบบอัตโนมัติ รวมทั้งทรัพยากรอื่นที่ใช้ในระบบการควบคุมภายในของกิจการ)

การทำความเข้าใจลักษณะขององค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการ

ก95. ในการประเมินประสิทธิผลของการออกแบบการควบคุมและการนำการควบคุมไปปฏิบัติ (ดูย่อหน้าที่ ก175-ก181) ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการทำให้เกิดความเข้าใจเบื้องต้นในวิธีที่กิจการใช้ในการระบุความเสี่ยงทางธุรกิจและการตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น นอกจากนี้ ความเข้าใจดังกล่าวอาจมีอิทธิพลต่อการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญโดยผู้สอบบัญชีในหลายรูปแบบ (ดูย่อหน้าที่ ก86) ซึ่งช่วยผู้สอบบัญชีในการออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม รวมถึงแผนการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ตัวอย่างเช่น

- ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการ กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ และกระบวนการติดตามผลการควบคุมภายในของกิจการ มีแนวโน้มที่จะส่งผลต่อการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงิน
- ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับองค์ประกอบระบบสารสนเทศและการสื่อสารและองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมมีแนวโน้มที่จะส่งผลต่อการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

สภาพแวดล้อมการควบคุม กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการและกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21-24)

ก96. โดยส่วนใหญ่ การควบคุมที่ปรากฏในสภาพแวดล้อมการควบคุม กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ และกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ เป็นการควบคุม

ทางอ้อม (กล่าวคือ การควบคุมที่ไม่แม่นยำเพียงพอในการป้องกัน ตรวจพบ หรือแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ แต่เป็นการควบคุมที่สนับสนุนการควบคุมอื่นๆ จึงอาจส่งผลทางอ้อมต่อความเป็นไปได้ที่จะตรวจพบหรือป้องกันการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในเวลาที่เหมาะสม) อย่างไรก็ตาม การควบคุมบางอย่างที่ปรากฏในองค์ประกอบเหล่านี้ อาจเป็นการควบคุมทางตรงก็ได้

เหตุที่ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจสภาพแวดล้อมการควบคุม กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ และกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ

- ก97. สภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นพื้นฐานโดยรวมสำหรับการทำงานขององค์ประกอบอื่นๆ ในระบบการควบคุมภายใน สภาพแวดล้อมการควบคุมไม่ได้ป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้โดยตรง อย่างไรก็ตาม สภาพแวดล้อมการควบคุมอาจมีอิทธิพลต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมต่างๆ ในองค์ประกอบอื่นๆ ของระบบการควบคุมภายในในทางเดียวกัน กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการและกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการได้รับการออกแบบให้ทำงานในลักษณะที่ให้การสนับสนุนระบบการควบคุมภายในทั้งระบบเช่นกัน
- ก98. เนื่องจากองค์ประกอบเหล่านี้เป็นพื้นฐานสำคัญของระบบการควบคุมภายในของกิจการ ข้อบกพร่องใดๆ ในการทำงานขององค์ประกอบเหล่านี้สามารถก่อให้เกิดผลกระทบที่แผ่กระจายในการจัดทางการเงิน ดังนั้น ความเข้าใจและการประเมินองค์ประกอบเหล่านี้ของผู้สอบบัญชีจึงส่งผลกระทบต่อการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินโดยผู้สอบบัญชี และอาจส่งผลกระทบต่อการระบุและประเมินความเสี่ยงในการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ด้วย ความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินส่งผลกระทบต่อกรอบการตอบสนองโดยรวมของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการมีอิทธิพลต่อการกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม ตามที่ได้อธิบายในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330³⁵

การได้มาซึ่งความเข้าใจในสภาพแวดล้อมการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21)

การปรับให้เหมาะสม

- ก99. ลักษณะของสภาพแวดล้อมการควบคุมในกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่ามีความแตกต่างจากสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการที่มีความซับซ้อนมากกว่า ตัวอย่างเช่น ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่าอาจไม่มีสมาชิกที่เป็นอิสระหรือที่เป็นบุคคลภายนอก รวมทั้งผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการอาจมีบทบาทในการกำกับดูแลโดยตรงในกรณีที่ไม่ใช่เจ้าของ

³⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ ก1-ก3

คนอื่น ดังนั้น ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการดังกล่าวอาจมีความเกี่ยวข้องน้อยกว่าหรืออาจไม่เกี่ยวข้องเลย

- ก100. นอกจากนี้ หลักฐานการสอบบัญชีสำหรับสภาพแวดล้อมการควบคุมในกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่าอาจไม่มีในรูปแบบของเอกสาร โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อมีการสื่อสารระหว่างผู้บริหารและบุคลากรอื่นๆ เป็นแบบไม่เป็นทางการ แต่หลักฐานที่ไม่เป็นทางการนั้นอาจยังมีความเกี่ยวข้องอย่างเหมาะสมและเชื่อถือได้ในสถานการณ์นี้

ตัวอย่าง

- โครงสร้างองค์กรในกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่าอาจเป็นแบบเรียบง่ายและอาจมีพนักงานที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินจำนวนน้อย
- หากผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการดูแลบทบาทในการกำกับดูแลเองโดยตรง ผู้สอบบัญชีย่อมตัดสินใจได้ว่าไม่ต้องพิจารณาเรื่องความเป็นอิสระของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในกรณีนี้
- กิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่าอาจไม่มีข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณที่เป็นลายลักษณ์อักษร แต่ได้พัฒนาวัฒนธรรมองค์กรที่เน้นถึงความสำคัญของความซื่อสัตย์สุจริตและพฤติกรรมทางจรรยาบรรณด้วยการสื่อสารทางวาจาและการทำตัวเป็นแบบอย่างของผู้บริหาร ดังนั้น ทักษะ การรับรู้ และการกระทำของผู้บริหารหรือผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการจึงมีความสำคัญอย่างยิ่งสำหรับความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุมในกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่า

การทำความเข้าใจสภาพแวดล้อมการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21(ก))

- ก101. หลักฐานการสอบบัญชีสำหรับการทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุมอาจได้มาจากการสอบถามและจากวิธีการประเมินความเสี่ยงอื่น (กล่าวคือการสอบถามที่ยืนยันด้วยการสังเกตการณ์หรือการตรวจเอกสาร)

- ก102. ในการพิจารณาระดับของการแสดงความมุ่งมั่นต่อความซื่อสัตย์สุจริตและคุณค่าทางจรรยาบรรณของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีอาจได้มาซึ่งความเข้าใจ โดย

- การสอบถามผู้บริหารและพนักงานและพิจารณาข้อมูลจากแหล่งภายนอก เกี่ยวกับวิธีที่ผู้บริหารสื่อสารกับพนักงานในเรื่องของมุมมองในการประกอบธุรกิจและพฤติกรรมทางจรรยาบรรณ และ
- การตรวจข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณที่เป็นลายลักษณ์อักษรและสังเกตการณ์ว่าผู้บริหารประพฤติตนในลักษณะที่สนับสนุนข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณนั้นหรือไม่

การประเมินสภาพแวดล้อมการควบคุม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 21(ข))

เหตุที่ผู้สอบบัญชีประเมินสภาพแวดล้อมการควบคุม

ก103. การประเมินของผู้สอบบัญชีว่ากิจกรรมแสดงพฤติกรรมที่มุ่งมั่นต่อความซื่อสัตย์สุจริตและคุณค่าทางจรรยาบรรณอย่างไร สภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นรากฐานที่เหมาะสมสำหรับองค์ประกอบอื่น ๆ ของระบบการควบคุมภายในของกิจการหรือไม่ และข้อบกพร่องของการควบคุมที่พบนั้นมีผลกระทบต่อองค์ประกอบอื่น ๆ ของระบบการควบคุมภายในหรือไม่ จะช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุประเด็นที่อาจเกิดขึ้นในองค์ประกอบอื่น ๆ ของระบบการควบคุมภายในได้ เนื่องจากสภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นพื้นฐานสำคัญขององค์ประกอบอื่น ๆ ในระบบการควบคุมภายในของกิจการ นอกจากนี้ การประเมินดังกล่าวอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการทำความเข้าใจความเสี่ยงที่กิจการเผชิญอยู่ ซึ่งจะช่วยในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินและระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ได้ (ดูย่อหน้าที่ ก86)

การประเมินสภาพแวดล้อมการควบคุมโดยผู้สอบบัญชี

ก104. การประเมินสภาพแวดล้อมการควบคุมโดยผู้สอบบัญชีอาศัยความเข้าใจที่ได้จากการดำเนินการตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 21(ก)

ก105. กิจการบางแห่งอาจถูกครอบงำโดยบุคคลคนเดียวที่มีอิสระในการตัดสินใจสูงมาก การกระทำและทัศนคติของบุคคลดังกล่าวอาจมีผลกระทบที่แผ่กระจายต่อวัฒนธรรมขององค์กร ซึ่งในที่สุดแล้วอาจมีผลกระทบที่แผ่กระจายต่อสภาพแวดล้อมการควบคุม ผลกระทบดังกล่าวอาจเป็นผลดีหรือไม่ดีก็ได้

ตัวอย่าง

การมีส่วนร่วมโดยตรงของบุคคลคนเดียวอาจเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้กิจการสามารถบรรลุวัตถุประสงค์การเติบโตและวัตถุประสงค์อื่น ๆ และยังสามารถส่งผลอย่างมีนัยสำคัญต่อประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน ในทางกลับกัน การที่ความรู้และอำนาจหน้าที่ไปรวมกันที่บุคคลคนเดียวนั้นก็สามารถนำไปสู่โอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เพิ่มขึ้นจากการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุม

ก106. ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าองค์ประกอบต่าง ๆ ของสภาพแวดล้อมการควบคุมอาจได้รับอิทธิพลจากปรัชญาและรูปแบบการบริหารของผู้บริหารระดับสูงอย่างไร โดยคำนึงถึงการมีส่วนร่วมของสมาชิกที่เป็นอิสระของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลด้วย

ก107. แม้ว่าสภาพแวดล้อมการควบคุมอาจเป็นรากฐานที่เหมาะสมสำหรับระบบการควบคุมภายในและอาจช่วยลดความเสี่ยงจากการทุจริต แต่สภาพแวดล้อมการควบคุมที่เหมาะสมไม่ใช่ตัวช่วยยับยั้งการทุจริตอย่างมีประสิทธิภาพเสมอไป

ตัวอย่าง

แม้ว่านโยบายและวิธีปฏิบัติด้านทรัพยากรบุคคลที่มุ่งเน้นไปยังการว่าจ้างบุคลากรที่มีความสามารถด้านการเงิน การบัญชีและระบบสารสนเทศ อาจลดความเสี่ยงของข้อผิดพลาดในการประมวลผลและบันทึกข้อมูลทางการเงิน แต่นโยบายและวิธีปฏิบัติดังกล่าวอาจไม่สามารถลดการเข้าแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหารระดับสูงได้ (เช่น ทำให้มีผลการดำเนินงานที่สูงเกินจริง)

ก108. การประเมินสภาพแวดล้อมการควบคุมของผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ อาจรวมถึงเรื่องดังต่อไปนี้

- การกำกับดูแลด้านเทคโนโลยีสารสนเทศสอดคล้องกับลักษณะและความซับซ้อนของกิจการและการดำเนินธุรกิจที่ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศหรือไม่ ซึ่งรวมถึงความซับซ้อนหรือความอึดตัวของแพลตฟอร์มหรือสถาปัตยกรรมด้านเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ และระดับที่กิจการใช้ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อสนับสนุนการรายงานทางการเงินของกิจการ
- โครงสร้างองค์กรด้านการจัดการเกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศและทรัพยากรที่ได้รับการจัดสรร ตัวอย่างเช่น กิจการลงทุนในสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่เหมาะสมและลงทุนในการปรับปรุงที่จำเป็นหรือไม่ หรือมีการว่าจ้างบุคลากรที่มีทักษะเหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่ แม้ในกรณีที่กิจการใช้ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ (ที่ไม่ได้รับการดัดแปลงเลยหรือดัดแปลงเพียงเล็กน้อยก็ตาม)

การได้มาซึ่งความเข้าใจในกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22-23)

การทำความเข้าใจกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22(ก))

ก109. ไม่ใช่ว่าความเสี่ยงทางธุรกิจทุกประเภทจะก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ก62) ในการทำความเข้าใจวิธีการที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลใช้ในการระบุความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการจัดทางการเงินและตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินการเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาวิธีการที่ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (แล้วแต่เหมาะสม)

- ระบุวัตถุประสงค์ที่ตรงจุดและชัดเจนเพียงพอเพื่อให้สามารถระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์เหล่านั้น
- ระบุความเสี่ยงในการบรรลุวัตถุประสงค์ของกิจการและวิเคราะห์ความเสี่ยงดังกล่าวเพื่อให้เกณฑ์ในการกำหนดวิธีจัดการกับความเสี่ยงเหล่านั้น และ

- พิจารณาโอกาสในการเกิดทุจริตเมื่อพิจารณาความเสี่ยงในการบรรลุวัตถุประสงค์ของกิจการ³⁶

ก110. ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงผลกระทบของความเสี่ยงทางธุรกิจดังกล่าวที่มีต่อการจัดทำงบการเงินของกิจการและแง่มุมอื่นของระบบการควบคุมภายในของกิจการ

การประเมินกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22(ข))

เหตุที่ผู้สอบบัญชีประเมินความเหมาะสมของกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ

ก111. การประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจว่ากิจการระบุความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นในส่วนใดและกิจการตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้นอย่างไร การประเมินของผู้สอบบัญชีว่ากิจการระบุความเสี่ยงทางธุรกิจอย่างไร รวมทั้งกิจการประเมินและตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้นอย่างไร ช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจว่าความเสี่ยงที่กิจการเผชิญนั้นได้รับการระบุ ประเมินและตอบสนองอย่างเหมาะสมตามลักษณะและความซับซ้อนของกิจการหรือไม่ นอกจากนี้ การประเมินดังกล่าวอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (ดูย่อหน้าที่ ก86)

การประเมินความเหมาะสมของกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22(ข))

ก112. การประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการอาศัยความเข้าใจที่ได้จากการดำเนินการตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 22(ก)

การปรับให้เหมาะสม

ก113. การพิจารณาว่ากระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการมีความเหมาะสมกับสถานการณ์ของกิจการเมื่อพิจารณาถึงลักษณะขนาดและความซับซ้อนของกิจการหรือไม่ เป็นเรื่องที่คุณสอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจกับผู้ประกอบวิชาชีพ

ตัวอย่าง

ในกิจการบางแห่งที่มีความซับซ้อนน้อยกว่า โดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจการที่เจ้าของเป็นผู้บริหารเอง การประเมินความเสี่ยงที่เหมาะสมอาจดำเนินการผ่านการมีส่วนร่วมโดยตรงของผู้บริหารหรือผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการ (เช่น ผู้จัดการหรือผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการอาจอุทิศเวลาเพื่อติดตามการดำเนินงานของคู่แข่งและพัฒนาการอื่น ๆ ในตลาดเป็นประจำเพื่อระบุความเสี่ยงทางธุรกิจที่อาจเกิดขึ้น) หลักฐานของการประเมินความเสี่ยงของกิจการในลักษณะดังกล่าวมักไม่ได้จัดทำเป็นเอกสารอย่างเป็นทางการ แต่อาจเห็นได้ชัดว่าผู้บริหารได้มีการปฏิบัติตามขั้นตอนการประเมินความเสี่ยงจริง ๆ ในระหว่างที่คุณสอบบัญชีสนทนากับผู้บริหาร

³⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 19

การได้มาซึ่งความเข้าใจในกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้า 24)
การปรับให้เหมาะสม

ก114. ในกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่า โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกิจการที่ผู้บริหารเป็นเจ้าของกิจการ ผู้สอบบัญชีทำความเข้าใจเกี่ยวกับกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการโดยพิจารณาว่าผู้บริหารหรือผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการมีส่วนร่วมโดยตรงในการดำเนินงานต่าง ๆ อย่างไร เนื่องจากอาจไม่มีกิจกรรมการติดตามผลประเภทอื่น

ตัวอย่าง

ผู้บริหารอาจได้รับข้อร้องเรียนจากลูกค้าเกี่ยวกับความไม่ถูกต้องในใบแจ้งยอดรายเดือน ซึ่งทำให้ผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการทราบถึงปัญหาเกี่ยวกับช่วงเวลาในการบันทึกการชำระเงินของลูกค้าในบัญชี

ก115. สำหรับกิจการที่ไม่มีกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในอย่างเป็นทางการ การทำความเข้าใจกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในอาจรวมถึงการทำความเข้าใจเกี่ยวกับการสอบทานเป็นระยะสำหรับข้อมูลบัญชีสำหรับผู้บริหารที่ออกแบบมาเพื่อช่วยกิจการในการป้องกันหรือการตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

การทำความเข้าใจกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24(ก))

ก116. ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเรื่องต่อไปนี้ในการทำความเข้าใจวิธีการที่กิจการติดตามผลระบบการควบคุมภายใน

- การออกแบบกิจกรรมการติดตามผล เช่น เป็นการติดตามผลอย่างต่อเนื่องหรือเป็นระยะ
- การดำเนินการตามกิจกรรมการติดตามผลและความถี่ของกิจกรรมการติดตามผล
- การประเมินผลเกี่ยวกับผลลัพธ์ที่ได้จากกิจกรรมการติดตามผลในเวลาที่เหมาะสม เพื่อพิจารณาว่าการควบคุมมีประสิทธิภาพหรือไม่ และ
- วิธีการที่ข้อบกพร่องที่พบได้รับการตอบสนองโดยวิธีการแก้ไขที่เหมาะสม ซึ่งรวมถึงการสื่อสารข้อบกพร่องดังกล่าวกับผู้รับผิดชอบในการดำเนินการแก้ไขในเวลาที่เหมาะสม

ก117. นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่ากระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการจัดการอย่างไรเกี่ยวกับการติดตามผลการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ ตัวอย่างเช่น

- การควบคุมที่ใช้ติดตามผลสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่ซับซ้อน ซึ่ง
 - ประเมินความมีประสิทธิภาพอย่างต่อเนื่องเกี่ยวกับการออกแบบการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศ รวมทั้งเปลี่ยนแปลงการควบคุมดังกล่าวตามความเหมาะสมเมื่อเงื่อนไขต่าง ๆ เปลี่ยนแปลงไป หรือ

- ประเมินความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศ
- การควบคุมที่ใช้ติดตามผลการอนุญาตต่าง ๆ ในการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศแบบอัตโนมัติที่มีไว้เพื่อบังคับให้เกิดการแบ่งแยกหน้าที่
- การควบคุมที่ใช้ติดตามผลว่าข้อผิดพลาด หรือข้อบกพร่องของการควบคุม ที่เกี่ยวข้องกับระบบอัตโนมัติของการรายงานทางการเงิน ถูกระบุได้อย่างไรและได้รับการตอบสนองอย่างไร

การทำความเข้าใจหน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24(ก)(2))

ภาคผนวก 4 กล่าวถึงข้อพิจารณาเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจหน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการ

ก118. การสอบถามบุคคลที่เหมาะสมในหน่วยงานตรวจสอบภายในช่วยให้ผู้สอบบัญชีทำความเข้าใจลักษณะของความรับผิดชอบของหน่วยงานตรวจสอบภายใน หากผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าความรับผิดชอบของหน่วยงานตรวจสอบภายในมีความเกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจทำความเข้าใจเพิ่มเติมเกี่ยวกับกิจกรรมที่หน่วยงานตรวจสอบภายในได้ดำเนินการหรือจะดำเนินการ โดยทำการสอบทานแผนการตรวจสอบของหน่วยงานตรวจสอบภายใน (ถ้ามี) และปรึกษาหารือแผนนั้นกับบุคคลที่เหมาะสมภายในหน่วยงานตรวจสอบภายใน ความเข้าใจนี้เมื่อรวมกับข้อมูลที่ได้จากการสอบถามของผู้สอบบัญชีอาจให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชี หากจากการประเมินความเข้าใจเบื้องต้นเกี่ยวกับหน่วยงานตรวจสอบภายในของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อปรับเปลี่ยนลักษณะ หรือช่วงเวลา หรือลดขอบเขตวิธีการตรวจสอบที่ใช้ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง)³⁷

แหล่งที่มาของข้อมูลอื่นที่กิจการใช้ในกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายใน

การทำความเข้าใจแหล่งที่มาของข้อมูล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24(ข))

ก119. กิจกรรมการติดตามผลของผู้บริหารอาจใช้ข้อมูลที่อยู่ในการสื่อสารจากบุคคลภายนอก เช่น ข้อร้องเรียนจากลูกค้าหรือความคิดเห็นของหน่วยงานที่กำกับดูแล ซึ่งอาจชี้ให้เห็นถึงปัญหาหรือเรื่องที่ต้องปรับปรุง

เหตุที่ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจแหล่งที่มาของข้อมูลที่กิจการใช้ในการติดตามผลระบบการควบคุมภายใน

ก120. การทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับแหล่งที่มาของข้อมูลที่กิจการใช้ในการติดตามผลระบบการควบคุมภายใน ซึ่งรวมถึงความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลดังกล่าว

³⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) “การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน”

ช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินความเหมาะสมของกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ หากผู้บริหารสันนิษฐานว่าข้อมูลที่ใช้สำหรับการติดตามผลมีความเกี่ยวข้องและเชื่อถือได้โดยไม่มีเกณฑ์มาตรฐานข้อสันนิษฐานนั้น ข้อผิดพลาดที่มีอยู่ในข้อมูลอาจทำให้ผู้บริหารได้ข้อสรุปจากกิจกรรมการติดตามผลที่ไม่ถูกต้อง

การประเมินกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24(ค))

เหตุที่ผู้สอบบัญชีประเมินความเหมาะสมของกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ

ก121. การประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับวิธีที่กิจการทำการประเมินผลอย่างต่อเนื่องหรือการประเมินผลแยกต่างหากเพื่อติดตามผลของควมมีประสิทธิผลของการควบคุม ช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจว่าองค์ประกอบอื่น ๆ ของระบบการควบคุมภายในของกิจการนั้นมีปรากฏและทำหน้าที่อยู่หรือไม่ และช่วยในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับองค์ประกอบอื่น ๆ ของระบบการควบคุมภายในของกิจการด้วย นอกจากนี้ การประเมินนี้อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (ดูย่อหน้าที่ ก86)

การประเมินความเหมาะสมของกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24(ค))

ก122. การประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการอาศัยความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ

ระบบสารสนเทศและการสื่อสาร และกิจกรรมการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25-26)

ก123. โดยส่วนใหญ่แล้ว การควบคุมที่อยู่ในองค์ประกอบระบบสารสนเทศและการสื่อสาร และองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมเป็นการควบคุมทางตรง (กล่าวคือ การควบคุมที่แม่นยำเพียงพอในการป้องกัน ตรวจพบ หรือแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้)

เหตุที่ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจระบบสารสนเทศและการสื่อสาร และการควบคุมต่าง ๆ ในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุม

ก124. ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจระบบสารสนเทศและการสื่อสาร เนื่องจากการทำความเข้าใจนโยบายของกิจการที่กำหนดทางเดินของรายการและแง่มุมอื่นของกิจกรรมการประมวลผลสารสนเทศของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน และการประเมินว่าองค์ประกอบดังกล่าวสนับสนุนการจัดทำงบการเงินของกิจการอย่างเหมาะสมหรือไม่ มีส่วนสนับสนุนการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ นอกจากนี้ การทำความเข้าใจและการประเมินดังกล่าวอาจทำให้

สามารถระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงิน หากผลลัพธ์ที่ได้จากวิธีที่ผู้สอบบัญชีใช้ไม่สอดคล้องกับความคาดหวังเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของกิจการที่อาจกำหนดขึ้นจากข้อมูลที่ได้รับจากกระบวนการรับงานหรือการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (ดูย่อหน้าที่ ก86)

- ก125. ผู้สอบบัญชีต้องระบุการควบคุมที่อยู่ในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมบางการรายการเป็นการเฉพาะ รวมทั้งประเมินการออกแบบของการควบคุมเหล่านั้นและพิจารณาว่าการควบคุมดังกล่าวได้ถูกนำไปปฏิบัติหรือไม่ เนื่องจากเป็นการช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจเกี่ยวกับแนวทางของผู้บริหารในการตอบสนองต่อความเสี่ยงบางเรื่อง และให้เกณฑ์ในการออกแบบและการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้นตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือมากขึ้นเมื่อประเมินว่าความเสี่ยงอยู่ในระดับที่สูงขึ้นบนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะไม่ได้วางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ระบุไว้ แต่ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่ได้ยังอาจส่งผลต่อการออกแบบลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้อง

ลักษณะการทำซ้ำอย่างต่อเนื่องของการทำความเข้าใจและการประเมินระบบสารสนเทศและการสื่อสารและกิจกรรมการควบคุมโดยผู้สอบบัญชี

- ก126. ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ก49 ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการกำหนดความคาดหวังเบื้องต้นเกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลซึ่งอาจเป็นประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ ในการทำความเข้าใจองค์ประกอบระบบสารสนเทศและการสื่อสารตามที่กล่าวย่อหน้าที่ 25(ก) ผู้สอบบัญชีอาจใช้ความคาดหวังเบื้องต้นเหล่านี้เพื่อวัตถุประสงค์ในการกำหนดขอบเขตของการทำความเข้าใจกิจกรรมการประมวลผลสารสนเทศของกิจการ

- ก127. การทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบสารสนเทศครอบคลุมถึงการทำความเข้าใจนโยบายที่กำหนดทางเดินของสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ และแง่มุมอื่นที่เกี่ยวข้องของกิจกรรมการประมวลผลสารสนเทศของกิจการ ข้อมูลเหล่านี้และข้อมูลที่ได้รับจากการประเมินระบบสารสนเทศของผู้สอบบัญชีอาจยืนยันหรือมีอิทธิพลต่อความคาดหวังของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญที่ได้รับไว้ในเบื้องต้น (ดูย่อหน้าที่ ก126)

- ก128. ในการได้มาซึ่งความเข้าใจว่า ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ เดินทางเข้า ผ่านและออกจากระบบสารสนเทศของกิจการอย่างไร ผู้สอบบัญชีอาจระบุการควบคุมต่างๆ ในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมที่จำเป็นต้องระบุ

ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 26(ก) การระบุและประเมินการควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมโดยผู้สอบบัญชี อาจเริ่มจากการมุ่งเน้นไปที่การควบคุมสำหรับรายการในสมุดรายวัน และการควบคุมต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมในการออกแบบลักษณะ ช่วงเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

- ก129. การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องโดยผู้สอบบัญชีอาจมีผลต่อการระบุการควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมด้วยเช่นกัน ตัวอย่างเช่น การระบุการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของผู้สอบบัญชีอาจทำได้ก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีได้ประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 31 แล้ว นอกจากนี้ การควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงซึ่งผู้สอบบัญชีได้พิจารณาแล้วว่าวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 33) อาจระบุได้เมื่อมีการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของผู้สอบบัญชีแล้วเท่านั้น
- ก130. การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ของผู้สอบบัญชีนั้นขึ้นอยู่กับ
- ความเข้าใจเกี่ยวกับนโยบายของกิจการสำหรับกิจกรรมการประมวลผลสารสนเทศในองค์ประกอบระบบสารสนเทศและการสื่อสาร และ
 - การระบุและการประเมินการควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุม

การได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบสารสนเทศและการสื่อสาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25)

ภาคผนวก 3 ย่อหน้าที่ 15–19 กล่าวถึงข้อพิจารณาเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับระบบสารสนเทศและการสื่อสาร

การปรับให้เหมาะสม

- ก131. กิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่ามักมีระบบสารสนเทศและกระบวนการทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องที่ซับซ้อนน้อยกว่ากิจการขนาดใหญ่กว่าและมีสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่ซับซ้อนน้อยกว่า อย่างไรก็ตาม บทบาทของระบบสารสนเทศมีความสำคัญเหมือนกันในทั้งสองกิจการ กิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่าซึ่งมีผู้บริหารที่มีส่วนร่วมโดยตรงอาจไม่ต้องการคำอธิบายละเอียดเกี่ยวกับวิธีการปฏิบัติการทางบัญชี การบันทึกทางบัญชีที่ซับซ้อน หรือนโยบายที่เป็นลายลักษณ์อักษร การทำความเข้าใจแง่มุมที่เกี่ยวข้องในระบบสารสนเทศของกิจการจึงอาจใช้ความพยายามที่น้อยกว่าในการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่ซับซ้อนน้อยกว่าและอาจต้องพึ่งพาการสอบถามมากกว่าการสังเกตการณ์หรือการตรวจเอกสาร อย่างไรก็ตาม ความจำเป็นในการได้มาซึ่งความเข้าใจยังคงเป็นสิ่งสำคัญเพื่อที่จะให้เกณฑ์สำหรับการออกแบบวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 และช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (ดูย่อหน้าที่ ก86)

การได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบสารสนเทศ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 25(ก))

- ก132. ระบบการควบคุมภายในของกิจการมีแง่มุมเกี่ยวกับวัตถุประสงค์การรายงาน ซึ่งรวมถึงวัตถุประสงค์ด้านการรายงานทางการเงินของกิจการ และอาจรวมถึงแง่มุมที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงานหรือวัตถุประสงค์ด้านการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ระเบียบข้อบังคับ หากแง่มุมดังกล่าวไปเกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินด้วย ความเข้าใจที่ว่ากิจการเริ่มต้นรายการค้าและรวบรวมข้อมูลอย่างไร (ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีต่อระบบสารสนเทศ) อาจรวมถึงข้อมูลเกี่ยวกับระบบของกิจการ (นโยบายของกิจการ) ซึ่งออกแบบมาเพื่อตอบสนองต่อวัตถุประสงค์ด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบข้อบังคับและวัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงาน เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินด้วย นอกจากนี้ กิจการบางแห่งอาจมีระบบสารสนเทศที่มีการเชื่อมโยงหลายๆ ระบบเข้าด้วยกันอย่างมาก โดยมีการออกแบบการควบคุมต่างๆ เพื่อให้สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ด้านการรายงานทางการเงิน วัตถุประสงค์ด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบข้อบังคับ และวัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงานไปพร้อมๆ กัน
- ก133. การทำความเข้าใจระบบสารสนเทศของกิจการยังรวมถึงการทำความเข้าใจเกี่ยวกับทรัพยากรที่จะใช้ในกิจกรรมการประมวลผลสารสนเทศของกิจการ ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจความเสี่ยงต่อคุณภาพของระบบสารสนเทศ ได้แก่
- ความรู้ความสามารถของบุคคลที่ปฏิบัติงาน
 - ความเพียงพอของทรัพยากร และ
 - ความเหมาะสมของการแบ่งแยกหน้าที่
- ก134. เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเมื่อทำความเข้าใจนโยบายที่กำหนดทางเดินของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญในองค์ประกอบระบบสารสนเทศและการสื่อสาร รวมถึงลักษณะของ
- (ก) ข้อมูลหรือสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับรายการ เหตุการณ์และเงื่อนไขอื่น ๆ ที่ต้องประมวลผล
 - (ข) การประมวลผลสารสนเทศเพื่อรักษาคุณภาพของข้อมูลหรือสารสนเทศนั้น และ
 - (ค) กระบวนการด้านสารสนเทศ บุคลากร และทรัพยากรอื่นที่ใช้ในกระบวนการประมวลผลสารสนเทศ
- ก135. การได้มาซึ่งความเข้าใจในกระบวนการทางธุรกิจของกิจการ ซึ่งรวมถึงความเข้าใจว่ารายการค้าเกิดขึ้นได้อย่างไร ช่วยผู้สอบบัญชีให้เข้าใจระบบสารสนเทศของกิจการในลักษณะที่เหมาะสมกับภาวะแวดล้อมของกิจการ
- ก136. การทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบสารสนเทศอาจได้มาจากหลายวิธีและอาจรวมถึง
- การสอบถามบุคลากรที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติที่ใช้ในการเริ่มทำ บันทึก ประมวลผล และรายงานรายการค้า หรือเกี่ยวกับกระบวนการรายงานทางการเงินของกิจการ

- การตรวจนโยบายหรือคู่มือกระบวนการ หรือเอกสารอื่น ๆ ของระบบสารสนเทศของกิจการ
- การสังเกตการณ์การปฏิบัติตามนโยบายหรือวิธีปฏิบัติโดยบุคลากรของกิจการ หรือ
- การเลือกรายการและติดตามรายการเหล่านั้นผ่านกระบวนการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในระบบสารสนเทศ (กล่าวคือ การเดินทางตามเส้นทางของรายการในระบบ)

เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

ก137. ผู้สอบบัญชีอาจใช้เทคนิคอัตโนมัติเพื่อการเข้าถึงโดยตรงหรือเพื่อการดาวน์โหลดข้อมูลด้วยระบบดิจิทัล จากฐานข้อมูลในระบบสารสนเทศของกิจการที่จัดเก็บบันทึกทางบัญชีสำหรับรายการค้า การใช้เครื่องมือหรือเทคนิคอัตโนมัติกับข้อมูลนี้อาจทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถยืนยันความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการที่ข้อมูลเดินทางผ่านระบบสารสนเทศ โดยการติดตามรายการในสมุดรายวันหรือบันทึกดิจิทัลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับรายการใดรายการหนึ่งหรือทั้งหมด โดยเริ่มตั้งแต่การสร้างรายการในบันทึกบัญชีจนถึงการบันทึกในบัญชีแยกประเภททั่วไป การวิเคราะห์รายการทั้งหมดหรือรายการจำนวนมากอาจส่งผลให้สามารถระบุวิธีการประมวลผลที่ไม่ปกติหรือไม่เหมือนกับที่คาดหวังไว้สำหรับรายการเหล่านั้น ซึ่งอาจส่งผลให้สามารถระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญก็ได้

ข้อมูลที่ได้มาจากแหล่งอื่นนอกเหนือจากบัญชีแยกประเภททั่วไปและบัญชีแยกประเภทย่อย

ก138. งบการเงินอาจมีข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งอื่นนอกเหนือจากบัญชีแยกประเภททั่วไปและบัญชีแยกประเภทย่อย ตัวอย่างของข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณารวมถึง

- ข้อมูลที่ได้รับจากสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน
- ข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงินที่จัดทำโดยระบบการบริหารความเสี่ยงของกิจการ
- ข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมที่จัดทำโดยผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารและเปิดเผยไว้ในงบการเงิน
- ข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงินที่ได้รับจากแบบจำลองหรือจากการคำนวณอื่น ๆ ที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีที่รับรู้หรือเปิดเผยในงบการเงิน ซึ่งรวมถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลและข้อสมมติที่ใช้ในแบบจำลองเหล่านั้น เช่น
 - ข้อสมมติที่พัฒนาขึ้นภายในที่อาจส่งผลต่ออายุการใช้งานของสินทรัพย์ หรือ
 - ข้อมูล เช่น อัตราดอกเบี้ย ซึ่งได้รับผลกระทบจากปัจจัยที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของกิจการ
- ข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงินเกี่ยวกับการวิเคราะห์ความอ่อนไหวที่ได้จากแบบจำลองทางการเงิน ซึ่งแสดงให้เห็นว่าผู้บริหารได้พิจารณาข้อสมมติที่เป็นทางเลือกอื่น ๆ ด้วย
- ข้อมูลที่รับรู้หรือเปิดเผยในงบการเงินที่ได้จากบันทึกต่าง ๆ เกี่ยวกับภาษีและแบบแสดงรายการภาษีของกิจการ

- ข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงินที่ได้จากการวิเคราะห์เพื่อใช้สนับสนุนการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถของกิจการในการดำเนินงานต่อเนื่อง เช่น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง³⁸

ก139. จำนวนเงินหรือการเปิดเผยเกี่ยวกับบางเรื่องในงบการเงินของกิจการ (เช่น การเปิดเผยเกี่ยวกับความเสี่ยงด้านเครดิต ความเสี่ยงด้านสภาพคล่องและความเสี่ยงด้านตลาด) อาจอาศัยข้อมูลที่ได้รับจากระบบการบริหารความเสี่ยงของกิจการ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องเข้าใจทุกแง่มุมของระบบการบริหารความเสี่ยงนั้น แต่ให้ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพในการกำหนดความเข้าใจที่จำเป็น

การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในระบบสารสนเทศของกิจการ

เหตุที่ผู้สอบบัญชีทำความเข้าใจสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับระบบสารสนเทศ

ก140. การทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบสารสนเทศ ครอบคลุมถึงสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับทางเดินของรายการค้าและการประมวลผลสารสนเทศในระบบสารสนเทศของกิจการ เนื่องจากการใช้ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการหรือด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศอาจก่อให้เกิดความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

ก141. นอกจากนี้ ความเข้าใจเกี่ยวกับรูปแบบธุรกิจของกิจการและวิธีการที่กิจการบูรณาการการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศอาจให้บริบทที่เป็นประโยชน์เกี่ยวกับลักษณะและขอบเขตของเทคโนโลยีสารสนเทศที่คาดว่าจะพบในระบบสารสนเทศ

การทำความเข้าใจการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ

ก142. ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศอาจมุ่งเน้นไปที่การระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งเกี่ยวข้องกับทางเดินของรายการค้าและการประมวลผลสารสนเทศในระบบสารสนเทศ และมุ่งเน้นไปที่การทำความเข้าใจลักษณะและจำนวนของระบบงานและด้านอื่นดังกล่าว การเปลี่ยนแปลงของทางเดินของรายการค้าหรือสารสนเทศในระบบสารสนเทศอาจเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมในระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ หรือเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงข้อมูลโดยตรงในฐานข้อมูลที่ใช้ในการประมวลผลหรือฐานข้อมูลที่จัดเก็บรายการค้าหรือข้อมูลเหล่านั้น

ก143. ผู้สอบบัญชีอาจระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและโครงสร้างพื้นฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่คอยสนับสนุน พร้อมกันกับการทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับวิธีการที่ข้อมูล

³⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 19-20

ที่เกี่ยวข้องกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ
เดินทางเข้า ผ่านและออกจากกระบบสารสนเทศของกิจการ

การได้มาซึ่งความเข้าใจในการสื่อสารของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25(ข))

การปรับให้เหมาะสม

ก144. ข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเพื่อใช้ในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับการสื่อสารของกิจการ
ที่มีขนาดใหญ่กว่าและมีความซับซ้อนมากกว่า อาจมาจากคู่มือนโยบายและคู่มือการรายงาน
ทางการเงิน

ก145. การสื่อสารในกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่าอาจมีแบบแผนน้อยกว่า (เช่น ไม่มีคู่มือ
ที่เป็นทางการ) เนื่องจากมีระดับชั้นความรับผิดชอบที่น้อยกว่าและผู้บริหารสามารถดูแลได้ใกล้ชิด
และทั่วถึงมากกว่า ไม่ว่ากิจการจะมีขนาดเล็กหรือใหญ่ ช่องทางการสื่อสารที่เปิดกว้างช่วยให้
การรายงานข้อยกเว้นและการดำเนินการต่อข้อยกเว้นดังกล่าวทำงานได้ง่ายขึ้น

การประเมินว่าด้านที่เกี่ยวข้องของระบบสารสนเทศสนับสนุนการจัดทำงบการเงินของกิจการหรือไม่
(อ้างถึงย่อหน้าที่ 25(ค))

ก146. การประเมินของผู้สอบบัญชีว่าระบบสารสนเทศและการสื่อสารของกิจการมีความเหมาะสมใน
การสนับสนุนการจัดทำงบการเงินของกิจการหรือไม่ ขึ้นอยู่กับความเข้าใจที่ได้รับจากการดำเนินการ
ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 25(ก)-(ข)

กิจกรรมการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26)

การควบคุมต่าง ๆ ในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุม

ภาคผนวก 3 ย่อหน้าที่ 20 และ 21 กล่าวถึงข้อพิจารณาเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการควบคุม

ก147. องค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมรวมถึงการควบคุมต่าง ๆ ที่ออกแบบมาเพื่อให้แน่ใจว่ามีการนำ
นโยบาย (ซึ่งถือเป็นการควบคุมด้วย) ไปประยุกต์อย่างเหมาะสมในทุกองค์ประกอบของระบบ
การควบคุมภายในของกิจการ โดยการควบคุมเหล่านั้นเป็นได้ทั้งการควบคุมทางตรงและ
การควบคุมทางอ้อม

ตัวอย่าง

การควบคุมต่าง ๆ ที่กิจการกำหนดขึ้นเพื่อให้แน่ใจว่าบุคลากรของกิจการได้ตรวจนับและบันทึก
ผลการตรวจนับสินค้าประจำปีอย่างเหมาะสม มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับความเสียหายจาก
การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้
เรื่องความมืออยู่จริงและความครบถ้วนของยอดคงเหลือทางบัญชีของสินค้าคงเหลือ

- ก148. การระบุและประเมินการควบคุมต่างๆ ในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมโดยผู้สอบบัญชีมุ่งเน้นไปที่การควบคุมการประมวลผลสารสนเทศ (ซึ่งเป็นการควบคุมที่ใช้ในระหว่างการประมวลผลสารสนเทศในระบบสารสนเทศของกิจการ) ที่ตอบสนองโดยตรงกับความเสี่ยงต่อคุณภาพของระบบสารสนเทศ (กล่าวคือ ความครบถ้วน ความถูกต้องและความสมเหตุสมผลของรายการและข้อมูลอื่น) อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องระบุและประเมินการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับนโยบายของกิจการที่กำหนดทางเดินของรายการค่าและที่เกี่ยวข้องกับด้านอื่นของกิจกรรมการประมวลผลสารสนเทศของกิจการ สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ
- ก149. การควบคุมทางตรงอื่นๆ อาจมีอยู่ในสภาพแวดล้อมการควบคุม กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ หรือกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ ซึ่งอาจระบุได้จากการดำเนินการตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 26 อย่างไรก็ตาม ยิ่งการควบคุมที่ช่วยสนับสนุนการควบคุมอื่นมีความสัมพันธ์ทางอ้อมกับการควบคุมที่กำลังพิจารณาอยู่มากเท่าไร ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมดังกล่าวในการป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องก็ยิ่งน้อยลงตามไปด้วย

ตัวอย่าง

การสอบทานรายงานสรุปกิจกรรมการขายของแต่ละร้านค้าแยกตามภูมิภาคโดยผู้จัดการฝ่ายขายมีความสัมพันธ์ทางอ้อมต่อความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เรื่องความครบถ้วนของรายได้จากการขาย ดังนั้น การควบคุมโดยการสอบทานของผู้จัดการฝ่ายขายนี้อาจมีประสิทธิภาพต่อการลดความเสี่ยงดังกล่าวได้น้อยกว่าการควบคุมที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับเรื่องดังกล่าว เช่น การจับคู่เอกสารการส่งสินค้ากับใบแจ้งหนี้

- ก150. นอกจากนี้ ย่อหน้าที่ 26 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องระบุและประเมินการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศสำหรับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าอาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ เนื่องจากการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศสนับสนุนการทำงานที่มีประสิทธิภาพอย่างต่อเนื่องของการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศ โดยปกติ การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศเพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอที่จะตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้
- ก151. การควบคุมที่ผู้สอบบัญชีต้องระบุและประเมินการออกแบบและพิจารณาการนำไปปฏิบัติตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 26 คือ
- การควบคุมที่ผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเพื่อประโยชน์ในการกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการ

ตรวจสอบเนื้อหาสาระ การประเมินการควบคุมดังกล่าวให้เกณฑ์สำหรับการออกแบบวิธีการทดสอบการควบคุมของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 นอกจากนี้ การควบคุมเหล่านี้ยังรวมถึงการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงซึ่งวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

- การควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญและการควบคุมสำหรับรายการในสมุดรายวัน การระบุและประเมินการควบคุมดังกล่าวโดยผู้สอบบัญชีอาจส่งผลต่อความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งรวมถึงการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้เพิ่มขึ้นด้วย (ดูย่อหน้าที่ ก95) ความเข้าใจนี้ยังให้เกณฑ์สำหรับการออกแบบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องที่ได้ประเมินไว้
- การควบคุมอื่นๆ ที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาโดยใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีแล้วเห็นว่าเหมาะสมที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีบรรลุวัตถุประสงค์ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 13 ในส่วนที่เกี่ยวกับความเสี่ยงต่างๆ ในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

ก152. การควบคุมต่างๆ ในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องระบุ คือ การควบคุมที่เข้าเงื่อนไขอย่างน้อยหนึ่งข้อที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 26(ก) อย่างไรก็ตาม หากการควบคุมหลายการควบคุมทำให้บรรลุวัตถุประสงค์เดียวกัน ก็ไม่จำเป็นที่จะต้องระบุการควบคุมทุกการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์เดียวกันนั้น

ประเภทของการควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26)

ก153. ตัวอย่างของการควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุม ได้แก่ การอนุญาตและการอนุมัติ การกระตบยอด การพิสูจน์รายการ (เช่น การตรวจสอบความถูกต้องของการนำเข้าข้อมูลและการตรวจสอบความสมเหตุสมผลของข้อมูลนำเข้า หรือการคำนวณโดยอัตโนมัติ) การแบ่งแยกหน้าที่ และการควบคุมทางกายภาพหรือทางตรรกะ ซึ่งรวมถึงการควบคุมเพื่อปกป้องสินทรัพย์

ก154. การควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมอาจรวมถึงการควบคุมที่กำหนดโดยผู้บริหารเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่ได้จัดทำขึ้นตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง การควบคุมดังกล่าวอาจเกี่ยวข้องกับข้อมูลในงบการเงินที่ได้จากแหล่งอื่นที่นอกเหนือจากบัญชีแยกประเภททั่วไปและบัญชีแยกประเภทย่อย

ก155. ไม่ว่าจะการควบคุมจะอยู่ในสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศหรือในระบบที่ปฏิบัติด้วยมือ การควบคุมอาจมีไว้เพื่อหลายวัตถุประสงค์และอาจนำไปใช้ในหลายระดับขององค์กรและหน้าที่งาน

การปรับให้เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26)

ก156. การควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่านั้น มักจะมีความคล้ายคลึงกับการควบคุมในกิจการที่ใหญ่กว่า แต่ความเป็นทางการในตอนที่ใช้งานอาจแตกต่างกันไป นอกจากนี้ ในกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่า ผู้บริหารอาจเป็นผู้ปฏิบัติ การควบคุมจำนวนมากด้วยตนเอง

ตัวอย่าง

การให้อำนาจหน้าที่แก่ผู้บริหารแต่เพียงผู้เดียวในการอนุมัติทั้งการให้สินเชื่อแก่ลูกค้าและการอนุมัติรายการซื้อที่สำคัญสามารถเป็นการควบคุมที่เข้มแข็งสำหรับยอดคงเหลือและรายการบัญชีที่สำคัญ

ก157. การแบ่งแยกหน้าที่ในกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่าซึ่งมีพนักงานน้อยอาจเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ อย่างไรก็ตาม ในกิจการที่เจ้าของกิจการเป็นผู้บริหารเอง ผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการนั้นอาจสามารถกำกับดูแลผ่านการมีส่วนร่วมโดยตรงได้อย่างมีประสิทธิภาพกว่าในกิจการที่มีขนาดใหญ่กว่า การดูแลกิจการในลักษณะนี้อาจชดเชยข้อจำกัดในเรื่องการแบ่งแยกหน้าที่ได้ อย่างไรก็ตาม การครอบงำการบริหารงานโดยบุคคลเพียงคนเดียวก็อาจถือเป็นข้อบกพร่องของการควบคุมได้ เนื่องจากมีโอกาสที่ผู้บริหารจะเข้าแทรกแซงการควบคุม ตามที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240³⁹

การควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26(ก))

การควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ถูกกำหนดให้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26(ก)(1))

ก158. ไม่ว่าจะผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญหรือไม่ก็ตาม ความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการของผู้บริหารในการตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้นอาจให้เกณฑ์สำหรับการออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330⁴⁰ ถึงแม้ว่าการควบคุมที่ทำอยู่เป็นประจำมักไม่ค่อยมีประโยชน์ต่อความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่มีนัยสำคัญซึ่งไม่เกิดขึ้นเป็นประจำหรือที่ต้องใช้ดุลยพินิจ ผู้บริหาร

³⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ ก28

⁴⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 21

อาจมีวิธีการอื่นเพื่อรองรับความเสี่ยงนั้น ดังนั้น ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีว่ากิจการได้ออกแบบและนำการควบคุมไปปฏิบัติหรือไม่สำหรับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่เกิดจากเรื่องที่ไม่เกิดขึ้นเป็นประจำหรือที่ต้องใช้ดุลยพินิจ อาจรวมถึงความเข้าใจว่าผู้บริหารมีการตอบสนองต่อความเสี่ยงนั้นหรือไม่และด้วยวิธีการใด การตอบสนองดังกล่าวอาจรวมถึง

- การควบคุม เช่น การสอบทานข้อสมมติโดยผู้บริหารระดับสูงหรือผู้เชี่ยวชาญ
- กระบวนการสำหรับการประมาณการทางบัญชีที่จัดทำเป็นลายลักษณ์อักษร
- การอนุมัติโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

ตัวอย่าง

เมื่อมีเหตุการณ์ที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ เช่น การได้รับหมายแจ้งเกี่ยวกับการถูกฟ้องร้องในคดีความที่สำคัญ การพิจารณาการตอบสนองของกิจการอาจรวมถึงเรื่องต่างๆ เช่น กิจการได้ปรึกษากับผู้เชี่ยวชาญที่เหมาะสม (เช่น ที่ปรึกษาทางกฎหมายจากภายในหรือภายนอกกิจการ) หรือไม่ มีการประเมินผลกระทบที่จะเกิดขึ้นหรือไม่ และผู้บริหารเสนอว่าสถานการณ์ดังกล่าวควรมีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างไร

ก159. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240⁴¹ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีทำความเข้าใจการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้ (ซึ่งถูกกำหนดเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ) และให้คำอธิบายเพิ่มเติมถึงความสำคัญของการที่ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในการควบคุมที่ผู้บริหารออกแบบ นำไปปฏิบัติ และดำรงไว้เพื่อป้องกันและตรวจจับการทุจริต

การควบคุมสำหรับรายการในสมุดรายวัน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26(ก)(2))

ก160. การควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่คาดหวังให้ผู้สอบบัญชีระบุในทุกการตรวจสอบคือการควบคุมสำหรับรายการในสมุดรายวัน เนื่องจากโดยปกติแล้วกิจการใช้การลงรายการในสมุดรายวันในการนำข้อมูลไปประมวลผลเข้าสู่บัญชีแยกประเภททั่วไป โดยอาจเป็นการบันทึกรายการในสมุดรายวันแบบที่ได้กำหนดไว้เป็นมาตรฐานหรือที่ไม่ได้กำหนดไว้เป็นมาตรฐานหรือเป็นการบันทึกรายการแบบอัตโนมัติหรือที่ปฏิบัติด้วยมือ ขอบเขตของการควบคุมอื่นๆ ที่ผู้สอบบัญชีจะระบุอาจแตกต่างกันไปตามลักษณะของกิจการและแนวทางที่วางแผนไว้สำหรับวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

⁴¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 28 และ ก33

ตัวอย่าง

ในการตรวจสอบกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่า ระบบสารสนเทศของกิจการอาจไม่ซับซ้อน และผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้วางแผนที่จะพึ่งพิงความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจไม่พบความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญหรือความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ทำให้ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องประเมินการออกแบบการควบคุมและพิจารณาว่าได้มีการนำการควบคุมไปปฏิบัติแล้ว ในการตรวจสอบดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดว่าไม่มีการควบคุมอื่นที่ต้องระบุนอกเหนือจากการควบคุมเกี่ยวกับรายการในสมุดรายวันของกิจการ

เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

- ก161. ในระบบบัญชีแยกประเภททั่วไปที่ทำด้วยมือ ผู้สอบบัญชีอาจระบุรายการในสมุดรายวันที่ไม่ได้กำหนดไว้เป็นมาตรฐานได้จากการตรวจบัญชีแยกประเภททั่วไป สมุดรายวันและเอกสารประกอบต่างๆ ในกรณีที่ใช้วิธีการแบบอัตโนมัติในการลงรายการในบัญชีแยกประเภททั่วไปและจัดการทางการเงิน รายการในสมุดรายวันดังกล่าวอาจเกิดขึ้นเฉพาะในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ และผู้สอบบัญชีอาจระบุรายการในสมุดรายวันได้ง่ายขึ้นโดยการใช้เทคนิคอัตโนมัติ

ตัวอย่าง

ในการตรวจสอบกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่า ผู้สอบบัญชีอาจสามารถดึงรายการในสมุดรายวันทั้งหมดลงในกระดาษคำนวณอิเล็กทรอนิกส์อย่างง่าย จากนั้น เพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการออกแบบการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ระบุไว้เกี่ยวกับรายการในสมุดรายวัน ผู้สอบบัญชีอาจจัดเรียงรายการในสมุดรายวันเหล่านั้นโดยใช้ตัวกรองต่างๆ เช่น จำนวนเงิน ชื่อของผู้จัดทำหรือผู้สอบทาน รายการในสมุดรายวันที่รวมอยู่เฉพาะในงบดุลและงบกำไรขาดทุนเท่านั้น หรือผู้สอบบัญชีอาจดูรายการในสมุดรายวันทั้งหมดที่เรียงตามวันที่ที่ผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป

การควบคุมซึ่งผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 26(ก)(3))

- ก162. ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอโดยวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวหรือไม่ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330⁴² กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและทดสอบการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญดังกล่าว เมื่อวิธีการ

⁴² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 8(ข)

ตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ดังนั้น หากมีการควบคุมประเภทที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านี้ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องระบุและประเมินการควบคุมเหล่านั้น

- ก163. ในกรณีอื่น ๆ เมื่อผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะพิจารณาความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเพื่อประโยชน์ในการกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องระบุการควบคุมดังกล่าวด้วย เนื่องจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330⁴³ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบ และทำการทดสอบการควบคุมเหล่านั้น

ตัวอย่าง

ผู้สอบบัญชีอาจวางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม

- เกี่ยวกับประเภทของรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำ เนื่องจากการทดสอบดังกล่าวอาจมีประสิทธิภาพหรือประสิทธิภาพมากในกรณีของรายการที่มีลักษณะเหมือนกันปริมาณมาก
- เกี่ยวกับความครบถ้วนและความถูกต้องของข้อมูลที่จัดทำโดยกิจการ (เช่น การควบคุมเกี่ยวกับการจัดทำรายงานที่จัดทำโดยระบบ) เพื่อพิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลดังกล่าว เมื่อผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะพิจารณาถึงความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมในการออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม
- ที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงานและด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบ ข้อบังคับเมื่อการควบคุมดังกล่าวเกี่ยวข้องกับข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีประเมินหรือใช้ในการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบ

- ก164. แผนการของผู้สอบบัญชีในการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมอาจได้รับอิทธิพลจากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินที่ระบุไว้ ตัวอย่างเช่น การพบข้อบกพร่องที่เกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมการควบคุมอาจส่งผลกระทบต่อความคาดหวังของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพโดยรวมของการปฏิบัติตามการควบคุมทางตรงต่าง ๆ

การควบคุมอื่นที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26(ก)(4))

- ก165. การควบคุมอื่นที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเหมาะสมในการระบุและประเมินการออกแบบและพิจารณาการนำไปปฏิบัติอาจรวมถึง

- การควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้รับการประเมินให้อยู่ในช่วงสูงบนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง แต่ไม่ได้ถูกกำหนดให้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

⁴³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 8(ก)

- การควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการกระหายอดจากบัญชีแยกประเภทย่อยต่าง ๆ ไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป หรือ
- การควบคุมส่วนเสริมของกิจการที่ใช้บริการ หากมีการใช้องค์กรที่ให้บริการ⁴⁴

การระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ และการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 26(ข)-(ค))

ภาคผนวก 5 แสดงตัวอย่างของคุณลักษณะของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ และให้แนวทางที่เกี่ยวข้องกับคุณลักษณะเหล่านั้น ซึ่งอาจช่วยในการระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

การระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 26(ข))

เหตุที่ผู้สอบบัญชีระบุความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศและการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ

ก166. การทำความเข้าใจความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ และการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่นำไปปฏิบัติโดยกิจการเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้นอาจส่งผลต่อ

- การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีว่าจะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หรือไม่

ตัวอย่าง

หากการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศไม่ได้รับการออกแบบอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ได้นำไปปฏิบัติอย่างเหมาะสมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ (เช่น การควบคุมต่างๆ ไม่ได้ป้องกันหรือตรวจพบการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมโดยไม่ได้รับอนุญาตหรือการเข้าถึงระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศโดยไม่ได้รับอนุญาต) เรื่องดังกล่าวอาจส่งผลต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการฟังฟังการควบคุมโดยอัตโนมัติต่างๆ ที่มีอยู่ภายในระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ได้รับผลกระทบ

- การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้โดยผู้สอบบัญชี

⁴⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 402 “ข้อพิจารณาในกรณีที่ใช้บริการขององค์กรอื่น”

ตัวอย่าง

ความมีประสิทธิผลอย่างต่อเนื่องของการปฏิบัติตามการควบคุมสำหรับการประมวลผลสารสนเทศอาจขึ้นอยู่กับควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศบางอย่างที่คอยป้องกันหรือตรวจพบการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมโดยไม่ได้รับอนุญาตที่จะมีผลต่อการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (กล่าวคือ การควบคุมเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมสำหรับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง) ในสถานการณ์เช่นนี้ ความมีประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่คาดหวังไว้ (หรือที่ขาดไป) อาจส่งผลกระทบต่อประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมของผู้สอบบัญชี (เช่น ความเสี่ยงจากการควบคุมอาจสูงขึ้นเมื่อคาดว่าควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศดังกล่าวจะไม่มีประสิทธิผลหรือหากผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะไม่ทดสอบการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ)

- กลยุทธ์ของผู้สอบบัญชีในการทดสอบข้อมูลจัดทำโดยกิจการ ซึ่งได้จากหรือเกี่ยวข้องกับข้อมูลจากระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ

ตัวอย่าง

เมื่อข้อมูลของกิจการที่จะนำมาใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีนั้นสร้างมาจากระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาทดสอบการควบคุมสำหรับรายงานที่จัดทำโดยระบบ รวมถึงการระบุและการทดสอบการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมหรือการเปลี่ยนแปลงข้อมูลโดยตรงในรายงาน อย่างไม่เหมาะสมหรือไม่ได้รับอนุญาต

- การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้โดยผู้สอบบัญชี

ตัวอย่าง

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญหรืออย่างกว้างขวางเกี่ยวกับโปรแกรมในระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อตอบสนองข้อกำหนดใหม่หรือที่ปรับปรุงใหม่สำหรับการรายงานตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง อาจเป็นข้อบ่งชี้ถึงความซับซ้อนของข้อกำหนดใหม่และผลกระทบต่อการเงินของกิจการ เมื่อเกิดการเปลี่ยนแปลงอย่างกว้างขวางสำหรับโปรแกรมหรือข้อมูลดังกล่าว ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องก็มีแนวโน้มที่จะมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

- การออกแบบวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

ตัวอย่าง

หากการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศขึ้นอยู่กับควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ (ซึ่งจะส่งผลให้ต้องมีการออกแบบการทดสอบการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศดังกล่าว) หากภายใต้สถานการณ์เดียวกัน ผู้สอบบัญชีตัดสินใจที่จะไม่ทำการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ หรือคาดการณ์ว่าการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศไม่มีประสิทธิภาพ ความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องอาจต้องตอบสนองโดยการออกแบบวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ อย่างไรก็ตาม ความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศดังกล่าวอาจไม่สามารถได้รับการตอบสนองได้ หากความเสี่ยงดังกล่าวเป็นความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงผลกระทบต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

การระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

ก167. สำหรับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับระบบสารสนเทศ การทำความเข้าใจลักษณะและความซับซ้อนของกระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศบางกระบวนการเป็นการเฉพาะและการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ อาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีตัดสินใจได้ว่าระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศใดเป็นระบบงานที่กิจการพึงพึงให้สามารถประมวลผลอย่างถูกต้องและดำรงไว้ซึ่งบูรณภาพของสารสนเทศในระบบสารสนเทศของกิจการ ระบบงานสารสนเทศดังกล่าวอาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

ก168. การระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ มีความเกี่ยวข้องกับการพิจารณาการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้ เนื่องจากการควบคุมดังกล่าวอาจเกี่ยวข้องกับการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศหรือฟังก์ชันเทคโนโลยีสารสนเทศ ผู้สอบบัญชีอาจมุ่งเน้นไปยังประเด็นที่ว่าระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศได้รวมถึงการควบคุมโดยอัตโนมัติที่ผู้บริหารฟังก์ชันและผู้สอบบัญชีได้ระบุไว้หรือไม่ ซึ่งรวมถึงการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าข้อมูลได้จัดเก็บและประมวลผลในระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญอย่างไร และผู้บริหารฟังก์ชันการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศในการดำรงไว้ซึ่งบูรณภาพของสารสนเทศนั้นหรือไม่

ก169. การควบคุมที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้อาจขึ้นอยู่กับรายงานที่จัดทำโดยระบบ ซึ่งในกรณีนี้ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่จัดทำรายงานดังกล่าวนั้นอาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ ในบางกรณีผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้วางแผนที่จะฟังก์ชันการควบคุมสำหรับรายงาน

ที่จัดทำโดยระบบและวางแผนที่จะทดสอบข้อมูลนำเข้าและข้อมูลผลลัพธ์ของรายงานดังกล่าว โดยตรงแทน ซึ่งในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีอาจไม่ระบุว่าจะระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องอาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากเทคโนโลยีสารสนเทศ

การปรับให้เหมาะสม

ก170. ขอบเขตของความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งรวมถึงขอบเขตของการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ จะแตกต่างกันไปตามลักษณะและสถานการณ์ของกิจการและสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ รวมทั้งขึ้นอยู่กับลักษณะและขอบเขตของการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้ จำนวนระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศจะแตกต่างกันไปตามปัจจัยดังกล่าวด้วย

ตัวอย่าง

- กิจการที่ใช้ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์และไม่สามารถเข้าถึงรหัสโปรแกรมต้นฉบับเพื่อทำการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมใดๆ ได้ ก็ไม่น่ามีกระบวนการสำหรับการเปลี่ยนแปลงโปรแกรม แต่อาจมีกระบวนการหรือวิธีปฏิบัติที่ใช้ในการตั้งค่าซอฟต์แวร์เหล่านั้น (เช่น ฟังก์ชันซี พารามิเตอร์ หรือระดับที่ยอมรับได้) นอกจากนี้ กิจการอาจมีกระบวนการหรือวิธีปฏิบัติที่จัดการกับการเข้าถึงระบบงาน (เช่น สิทธิการเข้าถึงระดับผู้ดูแลระบบซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์) ในสถานการณ์ดังกล่าว กิจการไม่น่าจะมีหรือไม่จำเป็นต้องมีการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่เป็นทางการ
- ในทางตรงกันข้าม กิจการที่มีขนาดใหญ่อาจพึ่งพิงเทคโนโลยีสารสนเทศอย่างมากและสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศอาจเกี่ยวข้องกับ ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศหลายระบบ และกระบวนการในการจัดการสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศอาจมีความซับซ้อน (เช่น มีแผนกเทคโนโลยีสารสนเทศซึ่งพัฒนาและปฏิบัติงานด้านการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมและจัดการสิทธิสำหรับการเข้าถึงด้านต่างๆ) ซึ่งรวมถึงการใช้การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่เป็นทางการสำหรับกระบวนการทางเทคโนโลยีสารสนเทศ
- เมื่อผู้บริหารไม่ได้พึ่งพิงการควบคุมโดยอัตโนมัติหรือการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศในการประมวลผลรายการหรือเก็บรักษาข้อมูล และผู้สอบบัญชีไม่ได้ระบุการควบคุมโดยอัตโนมัติหรือการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศอื่น (หรือการควบคุมที่ขึ้นอยู่กับควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ) ผู้สอบบัญชีอาจวางแผนที่จะทดสอบโดยตรงไปยังสารสนเทศที่กิจการผลิตออกมาโดยใช้เทคโนโลยีสารสนเทศและอาจไม่ระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

- เมื่อผู้บริหารพึงพิงระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศในการประมวลผลหรือเก็บรักษาข้อมูล และข้อมูลมีจำนวนมาก รวมทั้งผู้บริหารพึงพิงระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศในการทำงานของการควบคุมโดยอัตโนมัติต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีได้ระบุไว้เช่นกัน ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศนั้นอาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

ก171. เมื่อสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศมีความซับซ้อนมากขึ้น การระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ การกำหนดความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง และการระบุการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ มีแนวโน้มที่จะต้องอาศัยการมีส่วนร่วมของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่มีทักษะความเชี่ยวชาญทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ การมีส่วนร่วมดังกล่าวน่าจะมีผลจำเป็นและอาจต้องมีส่วนร่วมอย่างมากสำหรับสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่ซับซ้อน

การระบุด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

ก172. ด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ ครอบคลุมถึง เครือข่าย ระบบปฏิบัติการและฐานข้อมูล และในบางสถานการณ์รวมถึงการเชื่อมต่อระหว่างระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศต่าง ๆ โดยปกติแล้ว ผู้สอบบัญชีจะไม่ระบุด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศหากผู้สอบบัญชีไม่ได้ระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ แต่หากผู้สอบบัญชีได้ระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ ผู้สอบบัญชีมีแนวโน้มที่จะระบุด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศด้วย (เช่น ฐานข้อมูล ระบบปฏิบัติการ เครือข่าย) เนื่องจากด้านอื่นดังกล่าวสนับสนุนและทำงานร่วมกับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ระบุไว้

การระบุความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศและการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26(ค))

ภาคผนวก 6 กล่าวถึงข้อพิจารณาสำหรับการทำความเข้าใจการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ

ก173. ในการระบุความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงลักษณะของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ระบุไว้หรือด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศและเหตุผลที่ทำให้สิ่งเหล่านั้นอาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศสำหรับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ระบุไว้บางระบบหรือด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศบางด้าน ผู้สอบบัญชีอาจระบุความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการเข้าถึงโดยไม่ได้รับอนุญาตหรือการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมโดยไม่ได้

รับอนุญาต รวมทั้งความเสี่ยงจากการเปลี่ยนแปลงข้อมูลที่ไม่เหมาะสม (เช่น ความเสี่ยงจากการเปลี่ยนแปลงข้อมูลที่ไม่เหมาะสมโดยการเข้าถึงฐานข้อมูลโดยตรงหรือความสามารถในการแก้ไขบิดเบือนสารสนเทศโดยตรง)

ก174. ระดับและลักษณะของความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องมีความหลากหลาย ขึ้นอยู่กับลักษณะและคุณลักษณะของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ระบุไว้ และด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ความเสี่ยงด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องอาจเกิดขึ้นเมื่อกิจการใช้ผู้ให้บริการภายนอกหรือภายในสำหรับด้านต่าง ๆ ของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่ระบุไว้ (เช่น การจ้างบุคคลที่สามให้เป็นที่ตั้งของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศหรือการใช้ศูนย์บริการร่วมเพื่อจัดการกระบวนการทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศในกลุ่มกิจการ) นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจระบุความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับความมั่นคงปลอดภัยทางไซเบอร์ มีความเป็นไปได้มากที่จะมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในระดับที่สูงขึ้นเมื่อปริมาณการใช้หรือความซับซ้อนของการควบคุมสำหรับระบบงานโดยอัตโนมัติเพิ่มมากขึ้นและผู้บริหารพึ่งพิงการควบคุมเหล่านั้นมากขึ้นเพื่อให้มีการประมวลผลรายการที่มีประสิทธิภาพหรือการรักษาไว้ซึ่งคุณภาพของสารสนเทศอย่างมีประสิทธิภาพ

การประเมินการออกแบบ และการพิจารณาการนำไปปฏิบัติของการควบคุมที่ระบุไว้ในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26(ง))

ก175. การประเมินการออกแบบการควบคุมที่ระบุไว้เกี่ยวข้องกับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าการควบคุม ไม่ว่าจะในแต่ละการควบคุมหรือเป็นการควบคุมที่ใช้ร่วมกับการควบคุมอื่นสามารถป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ (นั่นคือ วัตถุประสงค์การควบคุม)

ก176. ผู้สอบบัญชีพิจารณาการนำการควบคุมที่ระบุไว้ไปปฏิบัติโดยการหาหลักฐานเพื่อพิสูจน์ว่ามี การควบคุมอยู่จริงและกิจการปฏิบัติตามการควบคุมนั้นอยู่ การประเมินการนำการควบคุมไปปฏิบัติของผู้สอบบัญชีมีประโยชน์น้อยมากหากการควบคุมนั้นไม่ได้รับการออกแบบอย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงพิจารณาการออกแบบการควบคุมก่อน การออกแบบการควบคุมที่ไม่เหมาะสมอาจนำไปสู่ข้อบกพร่องของการควบคุม

ก177. วิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการออกแบบและการนำไปปฏิบัติของการควบคุมที่ระบุไว้ในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมอาจรวมถึง

- การสอบถามบุคลากรในกิจการ
- การสังเกตการณ์การนำการควบคุมไปปฏิบัติ
- การตรวจสอบเอกสารและรายงาน

อย่างไรก็ตาม การสอบถามเพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอสำหรับการประเมินความเสี่ยง

- ก178. ผู้สอบบัญชีอาจคาดการณ์โดยอาศัยประสบการณ์จากการตรวจสอบครั้งก่อนหรืออาศัยวิธีการประเมินความเสี่ยงในงวดปัจจุบันว่า ผู้บริหารไม่ได้ออกแบบหรือนำการควบคุมไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ในกรณีเช่นนี้ วิธีการเพื่อตอบสนองต่อข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 26(ง) อาจประกอบด้วย การพิจารณาว่าการควบคุมดังกล่าวไม่ได้รับการออกแบบหรือนำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ หากผลลัพธ์ของวิธีดังกล่าวชี้ให้เห็นว่าการควบคุมได้รับการออกแบบใหม่หรือนำไปปฏิบัติแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติตามขั้นตอนในย่อหน้าที่ 26(ข)-(ง) สำหรับการควบคุมที่ออกแบบใหม่หรือนำมาปฏิบัติแล้วดังกล่าว
- ก179. ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่าการควบคุมที่ได้รับการออกแบบและนำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพอาจมีความเหมาะสมในการทดสอบเพื่อนำความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมไปใช้ในการออกแบบวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ อย่างไรก็ตาม หากการควบคุมไม่ได้รับการออกแบบหรือนำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ การทดสอบการควบคุมดังกล่าวก็ไม่เป็นประโยชน์ หากผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะทดสอบการควบคุม ข้อมูลที่ได้รับเกี่ยวกับระดับที่การควบคุมสามารถจัดการกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เป็นข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้
- ก180. การประเมินการออกแบบและการพิจารณาการนำไปปฏิบัติของการควบคุมที่ระบุไว้ในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมของกิจการนั้นไม่ถือว่าเพียงพอสำหรับการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม อย่างไรก็ตาม สำหรับการควบคุมโดยอัตโนมัติ ผู้สอบบัญชีอาจวางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการควบคุมโดยการระบุและทดสอบการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่ส่งผลให้การควบคุมโดยอัตโนมัติมีการปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ แทนการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมโดยอัตโนมัติโดยตรง การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการนำการควบคุมที่ปฏิบัติด้วยมือไปปฏิบัติ ณ เวลาใดเวลาหนึ่งไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมนั้นสำหรับเวลาอื่น ๆ ในงวดบัญชีที่ตรวจสอบได้ การทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ซึ่งรวมถึงการทดสอบการควบคุมทางอ้อม ได้อธิบายเพิ่มเติมไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330⁴⁵
- ก181. หากผู้สอบบัญชีไม่ได้วางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ระบุไว้ ความเข้าใจของผู้สอบบัญชียังอาจช่วยในการออกแบบลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้อง

⁴⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 8-11

ตัวอย่าง

ผลจากวิธีการประเมินความเสี่ยงเหล่านี้อาจใช้เป็นเกณฑ์สำหรับการพิจารณาของผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับการเบี่ยงเบนที่เป็นไปได้ในประชากรเมื่อออกแบบการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี

ข้อบกพร่องของการควบคุมในระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 27)

ก182. ในการประเมินองค์ประกอบแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการ⁴⁶ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่านโยบายบางด้านของกิจการในองค์ประกอบหนึ่งไม่เหมาะสมกับลักษณะ และสถานการณ์ของกิจการ การพิจารณาดังกล่าวอาจเป็นข้อบ่งชี้ที่ช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุ ข้อบกพร่องของการควบคุม หากผู้สอบบัญชีพบข้อบกพร่องของการควบคุม ไม่ว่าจะข้อเดียวหรือ หลายข้อ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาผลกระทบของข้อบกพร่องของการควบคุมเหล่านั้นใน การออกแบบวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330

ก183. หากผู้สอบบัญชีพบข้อบกพร่องของการควบคุมข้อเดียวหรือหลายข้อ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265⁴⁷ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าข้อบกพร่องแต่ละข้อหรือข้อบกพร่องหลายข้อ รวมกันก่อให้เกิดข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญหรือไม่ ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ในการพิจารณาว่าข้อบกพร่องดังกล่าวถือว่าเป็นข้อบกพร่องของการควบคุมที่มีนัยสำคัญหรือไม่⁴⁸

ตัวอย่าง

ตัวอย่างของสถานการณ์ที่อาจชี้ให้เห็นว่ามีข้อบกพร่องของการควบคุมที่มีนัยสำคัญรวมถึง

- การพบการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารระดับสูง ไม่ว่าจะมีความรุนแรงของผลกระทบเท่าใด
- กระบวนการภายในที่ไม่เพียงพอสำหรับการรายงานและการสื่อสารข้อบกพร่องที่พบจากการตรวจสอบภายใน
- ข้อบกพร่องที่ได้สื่อสารไปยังผู้บริหารแล้วแต่ไม่ได้รับการแก้ไขโดยผู้บริหารในเวลาที่เหมาะสม
- ความล้มเหลวของผู้บริหารในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ เช่น การไม่นำ การควบคุมต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญไปปฏิบัติ และ
- การปรับงบการเงินที่เผยแพร่ไปแล้วย้อนหลัง

⁴⁶ ย่อหน้าที่ 21(ข) 22(ข) 24(ค) 25(ค) และ 26(ง)

⁴⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 “การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ” ย่อหน้าที่ 8

⁴⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 ย่อหน้าที่ ก6-ก7 กำหนดข้อบ่งชี้ของข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญ และเรื่องที่จะพิจารณาในการตัดสินว่า ข้อบกพร่องแต่ละข้อหรือข้อบกพร่องหลายข้อรวมกันเป็นข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญหรือไม่

การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 28–37)

เหตุที่ผู้สอบบัญชีระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

- ก184. ผู้สอบบัญชีระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เพื่อให้สามารถกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ หลักฐานดังกล่าวช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินโดยมีความเสี่ยงในการสอบบัญชีในระดับต่ำที่ยอมรับได้
- ก185. ข้อมูลที่รวบรวมจากการปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่ให้เกณฑ์สำหรับการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาจากการประเมินการออกแบบของการควบคุมและการพิจารณาว่าการควบคุมได้มีการนำไปปฏิบัติตามในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมหรือไม่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่สนับสนุนการประเมินความเสี่ยงได้ นอกจากนี้ หลักฐานการสอบบัญชีดังกล่าวให้เกณฑ์สำหรับผู้สอบบัญชีในการออกแบบการตอบสนองโดยรวมเพื่อจัดการกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินที่ได้ประเมินไว้ รวมถึงการออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่มีลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ได้ประเมินไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330

การระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 28)

- ก186. การระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจะปฏิบัติก่อนการพิจารณาถึงการควบคุมที่เกี่ยวข้อง (นั่นคือ ความเสี่ยงสืบเนื่อง) และอาศัยข้อมูลจากการพิจารณาเบื้องต้นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีความเป็นไปได้ อย่างสมเหตุสมผลที่จะเกิดขึ้นและมีสาระสำคัญหากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นเกิดขึ้น⁴⁹
- ก187. นอกจากนี้ การระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญให้เกณฑ์แก่ผู้สอบบัญชีในการกำหนดสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งช่วยผู้สอบบัญชีในการกำหนดประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ

สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

เหตุที่ผู้สอบบัญชีใช้สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

- ก188. ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีใช้สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เพื่อพิจารณาการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

⁴⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก16

ประเภทต่างๆ ที่เป็นไปได้ที่อาจเกิดขึ้น สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ซึ่งผู้สอบบัญชีได้ระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องให้ไว้ ถือว่าเป็นสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง

การใช้สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

- ก189. ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีอาจเลือกใช้กลุ่มของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ก190 (ก)-(ข) ด้านล่าง หรืออาจจัดกลุ่มของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในรูปแบบที่แตกต่างไปก็ได้ หากยังครอบคลุมเนื้อหาต่างๆ ทุกเรื่องตามที่กล่าวไว้ด้านล่าง ผู้สอบบัญชีอาจเลือกที่จะรวมสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการและเหตุการณ์ และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง เข้ากับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องก็ได้
- ก190. สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการพิจารณาประเภทของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นอาจแบ่งออกเป็นกลุ่มดังนี้
- (ก) สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการและเหตุการณ์ และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง สำหรับรอบระยะเวลาที่ตรวจสอบ ได้แก่
- (1) การเกิดขึ้นจริง — รายการและเหตุการณ์ที่ถูกบันทึกหรือเปิดเผยข้อมูลนั้นเกิดขึ้นจริง และรายการและเหตุการณ์นั้นเกี่ยวข้องกับกิจการ
 - (2) ความครบถ้วน — รายการและเหตุการณ์ทุกรายการที่ควรจะถูกบันทึกได้ถูกบันทึก และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดซึ่งควรต้องรวมในงบการเงินได้ถูกรวมไว้แล้ว
 - (3) ความถูกต้อง — จำนวนและข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องกับรายการและเหตุการณ์ที่ถูกบันทึกได้ถูกบันทึกอย่างเหมาะสม และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องได้ถูกวัดมูลค่าและอธิบายอย่างเหมาะสมแล้ว
 - (4) การตัดยอด — รายการและเหตุการณ์ได้ถูกบันทึกในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถูกต้อง
 - (5) การจัดประเภทรายการ — รายการและเหตุการณ์ได้ถูกบันทึกในบัญชีที่เหมาะสม
 - (6) การแสดงรายการ — รายการและเหตุการณ์ได้รวมกันหรือแยกย่อยอย่างเหมาะสม และอธิบายอย่างชัดเจน และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีความเกี่ยวข้องและสามารถเข้าใจได้ในบริบทของข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

- (ข) สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลา ได้แก่
- (1) ความมีอยู่จริง — สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น มีตัวตนหรือมีอยู่จริง
 - (2) กรรมสิทธิ์และข้อผูกพัน — กิจการถือหรือควบคุมสิทธิในสินทรัพย์ และมีหนี้สินที่กิจการมีข้อผูกพัน
 - (3) ความครบถ้วน — สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นทั้งหมดที่ควรบันทึกได้ ถูกบันทึก และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งควรต้องรวมในงบการเงินได้ถูกรวมไว้แล้ว
 - (4) ความถูกต้อง การแสดงมูลค่า และการปันส่วน — สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นที่รวมอยู่ในงบการเงินแสดงด้วยจำนวนที่เหมาะสม และผลจากการปรับมูลค่าหรือการปรับปรุงการปันส่วนได้ถูกบันทึกอย่างเหมาะสม และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีการวัดมูลค่าและได้อธิบายอย่างเหมาะสมแล้ว
 - (5) การจัดประเภทรายการ — สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นได้ถูกบันทึกในบัญชีที่เหมาะสม
 - (6) การแสดงรายการ — สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นได้รวมกันหรือแยกย่อยอย่างเหมาะสมและอธิบายอย่างชัดเจน และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีความเกี่ยวข้องและสามารถเข้าใจได้ในบริบทของข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ก191. ผู้สอบบัญชีอาจใช้สิ่งๆ ที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ก190(ก)-(ข) ข้างต้น (ซึ่งปรับเปลี่ยนได้ตามความเหมาะสม) ในการพิจารณาประเภทต่างๆ ของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นในการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับประเภทของรายการ เหตุการณ์ หรือยอดคงเหลือทางบัญชีที่บันทึกไว้

ตัวอย่าง

ตัวอย่างในการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว คือ กรณีที่แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง กำหนดให้กิจการต้องอธิบายถึงผลกระทบของความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากเครื่องมือทางการเงิน ซึ่งรวมถึงการเปิดเผยว่าความเสี่ยงนั้นเกิดขึ้นได้อย่างไร; วัตถุประสงค์ นโยบาย และกระบวนการในการบริหารความเสี่ยง; และวิธีที่ใช้ในการวัดมูลค่าความเสี่ยง

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก192. เมื่อผู้บริหารให้การรับรองเกี่ยวกับงบการเงินของหน่วยงานภาครัฐ นอกเหนือจากสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ก190(ก)-(ข) ผู้บริหารอาจต้องให้การรับรองว่ารายการและเหตุการณ์เป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับหรือกฎระเบียบอื่น สิ่งๆ ที่ผู้บริหารได้ให้

การรับรองไว้ดังกล่าวอาจอยู่ภายใต้ขอบเขตของการตรวจสอบงบการเงินของหน่วยงานภาครัฐด้วยเช่นกัน

ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 28(ก) และ 30)

เหตุที่ผู้สอบบัญชีระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงิน

- ก193. ผู้สอบบัญชีระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินเพื่อพิจารณาว่าความเสี่ยงนั้นส่งผลกระทบต่อผู้รับรองไว้ในแต่ละเรื่อง ซึ่งจะทำให้ผู้สอบบัญชีอาจต้องใช้วิธีการตอบสนองโดยรวมต่อความเสี่ยงดังกล่าวตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330⁵⁰
- ก194. นอกจากนี้ ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินอาจกระทบต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในแต่ละเรื่อง ซึ่งการระบุความเสี่ยงดังกล่าวอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้และในการออกแบบวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองกับความเสี่ยงที่ระบุไว้ด้วย

การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงิน

- ก195. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินหมายถึง ความเสี่ยงที่แผ่กระจายไปในงบการเงินโดยรวม และมีแนวโน้มที่จะกระทบต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในหลายๆ เรื่อง ความเสี่ยงเหล่านี้โดยลักษณะแล้วจะไม่ได้กระทบเฉพาะสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เรื่องใดเรื่องหนึ่งในระดับของประเภทของรายการยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล (เช่น ความเสี่ยงจากการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหาร) แต่ความเสี่ยงเหล่านี้แสดงถึงสถานการณ์ที่อาจเพิ่มความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้อย่างแผ่กระจาย การประเมินของผู้สอบบัญชีว่าความเสี่ยงที่ระบุไว้มีลักษณะแผ่กระจายในงบการเงินโดยรวมจะสนับสนุนการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินของผู้สอบบัญชี ในบางกรณี สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หลายเรื่องอาจถูกระบุว่ามีโอกาสได้รับผลกระทบจากความเสียงและอาจกระทบต่อการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ด้วย

⁵⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 5

ตัวอย่าง

กิจการประสบปัญหาขาดทุนจากการดำเนินงานและสภาพคล่อง และต้องพึ่งพาแหล่งเงินทุน ซึ่งยังไม่มีความแน่นอน ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องทำให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงิน ในกรณีนี้ อาจต้องใช้เกณฑ์การชำระบัญชีในการปฏิบัติตามแม่บทการบัญชี ซึ่งน่าจะมีผลกระทบต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ทั้งหมดอย่างแผ่กระจาย

ก196. การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินโดยผู้สอบบัญชี ได้รับอิทธิพลมาจากความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของกิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุม กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการและกระบวนการที่กิจการใช้ในการติดตามผลระบบการควบคุมภายใน และ

- ผลของการประเมินที่เกี่ยวข้องตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 21(ข), 22(ข), 24(ค) และ 25(ค) และ
- ข้อบกพร่องของการควบคุมที่ได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 27

โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ความเสี่ยงในระดับของงบการเงินอาจเกิดจากข้อบกพร่องของสภาพแวดล้อมการควบคุมหรือจากเหตุการณ์หรือเงื่อนไขภายนอก เช่น สภาวะเศรษฐกิจที่ถดถอย เป็นต้น

ก197. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต อาจเกี่ยวข้องเป็นอย่างมากกับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงิน

ตัวอย่าง

ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งความเข้าใจโดยการสอบถามผู้บริหารว่างบการเงินของกิจการจะนำไปใช้ในการหารือกับผู้ให้กู้เพื่อจัดหาแหล่งเงินทุนเพิ่มเติมสำหรับการรักษาเงินทุนหมุนเวียนของกิจการ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาได้ว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงมีโอกาสเพิ่มขึ้นมากอันเนื่องมาจากปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตซึ่งมีผลกระทบต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง (นั่นคือ โอกาสที่งบการเงินที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเนื่องจากความเสี่ยงในการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต เช่น การแสดงสินทรัพย์และรายได้ที่สูงเกินไป และการแสดงหนี้สินและค่าใช้จ่ายที่ต่ำเกินไป เพื่อให้มั่นใจว่าจะได้รับแหล่งเงินทุน)

ก198. ความเข้าใจและการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุมและองค์ประกอบอื่นในระบบการควบคุมภายในอาจทำให้ผู้สอบบัญชีตั้งข้อสงสัยเกี่ยวกับความสามารถที่จะได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นหรือใช้เป็นสาเหตุของการถอนตัวจากการเป็นผู้สอบบัญชี ในกรณีที่การถอนตัวนั้นเป็นไปได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

ตัวอย่าง

- จากผลของการประเมินสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการ ผู้สอบบัญชีมีความสงสัยเกี่ยวกับความซื่อสัตย์ของผู้บริหารของกิจการ ซึ่งอาจมีผลร้ายแรงถึงขั้นทำให้ผู้สอบบัญชีสรุปว่าความเสี่ยงที่ผู้บริหารเจตนาเสนองบการเงินอย่างไม่ถูกต้อง ส่งผลให้ไม่สามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีได้
- จากผลของการประเมินระบบสารสนเทศและการสื่อสารของกิจการ ผู้สอบบัญชีพิจารณาได้ว่าการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศไม่ได้รับการจัดการที่ดีและการกำกับดูแลจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในเรื่องดังกล่าวมีจำกัด ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีข้อสงสัยอย่างมากเกี่ยวกับสภาพและความน่าเชื่อถือของบันทึกทางบัญชีของกิจการ ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้สอบบัญชีอาจประเมินว่าไม่น่าจะสามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอที่จะสนับสนุนการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขต่องบการเงินได้

ก199. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)⁵¹ มีข้อกำหนดและให้แนวทางในการประเมินถึงความจำเป็นสำหรับผู้สอบบัญชีที่ต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงความเห็น หรือในบางกรณี อาจถอนตัวจากงานสอบบัญชีหากการถอนตัวสามารถทำได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก200. สำหรับการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐ การระบุความเสี่ยงในระดับของงบการเงินอาจต้องพิจารณาเรื่องที่สัมพันธ์กับสภาพแวดล้อมทางการเมือง ส่วนได้เสียสาธารณะและความอ่อนไหวของโครงการด้วย

ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 28(ข))

ภาคผนวก 2 ให้ตัวอย่างเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือเงื่อนไข (ในบริบทของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง) ที่อาจบ่งชี้ถึงโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจมีสาระสำคัญ

ก201. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ไม่แพร่กระจายไปนงบการเงินเป็นความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

⁵¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องและประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 29)

เหตุที่ต้องกำหนดสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องและประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ

ก202. การกำหนดสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องและประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ ให้เกณฑ์สำหรับขอบเขตการทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบสารสนเทศของกิจการที่จำเป็นต้องได้มาตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 25(ก) ความเข้าใจนี้อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (ดูย่อหน้าที่ ก86)

เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

ก203. ผู้สอบบัญชีอาจใช้เทคนิคอัตโนมัติในการช่วยระบุประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ

ตัวอย่าง

- ผู้สอบบัญชีอาจวิเคราะห์ประชากรทั้งหมดของรายการต่างๆ โดยใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติเพื่อทำความเข้าใจลักษณะ แหล่งข้อมูล ขนาด และปริมาณของประชากร ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจใช้เทคนิคอัตโนมัติและพบว่าบัญชีที่มียอดคงเหลือเป็นศูนย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีประกอบไปด้วยรายการค้าและรายการในสมุดรายวันหลายรายการที่หักกลบกันในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งชี้ให้เห็นว่ายอดคงเหลือทางบัญชีหรือประเภทของรายการบัญชีดังกล่าวอาจมีนัยสำคัญ (เช่น บัญชีเงินเดือนที่ใช้ตั้งพักรายการและโอนออกไปบัญชีอื่นภายหลัง) บัญชีเงินเดือนที่ใช้พักรายการค้าดังกล่าวอาจแสดงให้เห็นถึงการเบิกคืนค่าใช้จ่ายให้กับผู้บริหาร (และพนักงานอื่น) ซึ่งอาจเป็นการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญเนื่องจากการจ่ายให้กับกิจการหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน
- การวิเคราะห์ทางเดินของรายการค้าสำหรับรายได้ทั้งหมดอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีระบุประเภทของรายการบัญชีที่มีนัยสำคัญได้ง่ายขึ้น จากเดิมไม่เคยถูกระบุมาก่อน

การเปิดเผยข้อมูลที่อาจมีนัยสำคัญ

ก204. การเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญมีทั้งการเปิดเผยข้อมูลเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพซึ่งมีสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องหนึ่งเรื่องหรือมากกว่า ตัวอย่างของการเปิดเผยข้อมูลที่มีลักษณะเชิงคุณภาพและอาจมีสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่ามีนัยสำคัญ ได้แก่การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ

- สภาพคล่องและเงื่อนไขของเงินกู้ยืมของกิจการที่อยู่ใต้อาการกดดันทางการเงิน

- เหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งนำไปสู่การรับรู้ขาดทุนจากการด้อยค่า
- แหล่งที่สำคัญของความไม่แน่นอนในการประมาณการ ซึ่งรวมถึงข้อสมมติเกี่ยวกับอนาคต
- ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่นตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เช่น ในกรณีที่ข้อกำหนดใหม่ด้านการรายงานทางการเงินน่าจะมีผลกระทบที่มีนัยสำคัญต่อฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ
- ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ซึ่งรวมถึงข้อมูลเกี่ยวกับวิธีที่ใช้ในการกำหนดจำนวนที่รับรู้ในงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง
- บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันและรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- การวิเคราะห์ความอ่อนไหว ซึ่งรวมถึงผลกระทบเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงข้อสมมติที่ใช้ในเทคนิคการวัดมูลค่าของกิจการ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจถึงความไม่แน่นอนของการวัดมูลค่าสำหรับจำนวนที่บันทึกหรือเปิดเผยไว้

การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้อง
สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 31-33)

การประเมินความเป็นไปได้ที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 31)

เหตุที่ผู้สอบบัญชีประเมินความเป็นไปได้ที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

ก205. ผู้สอบบัญชีประเมินความเป็นไปได้ที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุไว้ เนื่องจากความมีนัยสำคัญของผลโดยรวมของความเป็นไปได้ที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้น เป็นตัวกำหนดว่าความเสี่ยงที่ประเมินไว้อยู่ส่วนใดบนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีในการออกแบบวิธีการในการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงนั้น

ก206. การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุไว้ ช่วยให้ผู้สอบบัญชีกำหนดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญได้ ผู้สอบบัญชีกำหนดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญเนื่องจากจำเป็นต้องปฏิบัติตามวิธีการตอบสนองเป็นการเฉพาะต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญดังกล่าวตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นๆ

ก207. ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องมีอิทธิพลต่อการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเป็นไปได้ที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุไว้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้

การรับรองไว้ ยิ่งประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลมีโอกาสในการเกิดความเสียหายจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงมากขึ้น การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องก็น่าจะยิ่งอยู่ในระดับที่สูงขึ้นด้วย การพิจารณาระดับที่ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องมีผลต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ได้อย่างเหมาะสม และช่วยในการออกแบบการตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าวได้อย่างแม่นยำมากขึ้นด้วย

ระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง

- ก208. ในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจเกี่ยวผู้ประกอบวิชาชีพในการกำหนดความมีนัยสำคัญของผลโดยรวมของความเป็นไปได้ที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง
- ก209. ความเสี่ยงสืบเนื่องที่ผู้สอบบัญชีประเมินเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญใดในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ สะท้อนถึงการใช้ดุลยพินิจในการระบุช่วง (จากระดับต่ำไปจนถึงระดับสูง) ที่อยู่บนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง การใช้ดุลยพินิจว่าความเสี่ยงสืบเนื่องควรได้รับการประเมินไว้ในช่วงใดบนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่องนั้นอาจแตกต่างกันไปตามลักษณะ ขนาด และความซับซ้อนของกิจการ และคำนึงถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง รวมทั้งคำนึงถึงปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องด้วย
- ก210. ในการพิจารณาความเป็นไปได้ที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ผู้สอบบัญชีพิจารณาความเป็นไปได้ที่อาจเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง โดยอาศัยการพิจารณาปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องต่างๆ
- ก211. ในการพิจารณาขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ผู้สอบบัญชีพิจารณาทั้งแง่มุมเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพสำหรับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เป็นไปได้ (นั่นคือการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ต่างๆ เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล อาจถูกตัดสินว่ามีสาระสำคัญโดยพิจารณาจากขนาด ลักษณะ หรือสถานการณ์)
- ก212. ผู้สอบบัญชีใช้ความมีนัยสำคัญของผลโดยรวมของความเป็นไปได้ที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เป็นไปได้ในการกำหนดว่าความเสี่ยงสืบเนื่องได้รับการประเมินให้อยู่ที่ใดบนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง (นั่นคือ ช่วง) ยิ่งผลโดยรวมของความเป็นไปได้ที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบมีระดับที่สูงขึ้น การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องก็จะสูงขึ้นตามไปด้วย ถ้าผลโดยรวมของความเป็นไปได้ที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบมีระดับต่ำลง การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องก็จะอยู่ในระดับต่ำลงด้วย

ก213. สำหรับความเสี่ยงที่ถูกระเมินให้อยู่ในระดับสูงบนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง ไม่ได้หมายความว่าทั้งขนาดของผลกระทบและความเป็นไปได้ที่จะเกิดจำเป็นต้องถูกระเมินในระดับสูงด้วย แต่เป็นจุดที่ขนาดของผลกระทบตัดกับความเป็นไปได้ที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง บนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่องต่างหากที่เป็นตัวกำหนดว่าความเสี่ยงสืบเนื่องที่ประเมินไว้จะอยู่ในระดับที่สูงหรือต่ำบนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับสูง อาจเกิดจากผลโดยรวมที่แตกต่างของความเป็นไปได้ที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบ ตัวอย่างเช่น การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับค่อนข้างสูงอาจเป็นผลมาจากความเป็นไปได้ที่จะเกิดอยู่ในระดับค่อนข้างต่ำแต่ขนาดของผลกระทบอยู่ในระดับที่สูงมากก็ได้

ก214. เพื่อให้สามารถพัฒนากลยุทธ์ที่เหมาะสมสำหรับการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดความเสี่ยงจากแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่าง ๆ ให้อยู่ในกลุ่มต่าง ๆ บนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง โดยขึ้นอยู่กับผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง กลุ่มเหล่านี้อาจถูกเรียกได้หลายแบบ ไม่ว่าจะเป็นใช้วิธีการใดในการจัดกลุ่ม การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของผู้สอบบัญชีถือว่าเหมาะสมหากการออกแบบและการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ตอบสนองอย่างเหมาะสมกับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและเหตุผลในการประเมินอย่างนั้น

การแผ่กระจายของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 31(ข))

ก215. ในการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญบางเรื่องเกี่ยวข้องกับการแผ่กระจายในงบการเงินในภาพรวมและมีโอกาสเกิดผลกระทบกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หลายเรื่อง ซึ่งในกรณีนี้ ผู้สอบบัญชีอาจปรับปรุงการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงิน

ก216. ในสถานการณ์ที่ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญถูกระบุให้เป็นความเสี่ยงในระดับของงบการเงินเนื่องจากมีผลกระทบที่แผ่กระจายต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หลายเรื่อง และสามารถระบุผลกระทบต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้บางเรื่องเป็นการเฉพาะได้ ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงความเสี่ยงเหล่านั้นในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง สำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ด้วย

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก217. ในการใช้ดุลยพินิจเชิงผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีหน่วยงานภาครัฐอาจพิจารณาถึงความซับซ้อนของข้อบังคับและคำสั่งต่างๆ และความเสี่ยงจากการไม่ปฏิบัติตามกฎระเบียบต่างๆ

ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 32)

เหตุที่ต้องกำหนดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญและผลกระทบกับการสอบบัญชี

ก218. การกำหนดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญช่วยให้ผู้สอบบัญชีให้ความสนใจมากขึ้นต่อความเสี่ยงที่อยู่ในส่วนบนสุดของระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง โดยการปฏิบัติการตอบสนองที่จำเป็นในบางเรื่อง เช่น

- ผู้สอบบัญชีต้องระบุนโยบายการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญตามที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 26(ก)(1) โดยจะต้องประเมินการควบคุมนั้นว่าออกแบบมาอย่างมีประสิทธิภาพและนำไปปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 26(ง) หรือไม่
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 กำหนดให้ทดสอบการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญโดยต้องทดสอบในงวดปัจจุบัน (หากผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะพึ่งพาความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม) และกำหนดให้ต้องมีการวางแผนและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุไว้เป็นการเฉพาะด้วย⁵²
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือมากขึ้นเมื่อการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีปรากฏว่าความเสี่ยงอยู่ในระดับที่สูงขึ้น⁵³
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) กำหนดให้ต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้⁵⁴
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีคำนึงถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญเมื่อกำหนดเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี ซึ่งเรื่องดังกล่าวอาจเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ⁵⁵
- การสอบทานเอกสารหลักฐานงานสอบบัญชีในเวลาที่เหมาะสมโดยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในขั้นตอนต่างๆ ที่เหมาะสม ทำให้สามารถแก้ปัญหาในเรื่องที่สำคัญต่างๆ (ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ) ได้ในเวลาที่เหมาะสมและเป็นที่พอใจของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในหรือก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี⁵⁶

⁵² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 15 และ 21

⁵³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 7(ข)

⁵⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 15

⁵⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 9

⁵⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 32 และ ก87-ก89

- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการประเมินความเหมาะสมของการออกแบบและการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับเรื่องที่น่าจะมีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ หรือเรื่องที่มีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ซึ่งผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้กำหนดให้ปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม⁵⁷

การกำหนดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

- ก219. ในการกำหนดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีอาจเริ่มจากการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ว่าอยู่ในระดับค่อนข้างสูงบนระดับของความความเสี่ยงสืบเนื่อง เพื่อหาเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาว่าความเสี่ยงใดอาจอยู่ใกล้กับระดับบนสุดของระดับของความความเสี่ยงสืบเนื่อง การอยู่ใกล้กับระดับบนสุดของระดับความเสี่ยงสืบเนื่องนั้นอาจไม่เหมือนกันในกิจการแต่ละกิจการ และอาจไม่จำเป็นต้องเหมือนกันสำหรับงวดระยะเวลาบัญชีที่ต่างกันแม้สำหรับกิจการเดียวกัน เรื่องดังกล่าวขึ้นอยู่กับลักษณะและสถานการณ์ของกิจการที่ความเสี่ยงได้รับประเมินนั้นอยู่
- ก220. การกำหนดว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้โดยอยู่ใกล้กับระดับบนสุดของระดับของความความเสี่ยงสืบเนื่อง (ซึ่งก็จะถือว่าเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ) เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ เว้นเสียแต่ว่าความเสี่ยงที่เกิดขึ้นถูกจัดประเภทเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ให้ข้อกำหนดและแนวทางเพิ่มเติมในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต⁵⁸

ตัวอย่าง

- โดยปกติแล้ว เงินสดในซูเปอร์มาร์เก็ตค้าปลีกจะถูกกำหนดให้เป็นบัญชีที่มีความเป็นไปได้ที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระดับสูง (เนื่องจากมีความเสี่ยงที่เงินสดอาจถูกยักยอก) อย่างไรก็ตาม ขนาดของผลกระทบที่จะเกิดขึ้นมักอยู่ในระดับต่ำ (เนื่องจากเงินสดคงเหลือในซูเปอร์มาร์เก็ตมีจำนวนน้อย) ผลโดยรวมของสองปัจจัยนี้ที่มีผลต่อระดับของความความเสี่ยงสืบเนื่องจึงไม่น่าจะทำให้การมีอยู่จริงของเงินสดถูกกำหนดให้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ
- กิจการอยู่ในช่วงของการเจรจาต่อรองขายส่วนงานธุรกิจ ผู้สอบบัญชีพิจารณาผลกระทบของการต่อขายต่อค่าความนิยมและอาจประเมินว่ามีความเป็นไปได้ที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระดับสูงและขนาดของผลกระทบก็อยู่ในระดับสูงด้วย เนื่องจากผลกระทบของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องเกี่ยวข้องกับการใช้ข้อคิดเห็นส่วนบุคคล

⁵⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 42

⁵⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 26-28

ความไม่แน่นอนและโอกาสในการเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร หรือปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่น ๆ เรื่องดังกล่าวจึงทำให้การด้อยค่าของค่าความนิยมถูกกำหนดให้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

ก221. ในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง ผู้สอบบัญชีพิจารณาผลกระทบที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องต่างๆ ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องที่อยู่ในระดับต่ำจะส่งผลให้ความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้อยู่ในระดับต่ำด้วย ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้รับการประเมินว่ามีความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับสูงและอาจส่งผลให้ถูกกำหนดเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญนั้น อาจเกิดจากสาเหตุ ดังนี้

- รายการที่มีวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่ยอมรับได้หลายวิธีซึ่งเกี่ยวข้องกับการใช้ข้อคิดเห็นส่วนบุคคล
- การประมาณการทางบัญชีที่มีความไม่แน่นอนในการประมาณสูง หรือใช้แบบจำลองที่ซับซ้อน
- ความซับซ้อนในการจัดเก็บข้อมูลและการประมวลผลที่สนับสนุนยอดคงเหลือทางบัญชี
- ยอดคงเหลือทางบัญชีหรือการเปิดเผยข้อมูลเชิงปริมาณที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณที่มีความซับซ้อน
- หลักการบัญชีที่อาจมีการตีความได้หลากหลาย
- การเปลี่ยนแปลงทางธุรกิจของกิจการซึ่งต้องมีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีตามมาด้วย เช่น การควบรวมกิจการและการซื้อธุรกิจ

ความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 33)

เหตุที่ต้องระบุความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

ก222. เนื่องจากลักษณะของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและกิจกรรมการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงนั้น ในบางสถานการณ์ วิธีเดียวที่จะช่วยให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอคือการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ดังนั้น ผู้สอบบัญชีต้องระบุความเสี่ยงดังกล่าวเนื่องจากมีผลกระทบต่อกรอบแบบและการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

ก223. นอกจากนี้ ย่อหน้าที่ 26(ก)(3) กำหนดให้ระบุถึงการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่าง

เพียงพอ เนื่องจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330⁵⁹ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติการทดสอบการควบคุมสำหรับการควบคุมดังกล่าว

การกำหนดความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

ก224. เมื่อรายการทางธุรกิจที่เกิดขึ้นเป็นประจำใช้การประมวลผลอัตโนมัติอย่างมากโดยที่มีความเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานด้วยมือเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีเลย อาจเป็นไปได้ที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวจะเพียงพอต่อการตอบสนองต่อความเสี่ยง กรณีนี้อาจเกิดจากสถานการณ์ที่กิจการมีข้อมูลจำนวนมากที่เริ่มทำรายการ บันทึก ประมวลผล หรือรายงานในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์เท่านั้น เช่น ในระบบสารสนเทศซึ่งมีการบูรณาการระหว่างระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศต่างๆ ในระดับสูง ในกรณีเช่นนี้

- หลักฐานการสอบบัญชีอาจอยู่ในรูปแบบของอิเล็กทรอนิกส์เท่านั้น และความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีมักขึ้นอยู่กับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้องและความครบถ้วน
- โอกาสที่จะทำรายการหรือเปลี่ยนแปลงข้อมูลอย่างไม่เหมาะสมและไม่ถูกตรวจพบ อาจเพิ่มมากขึ้น หากไม่ได้มีการปฏิบัติตามการควบคุมที่เหมาะสมอย่างมีประสิทธิภาพ

ตัวอย่าง

การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับรายได้สำหรับธุรกิจโทรคมนาคมจากการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวมักไม่ค่อยเป็นไปได้ เนื่องจากหลักฐานของกิจกรรมการโทรหรือการใช้ข้อมูลต่างๆ ไม่ได้อยู่ในรูปแบบที่มองเห็นได้ด้วยตา ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงมักทดสอบการควบคุมมากมายเพื่อช่วยระบุว่าข้อมูลเกี่ยวกับการเริ่มและสิ้นสุดการโทรและการใช้ข้อมูลต่างๆ ถูกรวบรวม (เช่น จำนวนนาทีของการโทรหรือปริมาณของการดาวน์โหลดข้อมูล) และบันทึกอย่างถูกต้องในระบบการแจ้งหนี้ของกิจการ

ก225. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) ให้แนวทางเพิ่มเติมเกี่ยวกับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีซึ่งการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ⁶⁰ ในการประมาณการทางบัญชี เรื่องดังกล่าวอาจไม่ถูกจำกัดอยู่แค่การประมวลผลอัตโนมัติแต่อาจมีการใช้แบบจำลองที่ซับซ้อนด้วย

การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 34)

ก226. แผนของผู้สอบบัญชีในการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ขึ้นอยู่กับการคาดการณ์ว่าการควบคุมกำลังทำงานอยู่มีประสิทธิภาพ และเรื่องนี้ให้เกณฑ์ในการประเมิน

⁵⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 8

⁶⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก87-ก89

ความเสี่ยงจากการควบคุมของผู้สอบบัญชี การคาดการณ์ในขั้นต้นของความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมขึ้นอยู่กับประเมินของผู้สอบบัญชีในเรื่องการออกแบบการควบคุม และการนำการควบคุมที่ระบุในกิจกรรมการควบคุมไปปฏิบัติ เมื่อผู้สอบบัญชีทดสอบประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ผู้สอบบัญชีจะสามารถยืนยันการคาดการณ์ในขั้นต้นเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมดังกล่าวได้ ถ้าการควบคุมไม่มีประสิทธิภาพตามที่คาดการณ์ไว้ตอนเริ่มแรก ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องปรับปรุงการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 37

- ก227. การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมอาจสามารถทำได้ในหลายรูปแบบ ขึ้นอยู่กับเทคนิคหรือวิธีการที่ผู้สอบบัญชีต้องการ และอาจแสดงได้ในรูปแบบที่แตกต่างกัน
- ก228. ถ้าผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม อาจจำเป็นต้องทดสอบการควบคุมหลายด้านร่วมกันเพื่อยืนยันการคาดการณ์ของผู้สอบบัญชีว่าการควบคุมมีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีอาจวางแผนที่จะทดสอบการควบคุมทั้งทางตรงและทางอ้อม ซึ่งรวมถึงการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ หากทำเช่นนั้น ผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงผลกระทบที่คาดไว้โดยรวมของการควบคุมทั้งสองด้าน เมื่อประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในกรณีที่มีการควบคุมที่จะถูกทดสอบไม่สามารถตอบสนองต่อความเสี่ยงสืบเนื่องได้ทั้งหมด ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงผลกระทบดังกล่าวในการออกแบบวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่จะช่วยลดระดับความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้
- ก229. เมื่อผู้สอบบัญชีวางแผนทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมโดยอัตโนมัติ ผู้สอบบัญชีอาจวางแผนที่จะทดสอบประสิทธิภาพของการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศซึ่งสนับสนุนการทำงานของควบคุมโดยอัตโนมัติด้วยเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ และเพื่อให้เกณฑ์สำหรับการคาดการณ์ของผู้สอบบัญชีว่าการควบคุมโดยอัตโนมัติมีการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพตลอดทั้งรอบระยะเวลา เมื่อผู้สอบบัญชีคาดว่า การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องไม่มีประสิทธิภาพ การประเมินนี้อาจมีผลต่อการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ของผู้สอบบัญชี และวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมอาจจำเป็นต้องรวมถึงการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ แนวทางเพิ่มเติมเกี่ยวกับวิธีการที่ผู้สอบบัญชีอาจปฏิบัติในสถานการณ์เช่นนี้ได้ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330⁶¹

การประเมินหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้จากวิธีการประเมินความเสี่ยง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35)

เหตุที่ผู้สอบบัญชีประเมินหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้จากวิธีการประเมินความเสี่ยง

- ก230. หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาจากวิธีการประเมินความเสี่ยงให้เกณฑ์ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งผู้สอบบัญชีสามารถนำไปใช้เป็นเกณฑ์ในออกแบบลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนอง

⁶¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ ก29-ก31

ต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ได้ประเมินไว้ ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ดังนั้น หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาจากวิธีการประเมินความเสี่ยงจึงให้เกณฑ์ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ทั้งในระดับของงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

การประเมินหลักฐานการสอบบัญชี

ก231. หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาจากวิธีการประเมินความเสี่ยงประกอบด้วยข้อมูลทั้งที่สนับสนุนและสอดคล้องกันกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และข้อมูลที่ขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้⁶²

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

ก232. ในการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้จากวิธีการประเมินความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าได้รับความเข้าใจที่เพียงพอเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ เพื่อให้สามารถระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ รวมทั้งมีหลักฐานใดที่ขัดแย้งซึ่งอาจชี้ให้เห็นถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือและการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่มีความสำคัญ แต่มีสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 36)

ก233. ตามที่อธิบายในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320⁶³ ความมีสาระสำคัญและความเสี่ยงในการสอบบัญชีจะถูกพิจารณาเมื่อทำการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในประเภทรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูล การกำหนดความมีสาระสำคัญของผู้สอบบัญชีเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และได้รับผลกระทบจากความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความต้องการข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้งบการเงิน⁶⁴ สำหรับวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้และย่อหน้าที่ 18 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล มีสาระสำคัญหากการละเว้นการแสดงผล การแสดงผลผิดพลาด หรือการแสดงผลที่ไม่ชัดเจนเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวอาจทำให้คาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่ามีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้ข้อมูลที่พิจารณาจากงบการเงินโดยรวม

⁶² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ย่อหน้าที่ 65

⁶³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ย่อหน้าที่ ก1

⁶⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ย่อหน้าที่ 4

- ก234. อาจมีประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญแต่ไม่ได้ถูกกำหนดให้เป็นประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ (นั่นคือ ไม่มีการระบุสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง)

ตัวอย่าง

กิจการอาจมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการให้คำตอบแทนผู้บริหารระดับสูงซึ่งผู้สอบบัญชีไม่ได้ระบุว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดว่าการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวมีสาระสำคัญโดยใช้การพิจารณาในย่อหน้าที่ ก233

- ก235. วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลซึ่งมีสาระสำคัญแต่ไม่ได้กำหนดว่ามีนัยสำคัญได้กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330⁶⁵ เมื่อประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลถูกกำหนดว่ามีนัยสำคัญตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 29 ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวจะถูกกำหนดว่าเป็นประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญสำหรับวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 18 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ด้วย

การปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 37)

- ก236. ในระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจได้รับข้อมูลใหม่หรือข้อมูลอื่นที่มีความขัดแย้งอย่างมากกับข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินความเสี่ยงไว้แต่เดิม

ตัวอย่าง

การประเมินความเสี่ยงของกิจการอาจขึ้นอยู่กับความคาดหวังว่าการควบคุมบางอย่างมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ ในการปฏิบัติงานทดสอบการควบคุมเหล่านั้น ผู้สอบบัญชีอาจได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่ชี้ว่าการควบคุมดังกล่าวไม่มีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ ในเวลาที่เหมาะสมระหว่างการตรวจสอบ ในทางเดียวกัน ในการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ผู้สอบบัญชีอาจตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในจำนวนหรือความถี่ที่สูงกว่าตอนที่ทำการประเมินความเสี่ยงโดยผู้สอบบัญชี ในสถานการณ์เช่นนี้ การประเมินความเสี่ยงอาจไม่สะท้อนสถานการณ์ที่แท้จริงของกิจการอย่างเหมาะสมและวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่ได้วางแผนไว้อาจไม่มีประสิทธิภาพในการตรวจพบความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ย่อหน้าที่ 16 และ 17 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ให้แนวทางเพิ่มเติมเกี่ยวกับการประเมินความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม

⁶⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 18

เอกสารหลักฐาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 38)

ก237. สำหรับการตรวจสอบงบการเงินในปีถัดไปของลูกค้ายาวเดิม เอกสารหลักฐานบางรายการที่ได้จากปีก่อนอาจใช้ในการตรวจสอบในงวดปัจจุบันได้ โดยอาจมีการปรับให้เป็นปัจจุบันในส่วนที่จำเป็นเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงธุรกิจหรือกระบวนการทางธุรกิจของกิจการ

ก238. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 ให้ข้อสังเกตว่า แม้การสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีอาจไม่สามารถบันทึกในรูปแบบที่เฉพาะเจาะจงได้ แต่เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบอาจให้หลักฐานที่แสดงถึงการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี⁶⁶ ตัวอย่างเช่น เมื่อหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาจากวิธีการประเมินความเสี่ยงมีทั้งหลักฐานที่สนับสนุนและขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบอาจรวมถึงวิธีการที่ผู้สอบบัญชีประเมินหลักฐานนั้น ซึ่งรวมถึงการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินว่าเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบให้เกณฑ์ที่เหมาะสมสำหรับการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ตัวอย่างของข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ซึ่งเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบอาจให้หลักฐานว่าผู้สอบบัญชีได้ใช้การสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพ ได้แก่

- ย่อหน้าที่ 13 ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการประเมินความเสี่ยงในลักษณะที่ปราศจากความลำเอียงในการหาหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจสนับสนุนว่ามีความเสี่ยงหรือนำไปสู่การละเว้นหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจหักล้างว่ามีความเสี่ยงอยู่
- ย่อหน้าที่ 17 ซึ่งกำหนดให้มีการพิจารณาหรือระหว่างสมาชิกที่สำคัญในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการประยุกต์แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและโอกาสที่งบการเงินของกิจการจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ย่อหน้าที่ 19(ข) และ 20 ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในเหตุผลสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของกิจการและประเมินว่านโยบายการบัญชีของกิจการมีความเหมาะสมและสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
- ย่อหน้าที่ 21(ข), 22(ข), 23(ข), 24(ค), 25(ค), 26(ง) และ 27 ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีประเมินจากความเข้าใจที่กำหนดให้ได้มาว่าองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการเหมาะสมกับสถานการณ์ของกิจการหรือไม่ โดยพิจารณาจากลักษณะและความซับซ้อนของกิจการ และพิจารณาว่ามีข้อบกพร่องของการควบคุมหรือไม่
- ย่อหน้าที่ 35 ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาหลักฐานการสอบบัญชีทั้งหมดที่ได้มาจากวิธีการประเมินความเสี่ยง ไม่ว่าจะเป็หลักฐานที่สนับสนุนหรือขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และประเมินว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาจากวิธีการประเมิน

⁶⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 ย่อหน้าที่ ก7

ความเสี่ยงให้เกณฑ์ที่เหมาะสมในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ และ

- ย่อหน้าที่ 36 ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีประเมิน (ในกรณีที่เหมาะสม) ว่าการที่ผู้สอบบัญชีสรุปว่าไม่มีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญนั้น ยังคงมีความเหมาะสมหรือไม่

การปรับให้เหมาะสม

- ก239. วิธีการบันทึกเรื่องที่กำหนดในย่อหน้าที่ 38 เป็นเรื่องของผู้สอบบัญชีต้องตัดสินใจโดยใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ
- ก240. เพื่อสนับสนุนเหตุผลสำหรับการใช้ดุลยพินิจที่มีความซับซ้อน อาจมีความจำเป็นที่ต้องจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบให้มีความละเอียดมากเพียงพอที่จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และไม่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบนั้นมาก่อน สามารถความเข้าใจลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ได้ปฏิบัติ
- ก241. สำหรับการตรวจสอบกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย รูปแบบและเนื้อหาของเอกสารหลักฐานอาจเรียบง่ายและค่อนข้างกะทัดรัด รูปแบบและเนื้อหาของเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบจะขึ้นกับลักษณะ ขนาด และความซับซ้อนของกิจการ รวมทั้งระบบการควบคุมภายในของกิจการ ข้อมูลที่มีอยู่ในกิจการ และวิธีการตรวจสอบและเทคโนโลยีที่ใช้ในการตรวจสอบ ไม่มีความจำเป็นที่ต้องบันทึกความเข้าใจในกิจการของผู้สอบบัญชีและเรื่องที่เกี่ยวข้องทั้งหมดทุกด้าน เรื่องสำคัญ⁶⁷ของความเข้าใจที่ผู้สอบบัญชีบันทึกอาจรวมถึงข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีไม่ได้ถูกกำหนดให้ต้องบันทึกปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องทุกปัจจัยที่นำมาพิจารณาในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

ตัวอย่าง

ในการตรวจสอบกิจการที่ไม่ซับซ้อน เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบอาจรวมในเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมและแผนการสอบบัญชี⁶⁸ ในทำนองเดียวกัน ผลของการประเมินความเสี่ยงอาจบันทึกเป็นหลักฐานแยกต่างหากหรืออาจบันทึกรวมเป็นส่วนหนึ่งของเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม⁶⁹

⁶⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 ย่อหน้าที่ 8

⁶⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 “การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 7 9 และ ก13

⁶⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 28

ภาคผนวก 1

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก61-ก67)

ข้อพิจารณาในการทำความเข้าใจกิจการและรูปแบบธุรกิจ

ภาคผนวกนี้อธิบายวัตถุประสงค์และขอบเขตของรูปแบบธุรกิจของกิจการ และให้ตัวอย่างเกี่ยวกับเรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเพื่อทำความเข้าใจกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการซึ่งอาจรวมอยู่ในรูปแบบธุรกิจ ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในรูปแบบธุรกิจของกิจการและผลกระทบที่รูปแบบธุรกิจมีต่อกลยุทธ์และวัตถุประสงค์ทางธุรกิจอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุความเสี่ยงทางธุรกิจซึ่งอาจมีผลกระทบต่อการเงิน นอกจากนี้ ยังอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญด้วย

วัตถุประสงค์และขอบเขตของรูปแบบธุรกิจของกิจการ

1. รูปแบบธุรกิจของกิจการอธิบายถึงวิธีการที่กิจการพิจารณาเรื่องต่าง ๆ เช่น โครงสร้างองค์กร การดำเนินงานหรือขอบเขตของกิจกรรม สายธุรกิจ (ซึ่งรวมถึงคู่แข่งและลูกค้าที่เกี่ยวข้อง) กระบวนการ โอกาสในการเจริญเติบโต โลกาภิวัตน์ ข้อกำหนดทางกฎหมาย และเทคโนโลยี รูปแบบธุรกิจของกิจการอธิบายถึงวิธีการที่กิจการสร้าง รักษาและรวบรวมมูลค่าทางการเงินและมูลค่าด้านอื่น ๆ สำหรับผู้มีส่วนได้เสียของกิจการ
2. กลยุทธ์คือแนวทางซึ่งผู้บริหารใช้ในการวางแผนเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของกิจการ ซึ่งรวมถึงวิธีการที่กิจการวางแผนเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงและโอกาสที่เกิดขึ้น กลยุทธ์ของกิจการอาจเปลี่ยนแปลงได้โดยผู้บริหารเมื่อเวลาเปลี่ยน เพื่อตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงของวัตถุประสงค์และสถานการณ์ทั้งภายในและภายนอกของกิจการ
3. คำอธิบายของรูปแบบธุรกิจ มักรวมถึง
 - ขอบเขตของกิจกรรมของกิจการ และเหตุผลของการทำกิจกรรมเหล่านั้น
 - โครงสร้างและขนาดของการดำเนินงาน
 - ตลาดหรือขอบเขตด้านภูมิศาสตร์หรือด้านประชากรศาสตร์ และช่วงของห่วงโซ่คุณค่าทางธุรกิจที่กิจการดำเนินงานอยู่ วิธีการที่กิจการเข้าไปมีส่วนในตลาดหรือขอบเขตเหล่านั้น (ผลิตภัณฑ์หลัก กลุ่มลูกค้า และวิธีการกระจายสินค้า) และเกณฑ์ที่กิจการใช้ในการแข่งขัน
 - กระบวนการทางธุรกิจหรือกระบวนการดำเนินงานของกิจการที่นำมาใช้ในกิจกรรมต่าง ๆ (เช่น การลงทุน การจัดหาเงิน และกระบวนการดำเนินงาน) โดยเน้นในส่วนของกระบวนการทางธุรกิจที่มีความสำคัญในการสร้าง รักษา หรือรวบรวมมูลค่าทางธุรกิจ

- ทรัพยากรต่างๆ (เช่น ด้านการเงิน ด้านทรัพยากรมนุษย์ ด้านทรัพย์สินทางปัญญา ด้านสภาพแวดล้อม และด้านเทคโนโลยี) และบุคคลและความสัมพันธ์อื่น (เช่น ลูกค้า คู่แข่ง ผู้ขาย และพนักงาน) ซึ่งมีความจำเป็นหรือความสำคัญที่จะช่วยให้ประสบความสำเร็จ
 - วิธีการที่รูปแบบธุรกิจของกิจการบูรณาการการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในการปฏิสัมพันธ์กับลูกค้า ผู้ขาย ผู้ให้กู้ และผู้มีส่วนได้เสียอื่น ๆ ผ่านการเชื่อมต่อเทคโนโลยีสารสนเทศและเทคโนโลยีอื่น ๆ
4. ความเสี่ยงทางธุรกิจอาจมีผลกระทบโดยตรงต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หรือในระดับของงบการเงิน ตัวอย่างเช่น ความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกิดจากการลดลงอย่างมีนัยสำคัญของราคาตลาดของอสังหาริมทรัพย์อาจนำไปสู่การเพิ่มขึ้นของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในส่วนที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เรื่อง “การแสดงผลค่า” สำหรับผู้ให้กู้สินเชื่อบริษัทที่ใช้อสังหาริมทรัพย์เป็นหลักประกัน อย่างไรก็ตาม ความเสี่ยงดังกล่าว เมื่อรวมกับเศรษฐกิจที่ถดถอยอย่างรุนแรง อาจเพิ่มความเสี่ยงของการสูญเสียเงินให้สินเชื่อกันหมดจนอาจมีผลกระทบที่ตามมาในระยะยาว ผลขาดทุนสุทธิจากเงินให้สินเชื่อดังกล่าวอาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง ดังนั้น เรื่องดังกล่าวอาจมีผลกระทบต่อข้อสรุปของผู้บริหารและผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมที่กิจการจะใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง และการพิจารณาว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญหรือไม่ การพิจารณาว่าความเสี่ยงทางธุรกิจอาจมีผลให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาตามสถานการณ์ของกิจการ ตัวอย่างของเหตุการณ์และเงื่อนไขซึ่งอาจทำให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้กล่าวไว้ในภาคผนวก 2

กิจกรรมของกิจการ

5. ตัวอย่างของเรื่องและผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจกรรมของกิจการ (รวมอยู่ในรูปแบบธุรกิจของกิจการ) มีดังนี้
- (ก) การดำเนินงานทางธุรกิจ เช่น
- o ลักษณะของแหล่งรายได้ ผลิตภัณฑ์หรือการให้บริการ และตลาด ซึ่งรวมถึงความเกี่ยวข้องกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เช่น การขายและกิจกรรมทางการตลาดผ่านอินเทอร์เน็ต
 - o วิธีการประกอบกิจการ (เช่น ขั้นตอนและวิธีการผลิต หรือกิจกรรมที่อาจเกิดความเสียด้านสิ่งแวดล้อม)
 - o พันธมิตร การร่วมค้าและการใช้บริการที่จัดจ้างจากภายนอก
 - o การกระจายตัวทางภูมิศาสตร์ และการจัดกลุ่มตามอุตสาหกรรม

- o สถานที่ที่ใช้ในการผลิต สถานที่เก็บสินค้า และสำนักงาน และที่ตั้งและปริมาณของสินค้าคงเหลือ
 - o ลูกค้าหลักและผู้จำหน่ายสินค้าและผู้ให้บริการที่สำคัญ ข้อตกลงการจ้างงาน (รวมถึงการมีสหภาพแรงงาน บำนาญและผลประโยชน์อื่นหลังจากออกจากงาน สิทธิในการเลือกซื้อหุ้นหรือข้อตกลงว่าด้วยการจ้างด้วยโบนัส และข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจ้างงาน)
 - o กิจกรรมเพื่อการวิจัยและพัฒนาและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง
 - o รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- (ข) การลงทุนและกิจกรรมการลงทุน เช่น
- o การซื้อกิจการหรือการจำหน่ายส่วนงานทางธุรกิจที่วางแผนไว้หรือที่เพิ่งเกิดขึ้น
 - o การลงทุนและการจำหน่ายหลักทรัพย์และเงินให้กู้ยืม
 - o กิจกรรมการลงทุนในสินทรัพย์ประเภททุน
 - o การลงทุนในกิจการที่มีได้นำมาจัดทางการเงินรวม ซึ่งรวมถึงหุ้นส่วนที่ไม่ได้ถูกควบคุม กิจการร่วมค้า และกิจการที่จัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะที่ไม่ได้ถูกควบคุม
- (ค) การจัดหาเงินและกิจกรรมการจัดหาเงิน เช่น
- o โครงสร้างการถือหุ้นของบริษัทย่อยและบริษัทร่วมที่สำคัญ ซึ่งรวมถึงโครงสร้างที่มีจัดทางการเงินรวมและโครงสร้างที่ไม่ได้จัดทางการเงินรวม
 - o โครงสร้างหนี้และเงื่อนไขที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการจัดหาเงินที่อยู่นอกงบดุลและการทำสัญญาเช่า
 - o ผู้ได้รับผลประโยชน์ (เช่น ในประเทศ ต่างประเทศ ชื่อเสียงทางธุรกิจและประสบการณ์) และบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
 - o การใช้ตราสารอนุพันธ์ทางการเงิน

ลักษณะของกิจการที่สร้างขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

6. กิจการที่สร้างขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ (หรือนิติบุคคลเฉพาะกิจ) หมายถึง กิจการที่สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ที่จำกัดและมีการกำหนดวัตถุประสงค์อย่างชัดเจน เช่น เพื่อทำการเช่าหรือการแปลงสินทรัพย์ทางการเงินเป็นหลักทรัพย์ หรือเพื่อกิจกรรมการวิจัยและพัฒนา กิจการดังกล่าวอาจจัดตั้งขึ้นในรูปนิติบุคคล ทรัสต์ หุ้นส่วน หรือกิจการที่ไม่ใช่นิติบุคคล กิจการที่เป็นผู้จัดตั้งเป็นนิติบุคคลเฉพาะกิจบ่อยครั้งอาจโอนสินทรัพย์ไปยังกิจการที่สร้างขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ (เช่น กรณีที่ต้องการตัดรายการเกี่ยวกับสินทรัพย์ทางการเงินออกจากบัญชี) ขอสิทธิในการใช้สินทรัพย์ที่โอนไป หรือให้บริการแก่กิจการที่สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ โดยอาจให้กิจการอื่นเป็นผู้จัดหาแหล่งเงินทุนให้กิจการที่สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะนั้น ตามที่ระบุไว้ในมาตรฐาน

การสอบบัญชี รหัส 550 ในบางสถานการณ์ กิจกรรมที่ตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะอาจถือว่าเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกันของกิจการ¹

7. แม่บทการรายงานทางการเงินมีกระบวนรายละเอียดของเงื่อนไขที่ทำให้เกิดการควบคุมหรือระบุสถานการณ์ที่ต้องพิจารณาในนำกิจกรรมที่ตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะมาจัดทางการเงินรวมการตีความของข้อกำหนดตามแม่บทดังกล่าว มักจำเป็นต้องอาศัยความรู้อย่างละเอียดเกี่ยวกับสัญญาที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่ตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 ย่อหน้าที่ ก7

ภาคผนวก 2

(อ้างอิงย่อหน้าที่ 12(ฉ), 19(ค), ก7-ก8 และ ก85-ก89)

การทำความเข้าใจปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง

ภาคผนวกนี้ให้คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องรวมทั้งเรื่องและผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการทำความเข้าใจและการประยุกต์ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง

1. ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง คือ ลักษณะของเหตุการณ์หรือเงื่อนไข ซึ่งส่งผลต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด สำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล โดยไม่พิจารณาการควบคุมที่เกี่ยวข้อง ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอาจเป็นเชิงคุณภาพหรือเชิงปริมาณ และรวมถึงความซับซ้อน การใช้ข้อคิดเห็นส่วนบุคคล การเปลี่ยนแปลงความไม่แน่นอน หรือโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่น¹ トラบเทาที่เรื่องเหล่านั้นมีผลต่อความเสี่ยงสืบเนื่องในการได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมทั้งแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและนโยบายการบัญชีของกิจการ ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 19(ก)-(ข) ผู้สอบบัญชียังจะได้เข้าใจด้วยว่าปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องส่งผลต่อโอกาสที่สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้อาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในการจัดทำงบการเงินอย่างไร
2. ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องที่เกี่ยวข้องกับการจัดเตรียมข้อมูลซึ่งกำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (ในย่อหน้านี้เรียกว่า “ข้อมูลที่กำหนด”) รวมถึง
 - ความซับซ้อน — เกิดขึ้นจากลักษณะของข้อมูลหรือวิธีการจัดเตรียมข้อมูลที่กำหนด ซึ่งรวมถึงเมื่อกระบวนการจัดเตรียมข้อมูลนั้นทำได้ยาก ตัวอย่างเช่น ความซับซ้อนอาจเกิดขึ้นจาก
 - การคำนวณการประมาณการส่วนลดที่ได้จากผู้ขายสินค้าเนื่องจากมีความจำเป็นต้องพิจารณาถึงเงื่อนไขที่แตกต่างกันจากผู้ขายที่หลากหลาย หรือพิจารณาเงื่อนไขต่างๆ ที่เกี่ยวข้องระหว่างกันในการคำนวณส่วนลด หรือ
 - เมื่อมีแหล่งข้อมูลที่เป็นไปได้จำนวนมากโดยแต่ละแหล่งให้ข้อมูลที่มีคุณลักษณะที่ใช้ในการประมาณการทางบัญชี ไม่เหมือนกัน กระบวนการในการประมวลผลข้อมูลเหล่านั้นจึงมีขั้นตอนมากและมีความเกี่ยวข้องระหว่างขั้นตอนต่างๆ ด้วย ดังนั้นจึงมีความยากในการระบุ รวบรวม เข้าถึง เข้าใจหรือประมวลผลข้อมูลดังกล่าว

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ ก24-ก27

- การใช้ข้อคิดเห็นส่วนบุคคล** — เกิดขึ้นจากข้อจำกัดสืบเนื่องในความสามารถที่จะจัดทำข้อมูลตามที่กำหนดได้อย่างเที่ยงธรรม ซึ่งเป็นผลมาจากการไม่มีความรู้หรือข้อมูลมากพอจนส่งผลให้ผู้บริหารอาจจำเป็นต้องเลือกหรือตัดสินใจโดยอาศัยข้อคิดเห็นส่วนบุคคลเกี่ยวกับแนวทางที่เหมาะสมที่จะใช้และเกี่ยวกับข้อมูลที่ได้ซึ่งรวมอยู่ในงบการเงิน เนื่องจากการใช้แนวทางที่แตกต่างกันในการจัดทำข้อมูลตามที่กำหนดผลลัพธ์ที่ได้จากการทำตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอย่างเหมาะสมจึงอาจแตกต่างกันด้วยเช่นกัน เมื่อข้อจำกัดเกี่ยวกับความรู้หรือข้อมูลมากขึ้น การใช้ข้อคิดเห็นส่วนบุคคลในการตัดสินใจโดยบุคคลที่มีความรู้ที่สมเหตุสมผลและความเป็นอิสระ และความหลากหลายของผลลัพธ์ที่เป็นไปได้ซึ่งเกิดจากการตัดสินใจนั้นย่อมมีเพิ่มขึ้นด้วย
- การเปลี่ยนแปลง** — เป็นผลจากเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่เมื่อเวลาผ่านไปส่งผลต่อธุรกิจของกิจการหรือแง่มุมด้านเศรษฐกิจ บัญชี ข้อกำหนด อุตสาหกรรม หรือแง่มุมอื่น ๆ ของสภาพแวดล้อมในการดำเนินงาน เมื่อผลกระทบของเหตุการณ์หรือเงื่อนไขเหล่านั้นสะท้อนอยู่ในข้อมูลที่กำหนด เหตุการณ์หรือเงื่อนไขดังกล่าวอาจเกิดขึ้นในหรือระหว่างรอบระยะเวลาการรายงานทางการเงิน ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงอาจเป็นผลจากพัฒนาการในข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง พัฒนาการในกิจการและรูปแบบทางธุรกิจของกิจการ หรือพัฒนาการในสภาพแวดล้อมที่กิจการดำเนินงานอยู่ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจส่งผลถึงข้อสมมติและดุลยพินิจของผู้บริหาร ซึ่งรวมถึงการเลือกของผู้บริหารในเรื่องนโยบายการบัญชี หรือวิธีการประมาณการทางบัญชีหรือการกำหนดการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง
- ความไม่แน่นอน** — เกิดขึ้นเมื่อข้อมูลที่กำหนดไม่สามารถจัดเตรียมขึ้นโดยอาศัยเพียงข้อมูลที่มีความแม่นยำเพียงพอและครอบคลุมกว้างขวางซึ่งไม่สามารถพิสูจน์ได้จากการสังเกตทางตรง ในสถานการณ์เช่นนี้ อาจจำเป็นต้องประยุกต์แนวทางที่ใช้ความรู้ที่มีอยู่ในการจัดเตรียมข้อมูลโดยใช้ข้อมูลเท่าที่สามารถสังเกตได้ซึ่งมีความแม่นยำเพียงพอและครอบคลุมกว้างขวางมากที่สุดเท่าที่เป็นไปได้ และโดยใช้ข้อสมมติที่สมเหตุสมผลที่สนับสนุนโดยข้อมูลที่เหมาะสมที่สุดที่มีอยู่ ข้อจำกัดของความรู้และข้อมูลที่มีอยู่ ซึ่งไม่ได้อยู่ในการควบคุมของผู้บริหาร (หรืออาจขึ้นอยู่กับข้อจำกัดทางต้นทุน (ถ้ามี)) เป็นที่มาของความไม่แน่นอน และผลกระทบของข้อจำกัดดังกล่าวต่อการจัดเตรียมข้อมูลที่กำหนดก็ไม่สามารถถูกกำจัดได้ ตัวอย่างเช่น ความไม่แน่นอนของการประมาณการเกิดขึ้นเมื่อไม่สามารถกำหนดข้อมูลที่เป็นจำนวนเงินที่ต้องการได้อย่างแม่นยำและไม่สามารถรู้ผลลัพธ์ของการประมาณการได้ก่อนวันที่จัดทำงบการเงินเสร็จเรียบร้อย
- โอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่น** ตรวจจับที่เรื่องเหล่านั้นมีผลต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง — โอกาสที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหารเป็นผลมาจากเงื่อนไขที่สร้างโอกาสที่จะเกิด

ความล้มเหลวของผู้บริหารในการดำรงความเป็นกลางในการจัดทำข้อมูล ทั้งที่ตั้งใจและไม่ตั้งใจ ความลำเอียงของผู้บริหารบ่อยครั้งเกี่ยวข้องกับเงื่อนไขบางอย่างซึ่งทำให้มีความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารไม่สามารถรักษาความเป็นกลางในการใช้ดุลยพินิจ (ข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ในการเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร) ซึ่งอาจนำไปสู่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของข้อมูลที่จะถือว่าเป็นข้อมูลที่ทุจริตหากเกิดโดยความตั้งใจของผู้บริหาร ข้อบ่งชี้ดังกล่าวรวมถึงสิ่งจูงใจหรือแรงกดดันที่มีผลต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง (เช่น เป็นผลจากสิ่งจูงใจในการที่จะบรรลุผลสำเร็จตามที่กำหนดไว้ เช่น เป้าหมายกำไรหรืออัตราส่วนของทุนที่ต้องการ) และโอกาสที่จะไม่ดำรงความเป็นกลาง ย่อหน้าที่ ก1-ก5 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 กล่าวถึงปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากการทุจริตในรูปแบบของรายงานทางการเงินที่ทุจริตหรือการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม

3. ในกรณีที่ความซับซ้อนเป็นปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง ย่อมอาจจำเป็นต้องอาศัยกระบวนการที่ซับซ้อนมากขึ้นในการจัดเตรียมข้อมูลและการดำเนินการตามกระบวนการดังกล่าวก็อาจยากลำบากตามไปด้วย ดังนั้น การดำเนินการตามกระบวนการดังกล่าวอาจต้องใช้ทักษะหรือความรู้เฉพาะด้าน และอาจต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร
4. เมื่อดุลยพินิจของผู้บริหารอาศัยข้อคิดเห็นส่วนบุคคลมากขึ้น โอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดจากความลำเอียงของผู้บริหาร ไม่ว่าจะด้วยความตั้งใจหรือไม่ตั้งใจ ย่อมเพิ่มขึ้นด้วย ตัวอย่างเช่น อาจต้องใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารในการจัดทำประมาณการทางบัญชีที่มีความไม่แน่นอนในการประมาณการค่อนข้างสูง อีกทั้งข้อสรุปที่ได้เกี่ยวกับวิธีการข้อมูล และข้อสมมติอาจสะท้อนถึงความลำเอียงของผู้บริหารแบบไม่ตั้งใจหรือตั้งใจก็ได้

ตัวอย่างของเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

5. ตารางด้านล่างได้ให้ตัวอย่างของเหตุการณ์ (ซึ่งรวมถึงรายการค่า) และเงื่อนไขที่อาจชี้ให้เห็นว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงิน หรือในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ตัวอย่างที่จัดประเภทตามปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องเหล่านั้นครอบคลุมเหตุการณ์และเงื่อนไขทั่วไป อย่างไรก็ตาม ไม่ใช่ทุกเหตุการณ์และทุกเงื่อนไขจะเกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีทุกงาน และตัวอย่างเหล่านั้นไม่ได้มีครบถ้วนทุกกรณี เหตุการณ์และเงื่อนไขในตัวอย่างถูกจัดกลุ่มตามปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องที่อาจมีผลกระทบอย่างมากในสถานการณ์นั้น ๆ ประเด็นสำคัญคือ เนื่องจากความสัมพันธ์ระหว่างกันของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องแต่ละปัจจัย เหตุการณ์และเงื่อนไขในตัวอย่างอาจขึ้นอยู่กับหรือได้รับผลกระทบจากปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่นในระดับที่แตกต่างกันไป

ปัจจัยความเสี่ยงสี่ประการที่เกี่ยวข้อง	ตัวอย่างของเหตุการณ์และเงื่อนไขที่อาจชี้ให้เห็นว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้
ความซับซ้อน	<p>ข้อกำหนดทางกฎหมาย</p> <ul style="list-style-type: none"> • การดำเนินงานที่อยู่ใต้ข้อกำหนดที่ซับซ้อน <p>รูปแบบธุรกิจ</p> <ul style="list-style-type: none"> • การมีพันธมิตรและการร่วมค้าที่ซับซ้อน <p>แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง</p> <ul style="list-style-type: none"> • การวัดมูลค่าทางบัญชีที่มีกระบวนการที่ซับซ้อน <p>รายการค้า</p> <ul style="list-style-type: none"> • การใช้วิธีการจัดหาเงินที่อยู่นอกงบดุล กิจกรรมที่สร้างขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะและวิธีการจัดหาเงินที่ซับซ้อนอื่น
การใช้ข้อคิดเห็นส่วนบุคคล	<p>แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง</p> <ul style="list-style-type: none"> • การมีเกณฑ์ในการวัดมูลค่าจำนวนมากที่อาจนำไปใช้ได้สำหรับการประมาณการทางบัญชี เช่น การตัดค่าเสื่อมราคาหรือการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างโดยผู้บริหาร • การเลือกเทคนิคหรือแบบจำลองในการประเมินมูลค่าของผู้บริหารสำหรับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน เช่น อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
การเปลี่ยนแปลง	<p>สถานะทางเศรษฐกิจ</p> <ul style="list-style-type: none"> • การดำเนินงานในภูมิภาคที่เศรษฐกิจไม่มั่นคง เช่น ประเทศที่มีการลดลงของค่าเงินอย่างมีนัยสำคัญหรือมีเศรษฐกิจที่มีอัตราเงินเฟ้อสูง <p>การตลาด</p> <ul style="list-style-type: none"> • การดำเนินงานในตลาดที่ผันผวน เช่น การซื้อขายสัญญาล่วงหน้า <p>การสูญเสียลูกค้า</p> <ul style="list-style-type: none"> • ปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องและสภาพคล่อง ซึ่งรวมถึงการสูญเสียลูกค้าที่สำคัญ <p>รูปแบบอุตสาหกรรม</p> <ul style="list-style-type: none"> • การเปลี่ยนแปลงในอุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินงานอยู่

ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องที่เกี่ยวข้อง	ตัวอย่างของเหตุการณ์และเงื่อนไขที่อาจชี้ให้เห็นว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้
	<p>รูปแบบธุรกิจ</p> <ul style="list-style-type: none"> • การเปลี่ยนแปลงของห่วงโซ่อุปทาน • การพัฒนาหรือการขายสินค้าใหม่หรือบริการในรูปแบบใหม่ หรือการย้ายไปทำสายธุรกิจใหม่ <p>ภูมิศาสตร์</p> <ul style="list-style-type: none"> • การขยายไปสู่พื้นที่ใหม่ <p>โครงสร้างกิจการ</p> <ul style="list-style-type: none"> • การเปลี่ยนแปลงของกิจการ เช่น การรวมธุรกิจครั้งใหญ่หรือการจัดโครงสร้างทางธุรกิจใหม่หรือเหตุการณ์ที่ไม่ปกติอื่น • กิจการหรือหน่วยงานทางธุรกิจที่มีแนวโน้มจะถูกขายออกไป <p>ความรู้ความสามารถของทรัพยากรบุคคล</p> <ul style="list-style-type: none"> • การเปลี่ยนแปลงของบุคลากรที่สำคัญ ซึ่งรวมถึงการลาออกของผู้บริหารระดับสูงคนสำคัญ <p>เทคโนโลยีสารสนเทศ</p> <ul style="list-style-type: none"> • การเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ • การติดตั้งระบบเทคโนโลยีสารสนเทศใหม่ที่สำคัญซึ่งเกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน <p>แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง</p> <ul style="list-style-type: none"> • การปฏิบัติตามข้อกำหนดการบัญชีใหม่ที่ประกาศใช้ <p>ทุน</p> <ul style="list-style-type: none"> • ข้อจำกัดใหม่เกี่ยวกับแหล่งเงินทุนและเครดิตของกิจการ <p>ข้อกำหนดทางกฎหมาย</p> <ul style="list-style-type: none"> • การถูกตรวจสอบการดำเนินงานของกิจการหรือผลการดำเนินงานทางการเงินโดยหน่วยงานที่กำกับดูแลหรือหน่วยงานรัฐบาล • ผลกระทบจากกฎหมายใหม่ที่เกี่ยวข้องกับการคุ้มครองสิ่งแวดล้อม

ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องที่เกี่ยวข้อง	ตัวอย่างของเหตุการณ์และเงื่อนไขที่อาจชี้ให้เห็นว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้
ความไม่แน่นอน	<p>การรายงาน</p> <ul style="list-style-type: none"> เหตุการณ์หรือรายการค้าที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าที่มีความไม่แน่นอนอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งรวมถึงการประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง คดีความที่อยู่ระหว่างการดำเนินคดีและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น เช่น การรับประกันการขาย การค้าประกันทางการเงิน และการฟื้นฟูสิ่งแวดล้อม
โอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่น ตรวจจับที่เรื่องเหล่านั้นมีผลต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง	<p>การรายงาน</p> <ul style="list-style-type: none"> โอกาสที่ผู้บริหารและพนักงานจะกระทำการทุจริตในการรายงานทางการเงิน ซึ่งรวมถึงการละเลยหรือปิดบังข้อมูลที่มีนัยสำคัญในการเปิดเผยข้อมูล <p>รายการค้า</p> <ul style="list-style-type: none"> รายการที่มีนัยสำคัญกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน รายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำหรือรายการที่ไม่ได้จัดทำอย่างเป็นระบบ ซึ่งรวมถึงรายการระหว่างกันและรายการเกี่ยวกับรายได้ขนาดใหญ่ ณ วันสิ้นงวด รายการที่บันทึกบัญชีตามความตั้งใจของผู้บริหาร เช่น การรีไฟแนนซ์เงินกู้ยืม สินทรัพย์ที่จะขาย และการจัดประเภทของหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด

เหตุการณ์หรือเงื่อนไขอื่นที่อาจทำให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระดับของงบการเงิน

- การขาดบุคลากรที่มีทักษะทางบัญชีและการรายงานทางการเงินที่เหมาะสม
- ข้อบกพร่องของการควบคุม โดยเฉพาะในสภาพแวดล้อมการควบคุม กระบวนการประเมินความเสี่ยงและกระบวนการติดตามผล และ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ข้อบกพร่องของการควบคุมที่ผู้บริหารไม่มีการตอบสนอง
- การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในอดีต ประวัติการเกิดข้อผิดพลาด หรือการปรับปรุงที่มีนัยสำคัญ ณ วันสิ้นงวด

ภาคผนวก 3

(อ้างอิงย่อหน้าที่ 12(ฐ), 21-26 และ ก90-ก181)

การทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกิจการ

1. ระบบการควบคุมภายในของกิจการอาจสะท้อนให้เห็นในนโยบายและคู่มือวิธีปฏิบัติ ระบบงาน และแบบฟอร์ม รวมทั้งข้อมูลที่อยู่ในสิ่งต่างๆ เหล่านั้น ระบบการควบคุมภายในของกิจการทำให้เกิดผลโดยบุคคล ระบบการควบคุมภายในของกิจการนำไปปฏิบัติโดยผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และบุคลากรอื่นตามโครงสร้างของกิจการ ระบบการควบคุมภายในของกิจการสามารถนำไปใช้ได้กับรูปแบบการดำเนินงานของกิจการ โครงสร้างกิจการตามกฎหมาย หรือทั้งสองอย่างร่วมกัน โดยการนำไปใช้นั้นขึ้นอยู่กับความตั้งใจของผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หรือบุคลากรอื่นและอยู่ในบริบทของข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับ
2. ภาคผนวกนี้ได้อธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับองค์ประกอบและข้อจำกัดของระบบการควบคุมภายในของกิจการ ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 12(ฐ), 21-26 และ ก90-ก181 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน
3. สิ่งที่อยู่รวมอยู่ในระบบการควบคุมภายในของกิจการคือ แง่มุมที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ด้านการรายงานของกิจการ (ซึ่งรวมถึงวัตถุประสงค์การรายงานทางการเงินของกิจการ) และอาจรวมถึงแง่มุมที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงานหรือวัตถุประสงค์ด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบข้อบังคับเมื่อแง่มุมดังกล่าวมีความเกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน

ตัวอย่าง

การควบคุมเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับอาจเกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน หากการควบคุมดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการจัดทำข้อมูลเพื่อเปิดเผยหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในงบการเงิน

องค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการ

สภาพแวดล้อมการควบคุม

4. สภาพแวดล้อมการควบคุมรวมถึงหน้าที่งานที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลและการบริหาร รวมทั้งทัศนคติ การตระหนักและการกระทำของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการและความสำคัญของสภาพแวดล้อมการควบคุมต่อกิจการ สภาพแวดล้อมการควบคุมกำหนดทำที่ขององค์กรซึ่งมีอิทธิพลต่อจิตสำนึกในเรื่องการควบคุมของบุคลากรในองค์กร และเป็นพื้นฐานโดยรวมสำหรับองค์ประกอบอื่นๆ ของระบบการควบคุมภายในของกิจการ
5. ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีอิทธิพลสำคัญต่อจิตสำนึกในเรื่องการควบคุมของกิจการ เนื่องจากบทบาทหนึ่งของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล คือการถ่วงดุลสำหรับแรงกดดันที่มีต่อผู้บริหาร

ในการรายงานทางการเงินที่อาจเกิดขึ้นจากความต้องการของตลาดหรือโครงการผลตอบแทนของผู้บริหาร ความมีประสิทธิผลของการออกแบบสภาพแวดล้อมการควบคุมในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการมีส่วนร่วมของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลจึงขึ้นอยู่กับปัจจัยต่างๆ เช่น

- ความเป็นอิสระจากผู้บริหารและความสามารถในการประเมินการปฏิบัติงานของผู้บริหาร
- ความเข้าใจของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับรายการทางธุรกิจของกิจการ
- ขอบเขตที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลประเมินการจัดทำงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

6. สภาพแวดล้อมการควบคุมครอบคลุมปัจจัยพื้นฐาน ดังนี้

- (ก) วิธีที่ผู้บริหารดำเนินการตามความรับผิดชอบ เช่น การสร้างและรักษาวัฒนธรรมของกิจการ และการแสดงให้เห็นถึงความมุ่งมั่นของผู้บริหารต่อความซื่อสัตย์สุจริตและคุณค่าทางจรรยาบรรณ การควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลไม่สามารถเกิดขึ้นได้ หากบุคคลที่สร้าง ดูแลและติดตามผลการควบคุมดังกล่าวปราศจากความซื่อสัตย์สุจริตและคุณค่าทางจรรยาบรรณ ความซื่อสัตย์สุจริตและพฤติกรรมทางจรรยาบรรณเป็นผลผลิตของมาตรฐานทางพฤติกรรมและจรรยาบรรณของกิจการ (หรือข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณ) วิธีการสื่อสารจรรยาบรรณ (เช่น การสื่อสารผ่านแถลงการณ์นโยบาย) และวิธีการส่งเสริมจรรยาบรรณในทางปฏิบัติ (เช่น ผ่านการดำเนินการของผู้บริหารเพื่อกำจัดหรือลดแรงจูงใจหรือสิ่งล่อใจที่อาจกระตุ้นให้บุคลากรกระทำการที่ไม่ซื่อสัตย์ ผิดกฎหมายและผิดจรรยาบรรณ) การสื่อสารนโยบายของกิจการเกี่ยวกับความซื่อสัตย์สุจริตและคุณค่าทางจรรยาบรรณอาจรวมถึงการสื่อสารมาตรฐานทางพฤติกรรมให้กับบุคลากรผ่านแถลงการณ์นโยบายและข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณ และการทำตัวให้เป็นแบบอย่าง
- (ข) วิธีที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลแสดงให้เห็นถึงความเป็นอิสระจากผู้บริหารและกำกับดูแลระบบการควบคุมภายในของกิจการ ในกรณีที่มีการแบ่งแยกผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลออกจากผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีอิทธิพลต่อการตระหนักถึงการควบคุมของกิจการ ข้อพิจารณาต่างๆ สำหรับปัจจัยด้านนี้อาจรวมถึงการพิจารณาว่า มีบุคคลที่มีความเป็นอิสระจากผู้บริหารและมีความเที่ยงธรรมในการประเมินและการตัดสินใจเพียงพอหรือไม่; ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลระบุและยอมรับความรับผิดชอบในการกำกับดูแลอย่างไร; และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลยังคงไว้ซึ่งความรับผิดชอบในการกำกับดูแลการออกแบบ การนำไปปฏิบัติ และการดำเนินการของระบบการควบคุมภายในของกิจการโดยผู้บริหารหรือไม่ ความสำคัญในความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นที่ยอมรับในประมวลหลักการปฏิบัติและกฎหมายและข้อบังคับอื่น หรือแนวปฏิบัติที่จัดทำขึ้นเพื่อเป็นประโยชน์สำหรับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ความรับผิดชอบอื่นของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลรวมถึงการกำกับดูแลการออกแบบและการดำเนินการอย่างมีประสิทธิภาพสำหรับวิธีปฏิบัติในการแจ้งเบาะแส

- (ค) วิธีที่กิจการมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบเพื่อการดำเนินการตามวัตถุประสงค์ ซึ่งอาจรวมถึงข้อพิจารณาเกี่ยวกับ
- อำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบที่สำคัญและสายการรายงานที่เหมาะสม
 - นโยบายเกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจที่เหมาะสม ความรู้และประสบการณ์ของบุคลากรที่สำคัญ และทรัพยากรที่สนับสนุนในการปฏิบัติหน้าที่ และ
 - นโยบายและการสื่อสารเพื่อให้มั่นใจว่าบุคลากรทุกคนมีความเข้าใจในวัตถุประสงค์ของกิจการ รับรู้ว่าแต่ละบุคคลมีส่วนเกี่ยวข้องและมีส่วนสนับสนุนให้กิจการบรรลุวัตถุประสงค์ได้อย่างไร และรับรู้ว่าแต่ละบุคคลมีความรับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติงานต่ออะไรและอย่างไร
- (ง) วิธีที่กิจการดึงดูด พัฒนา และรักษามูลค่าบุคคลที่มีความรู้ความสามารถสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของกิจการ ซึ่งรวมถึงวิธีที่ทำให้มั่นใจได้ว่าบุคคลมีความรู้และทักษะที่จำเป็นต่อความสำเร็จของงานที่ได้ เช่น
- มาตรฐานในการสรรหาบุคคลที่มีคุณสมบัติเหมาะสมที่สุด โดยเน้นการพิจารณาจากพื้นฐานการศึกษา ประสบการณ์การทำงาน ความสำเร็จในอดีต และหลักฐานของความซื่อสัตย์สุจริตและพฤติกรรมทางจรรยาบรรณ
 - นโยบายการฝึกอบรมที่สื่อสารถึงบทบาทและความรับผิดชอบที่กิจการคาดหวัง ซึ่งรวมถึงการฝึกอบรมและการสัมมนาที่แสดงให้เห็นถึงระดับที่คาดหวังสำหรับการปฏิบัติงานและพฤติกรรม และ
 - การประเมินผลการปฏิบัติงานเป็นระยะที่ช่วยผลักดันการเลื่อนตำแหน่งที่แสดงถึงความมุ่งมั่นของกิจการในการส่งเสริมบุคลากรที่มีคุณสมบัติเหมาะสมเพื่อก้าวสู่ระดับความรับผิดชอบที่สูงขึ้น
- (จ) วิธีที่กิจการทำให้บุคคลมีความรับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติตามภาระหน้าที่ของตนเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของระบบการควบคุมภายในของกิจการ ซึ่งอาจทำได้หลายวิธี เช่น
- กลไกในการสื่อสารและทำให้บุคคลรับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติตามภาระหน้าที่ด้านการควบคุมของตนและดำเนินการแก้ไขตามความจำเป็น
 - การกำหนดมาตรการในการวัดผลการปฏิบัติงาน แรงจูงใจ และผลตอบแทนสำหรับผู้รับผิดชอบต่อระบบการควบคุมภายในของกิจการ ซึ่งรวมถึงวิธีการประเมินและการรักษาความเกี่ยวข้องของมาตรการในการวัดผลดังกล่าว
 - ลักษณะที่แรงกดดันที่เกี่ยวข้องกับการบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในมีผลกระทบต่อความรับผิดชอบของบุคคลและมาตรการในการวัดผลงาน และ
 - วิธีการลงโทษบุคคล เมื่อมีความจำเป็น

ความเหมาะสมของเรื่องต่าง ๆ ข้างต้นจะแตกต่างกันไปในแต่ละกิจการ ขึ้นอยู่กับขนาด ความซับซ้อนของโครงสร้าง และลักษณะของกิจกรรมในกิจการ

กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ

7. กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการเป็นกระบวนการที่ทำซ้ำอย่างต่อเนื่อง เพื่อการระบุและวิเคราะห์ความเสี่ยงในการบรรลุวัตถุประสงค์ของกิจการ และให้เกณฑ์สำหรับวิธีการที่ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลใช้กำหนดความเสี่ยงที่ต้องบริหาร
8. เพื่อวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงิน กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการรวมถึงวิธีการที่ผู้บริหารของกิจการใช้ในการระบุความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการจัดทางการเงินให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง การประมาณความมีนัยสำคัญของความเสี่ยงเหล่านั้น การประเมินความเป็นไปได้ที่จะเกิดความเสี่ยง และการตัดสินใจในการตอบสนองเพื่อจัดการกับความเสี่ยงดังกล่าวรวมทั้งผลที่ตามมา ตัวอย่างเช่น กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ ทำให้รู้ว่ากิจการมีการพิจารณาอย่างไรเกี่ยวกับโอกาสที่จะเกิดการบันทึกรายการไม่ครบถ้วน หรือกิจการมีการระบุและวิเคราะห์การประมาณการที่สำคัญที่บันทึกในงบการเงินอย่างไร
9. ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินที่เชื่อถือได้ รวมถึงเหตุการณ์ รายการหรือสถานการณ์ ทั้งภายในและภายนอกกิจการ ที่เกิดขึ้นและส่งผลกระทบต่อความสามารถของกิจการในการเริ่มทำการ บันทึกรายการ ประมวลผล และรายงานข้อมูลทางการเงินให้เป็นไปตามสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงิน ผู้บริหารอาจกำหนดแผนงาน ขั้นตอน หรือการดำเนินการที่จะจัดการกับความเสี่ยงนั้น ๆ หรือตัดสินใจยอมรับความเสี่ยงนั้นเนื่องจากปัญหาด้านทุนที่เกี่ยวข้องหรือด้วยเหตุผลอื่น ความเสี่ยงสามารถเกิดขึ้นหรือเปลี่ยนแปลงไปตามสถานการณ์ต่าง ๆ เช่น
 - การเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมของการดำเนินกิจการ การเปลี่ยนแปลงข้อบังคับทางกฎหมาย สภาวะเศรษฐกิจ หรือสภาพแวดล้อมของการดำเนินกิจการ สามารถทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงของแรงกดดันด้านการแข่งขันและทำให้เกิดความเสี่ยงที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ
 - บุคลากรใหม่ บุคลากรใหม่อาจให้ความสนใจหรือเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกิจการในแบบที่แตกต่างไป
 - ระบบสารสนเทศใหม่หรือที่ได้รับการปรับปรุง การเปลี่ยนแปลงของระบบสารสนเทศที่มีนัยสำคัญและรวดเร็วสามารถเปลี่ยนแปลงความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมภายในของกิจการ
 - การเติบโตอย่างรวดเร็ว การขยายตัวของกิจการที่มีนัยสำคัญและรวดเร็วสามารถทำให้การควบคุมเริ่มรองรับไม่ไหว และเพิ่มความเสี่ยงจากความล้มเหลวของการควบคุม
 - เทคโนโลยีใหม่ การนำเทคโนโลยีใหม่มาใช้ในกระบวนการผลิตหรือในระบบสารสนเทศ อาจเปลี่ยนแปลงความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมภายในของกิจการ

- *รูปแบบธุรกิจใหม่ ผลิตภัณฑ์ใหม่ หรือกิจกรรมใหม่* การเข้าสู่ธุรกิจหรือรายการค้าที่กิจการมีประสบการณ์น้อยอาจนำไปสู่ความเสี่ยงใหม่ที่เกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมภายในของกิจการ
- *การปรับปรุงโครงสร้างองค์กร* กิจการอาจปรับปรุงโครงสร้างองค์กรโดยการลดบุคลากรและการเปลี่ยนแปลงการควบคุมดูแลและการแบ่งแยกหน้าที่ ซึ่งอาจเปลี่ยนแปลงความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมภายในของกิจการ
- *การขยายกิจการในต่างประเทศ* การขยายกิจการหรือการลงทุนในต่างประเทศนำมาซึ่งความเสี่ยงใหม่ที่มักมีลักษณะเฉพาะซึ่งอาจกระทบต่อการควบคุม เช่น ความเสี่ยงที่เพิ่มขึ้นหรือเปลี่ยนแปลงไปจากรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ
- *การประกาศใช้หลักการบัญชีใหม่* การนำหลักการบัญชีใหม่มาใช้หรือการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีอาจกระทบความเสี่ยงในการจัดทำงบการเงิน
- *การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ* มีความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับ
 - การรักษาไว้ซึ่งบูรณภาพของการประมวลผลข้อมูลและสารสนเทศ
 - ความเสี่ยงต่อกลยุทธ์ทางธุรกิจของกิจการ ซึ่งเกิดขึ้นได้หากกลยุทธ์ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศไม่สนับสนุนกลยุทธ์ทางธุรกิจอย่างมีประสิทธิภาพ หรือ
 - การเปลี่ยนแปลงหรือการหยุดชะงักของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการหรือการลาออกของบุคลากรด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ หรือเมื่อกิจการไม่ทำการปรับปรุงสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศให้เป็นปัจจุบันหรือการปรับปรุงดังกล่าวไม่ทำในเวลาที่เหมาะสม

กระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ

10. กระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการเป็นกระบวนการที่ต้องทำอย่างต่อเนื่อง เพื่อประเมินความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในและดำเนินการแก้ไขที่จำเป็นได้ในเวลาที่เหมาะสม กระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในอาจประกอบด้วย การประเมินผลอย่างต่อเนื่อง การประเมินผลแยกต่างหาก (ดำเนินการเป็นระยะ) หรือการทำทั้งสองกิจกรรมร่วมกัน การติดตามผลอย่างต่อเนื่องมักเป็นส่วนหนึ่งของกิจกรรมปกติที่เกิดขึ้นเป็นประจำของกิจการ และอาจรวมถึงกิจกรรมด้านการบริหารและการกำกับดูแลปกติ กระบวนการดังกล่าวมักมีขอบเขตและความถี่ที่แตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับการประเมินความเสี่ยงของกิจการ
11. วัตถุประสงค์และขอบเขตของหน่วยงานตรวจสอบภายในโดยทั่วไปรวมถึงกิจกรรมที่ออกแบบมาเพื่อประเมินหรือติดตามความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในของกิจการ¹ กระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการอาจรวมถึงกิจกรรมต่างๆ เช่น การสอบทานของผู้บริหารว่ามีการจัดทำงบรายยอดเงินฝากธนาคารในเวลาที่เหมาะสมหรือไม่

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) และภาคผนวก 4 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ได้ให้แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน

การประเมินของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับการปฏิบัติตามนโยบายของกิจการโดยพนักงานขายในเรื่องเงื่อนไขในสัญญาขาย และการติดตามดูแลของฝ่ายกฎหมายในเรื่องการปฏิบัติตามจรรยาบรรณหรือนโยบายการดำเนินธุรกิจของกิจการ การติดตามผลการควบคุมมีวัตถุประสงค์เพื่อให้แน่ใจว่าการควบคุมได้ดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพอย่างต่อเนื่อง ตัวอย่างเช่น หากไม่มีการติดตามการกระหายอดเงินฝากธนาคารว่ามีการจัดทำในเวลาที่เหมาะสมและถูกต้อง บุคคลที่รับผิดชอบมักจะไม่ได้จัดทำงบกระหายอดเงินฝากธนาคาร

12. การควบคุมที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ (ซึ่งรวมถึงการควบคุมที่ใช้ติดตามการควบคุมโดยอัตโนมัติ) อาจเป็นแบบอัตโนมัติหรือแบบปฏิบัติงานด้วยมือ หรือทั้งสองแบบร่วมกัน ตัวอย่างเช่น กิจการอาจใช้การควบคุมโดยอัตโนมัติเพื่อติดตามการเข้าถึงเทคโนโลยีบางอย่าง โดยจัดทำรายงานแสดงกิจกรรมที่ผิดปกติแบบอัตโนมัติให้แก่ผู้บริหาร และผู้บริหารตรวจสอบความผิดปกติที่พบด้วยตนเอง
13. การแยกความแตกต่างระหว่างกิจกรรมการติดตามผลการควบคุมและการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับระบบสารสนเทศ จะพิจารณาจากรายละเอียดพื้นฐานของกิจกรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อกิจกรรมนั้นเกี่ยวข้องกับการสอบทานโดยผู้บังคับบัญชา การสอบทานโดยผู้บังคับบัญชาไม่ถือเป็นกิจกรรมการติดตามผลการควบคุมเสมอไป ดังนั้นอาจต้องใช้ดุลยพินิจเพื่อพิจารณาว่าการสอบทานดังกล่าวถือเป็นการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับระบบสารสนเทศหรือเป็นกิจกรรมการติดตามผลการควบคุม ตัวอย่างเช่น การควบคุมเพื่อความครบถ้วนรายเดือนมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ตรวจพบและแก้ไขข้อผิดพลาด แต่สำหรับในกรณีของกิจกรรมการติดตามผลการควบคุมจะถามว่าเหตุใดจึงเกิดข้อผิดพลาดและมอบหมายให้ผู้บริหารรับผิดชอบในการแก้ไขกระบวนการเพื่อป้องกันข้อผิดพลาดในอนาคต กล่าวคือ การควบคุมที่เกี่ยวข้องกับระบบสารสนเทศจะตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เฉพาะเจาะจง ในขณะที่กิจกรรมการติดตามผลการควบคุมเป็นการประเมินว่าการควบคุมในแต่ละองค์ประกอบในทั้ง 5 องค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการทำงานตามที่ตั้งใจไว้หรือไม่
14. กิจกรรมการติดตามผลการควบคุมอาจรวมถึงการใช้ข้อมูลจากการติดต่อสื่อสารจากบุคคลภายนอกที่อาจชี้ให้เห็นถึงปัญหาหรือสิ่งที่จะต้องมีการปรับปรุง ลูกค้าแสดงโดยนัยถึงการยอมรับยอดหนี้ที่ถูกเรียกเก็บด้วยการจ่ายชำระตามใบแจ้งหนี้หรือทักท้วงเกี่ยวกับยอดหนี้ที่ถูกเรียกเก็บ นอกจากนี้ หน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลอาจสื่อสารกับกิจการเกี่ยวกับประเด็นที่กระทบต่อการทำงานของระบบการควบคุมภายในของกิจการ เช่น การติดต่อสื่อสารเกี่ยวกับการตรวจสอบโดยหน่วยงานกำกับดูแลธนาคาร นอกจากนี้ ในการดำเนินกิจกรรมการติดตามผล ผู้บริหารอาจพิจารณาการสื่อสารของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของกิจการ

ระบบสารสนเทศและการสื่อสาร

15. ระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการจัดการทางการเงินประกอบด้วยกิจกรรม นโยบาย และบันทึกทางบัญชีและบันทึกสนับสนุนอื่น ซึ่งออกแบบและจัดทำไว้เพื่อ

- เริ่มต้น บันทึก และประมวลผลรายการค้าของกิจการ (รวมทั้งการรวบรวมข้อมูลประมวลผลข้อมูล และเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์และเงื่อนไขที่นอกเหนือจากรายการค้า) และเพื่อรักษาไว้ซึ่งความรับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติงานของต่อสินทรัพย์หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นที่เกี่ยวข้อง
 - แก้ไขการประมวลผลรายการที่ไม่ถูกต้อง เช่น เพิ่มข้อมูลบัญชีพักที่จัดทำขึ้นโดยอัตโนมัติ และดำเนินการตามวิธีปฏิบัติที่เหมาะสมในการล้างรายการในบัญชีพักให้หมดไปในเวลาที่เหมาะสม
 - จัดการและบันทึกการแทรกแซงหรือการข้ามขั้นตอนการควบคุม
 - นำข้อมูลจากระบบประมวลผลรายการเข้าสู่บัญชีแยกประเภททั่วไป (เช่น การโอนข้อมูลรายการที่สะสมจากบัญชีแยกประเภทย่อย)
 - รวบรวมและประมวลผลข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินสำหรับเหตุการณ์และเงื่อนไขที่ไม่ใช่รายการค้า เช่น ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ และการเปลี่ยนแปลงมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ และ
 - ทำให้มั่นใจว่าข้อมูลที่กำหนดให้มีการเปิดเผยตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องได้มีการรวบรวม บันทึก ประมวลผล สรุป และรายงานอย่างเหมาะสมในงบการเงิน
16. กระบวนการทางธุรกิจของกิจการรวมถึงกิจกรรมต่าง ๆ ที่ออกแบบขึ้นเพื่อ
- พัฒนา ซื้อ ผลิต ขาย และกระจายสินค้าและบริการของกิจการ
 - ทำให้มั่นใจว่ามีการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ และ
 - บันทึกข้อมูล ซึ่งรวมถึงข้อมูลทางบัญชีและการรายงานทางการเงิน
- กระบวนการทางธุรกิจทำให้เกิดรายการค้าที่ถูกบันทึก ประมวลผล และรายงานโดยระบบสารสนเทศ
17. คุณภาพของข้อมูลมีผลต่อความสามารถของผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับการจัดการและควบคุมกิจกรรมของกิจการได้อย่างเหมาะสม และในการจัดทำรายงานทางการเงินที่น่าเชื่อถือ
18. การสื่อสาร (ซึ่งเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการให้ความเข้าใจในบทบาทและความรับผิดชอบของแต่ละบุคคลเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของกิจการ) อาจอยู่ในรูปแบบของคู่มือนโยบาย คู่มือด้านบัญชีและการรายงานทางการเงิน และบันทึกช่วยจำ การสื่อสารสามารถทำในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ วจา และผ่านการกระทำของผู้บริหาร
19. การสื่อสารโดยกิจการเกี่ยวกับบทบาทและความรับผิดชอบในการรายงานทางการเงินและประเด็นที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน มีความเกี่ยวข้องกับความเข้าใจในบทบาทและความรับผิดชอบของแต่ละบุคคลเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน ตัวอย่างของการสื่อสารอาจรวมถึงขอบเขตที่บุคลากรควรเข้าใจว่ากิจกรรมของตนในระบบสารสนเทศนั้นเกี่ยวข้องกับงานของผู้อื่นอย่างไร และเข้าใจถึงวิธีการรายงานข้อบกพร่องแก่บุคลากรระดับที่สูงกว่าที่เหมาะสมภายในกิจการ

กิจกรรมการควบคุม

20. ผู้สอบบัญชีระบุนการควบคุมต่างๆ ในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 26 การควบคุมดังกล่าวรวมถึงการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศและการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งการควบคุมทั้งสองประเภทนี้อาจเป็นการควบคุมที่ปฏิบัติด้วยมือหรือการควบคุมโดยอัตโนมัติ หากการควบคุมโดยอัตโนมัติหรือการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับแง่มุมที่เป็นอัตโนมัติที่ผู้บริหารใช้และพึ่งพาในการรายงานทางการเงินมีขอบเขดยิ่งมาก ยิ่งมีความสำคัญมากขึ้นที่กิจการจะนำการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศซึ่งตอบสนองต่อการทำงานอย่างต่อเนื่องของแง่มุมที่เป็นอัตโนมัติของการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศไปปฏิบัติ การควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมอาจเกี่ยวข้องกับเรื่องต่อไปนี้

- *การอนุญาตและการอนุมัติ* – การอนุญาตช่วยให้มั่นใจว่ารายการสมเหตุสมผล (นั่นคือรายการแสดงเห็นถึงเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นจริง หรืออยู่ภายใต้นโยบายของกิจการ) การอนุญาตโดยปกติอยู่ในรูปแบบของการอนุมัติโดยผู้บริหารในระดับที่สูงกว่าหรือในรูปของการพิสูจน์และการยืนยันว่ารายการสมเหตุสมผล ตัวอย่างเช่น หัวหน้างานอนุมัติรายงานค่าใช้จ่ายเมื่อได้สอบทานแล้วว่าค่าใช้จ่ายมีความสมเหตุสมผลและเป็นไปตามนโยบาย ตัวอย่างของการอนุมัติโดยอัตโนมัติได้แก่การเปรียบเทียบโดยอัตโนมัติระหว่างต้นทุนต่อหน่วยตามใบแจ้งหนี้กับต้นทุนต่อหน่วยในใบสั่งซื้อว่าอยู่ในช่วงการเบี่ยงเบนที่ได้กำหนดไว้ล่วงหน้าหรือไม่ ถ้าใช่ ยอดตามใบแจ้งหนี้ที่อยู่ในช่วงการเบี่ยงเบนที่ยอมรับได้จะได้รับการอนุมัติโดยอัตโนมัติ ถ้ายอดตามใบแจ้งหนี้แตกต่างกันเกินช่วงเบี่ยงเบนที่ยอมรับได้ จะถูกตั้งค่าสถานะในระบบเพื่อให้มีการตรวจสอบเพิ่มเติม
- *การกระทบยอด* – การกระทบยอดเป็นการเปรียบเทียบข้อมูลสองข้อมูลหรือมากกว่า และในกรณีที่มีความแตกต่าง จะต้องดำเนินการให้ข้อมูลตรงกัน โดยทั่วไป การกระทบยอดจะจัดการกับปัญหาเรื่องความครบถ้วนหรือความถูกต้องของการประมวลผลรายการค้า
- *การพิสูจน์* – การพิสูจน์เป็นการเปรียบเทียบกันระหว่างรายการตั้งแต่สองรายการขึ้นไปหรือเปรียบเทียบกับนโยบาย และมักจะเกี่ยวข้องกับการติดตามเมื่อรายการไม่ตรงกันหรือไม่สอดคล้องกับนโยบาย โดยทั่วไปแล้ว การพิสูจน์จัดการกับปัญหาเรื่องความครบถ้วน ความถูกต้อง หรือความสมเหตุสมผลของการประมวลผลรายการค้า
- *การควบคุมทางกายภาพหรือทางตรรกะ* ซึ่งรวมถึงการควบคุมที่ตอบสนองต่อความปลอดภัยของสินทรัพย์จากการเข้าถึง การได้มา การใช้งาน หรือการจำหน่ายโดยไม่ได้รับอนุญาต การควบคุมครอบคลุมถึง
 - การรักษาความปลอดภัยทางกายภาพของสินทรัพย์ ซึ่งรวมถึงการป้องกันที่เพียงพอ เช่น สิ่งปลูกสร้างที่มีการรักษาความปลอดภัยสำหรับการเข้าถึงสินทรัพย์และข้อมูล
 - การอนุญาตการเข้าถึงโปรแกรมคอมพิวเตอร์และแฟ้มข้อมูล (นั่นคือ การเข้าถึงทางตรรกะ)

- การตรวจนับและเปรียบเทียบกับจำนวนที่ปรากฏในบันทึกที่ใช้ควบคุมเป็นระยะ (เช่น เปรียบเทียบผลการตรวจนับเงินสด หลักทรัพย์และสินค้าคงเหลือกับยอดที่ปรากฏในบันทึกทางบัญชี)

การควบคุมทางกายภาพที่ใช้ในการป้องกันการลักขโมยสินทรัพย์ส่งผลต่อความน่าเชื่อถือของการจัดทำงบการเงินในระดับที่ต่างกัน ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ เช่น โอกาสที่จะเกิดการยกยอกสินทรัพย์

- การแบ่งแยกหน้าที่ – การมอบหมายความรับผิดชอบในการอนุมัติรายการ บันทึก รายการ และดูแลรักษาทรัพย์สิน ให้แก่บุคคลที่ต่างกัน การแบ่งแยกหน้าที่นั้นทำเพื่อลดโอกาสที่บุคคลคนเดียวจะอยู่ในตำแหน่งที่สามารถกระทำและปกปิดข้อผิดพลาดหรือทุจริตได้

ตัวอย่างเช่น ผู้จัดการที่อนุมัติการขายเชื่อ ไม่ควรรับผิดชอบในการบันทึกรายการลูกหนี้หรือรับเงิน ถ้าบุคคลเดียวสามารถทำหน้าที่ได้ทุกอย่างดังกล่าว บุคคลนั้นอาจสร้างรายการขายเท็จโดยไม่ถูกตรวจพบได้ ในทำนองเดียวกัน พนักงานขายไม่ควรสามารถแก้ไขแฟ้มข้อมูลราคาสินค้าหรืออัตราค่านายหน้า

ในบางครั้ง การแบ่งแยกหน้าที่อาจไม่เหมาะสมในทางปฏิบัติ ไม่คุ้มค่ากับต้นทุน หรือเป็นไปได้ ตัวอย่างเช่น กิจการขนาดเล็กและไม่ซับซ้อนอาจไม่มีทรัพยากรเพียงพอสำหรับการแบ่งแยกหน้าที่ตามที่ควรจะเป็น และอาจมีต้นทุนที่เพิ่มขึ้นจากการเพิ่มพนักงานสูงจนเกินกว่าที่บริษัทจะรับได้ ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้บริหารอาจจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมที่เป็นทางเลือก ตามตัวอย่างข้างต้น ถ้าพนักงานขายสามารถแก้ไขแฟ้มข้อมูลราคา อาจนำการควบคุมเชิงตรงจวบมาใช้ โดยให้พนักงานที่ไม่เกี่ยวข้องกับหน้าที่การขายสอบทานเป็นครั้งคราวว่ามีการแก้ไขราคาหรือไม่ และภายใต้สถานการณ์ใดที่พนักงานขายเปลี่ยนแปลงราคา

21. การควบคุมบางอย่างอาจขึ้นอยู่กับเครื่องมืออยู่ของการควบคุมโดยผู้บังคับบัญชาที่กำหนดโดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ตัวอย่างเช่น การควบคุมด้านการให้อนุญาตอาจมีการมอบหมายให้ผู้อื่นทำหน้าที่ตามแนวทางที่ได้กำหนดไว้ เช่น หลักเกณฑ์ในการลงทุนที่กำหนดโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ในทางตรงกันข้าม รายการที่ไม่เกิดขึ้นประจำ เช่น การลงทุนในธุรกิจหรือการยกเลิกการลงทุนที่มีความสำคัญ อาจต้องได้รับการอนุมัติในระดับสูงเป็นการเฉพาะ ซึ่งในบางกรณีอาจต้องเป็นการอนุมัติโดยผู้ถือหุ้น

ข้อจำกัดของการควบคุมภายใน

22. ระบบการควบคุมภายในของกิจการ ไม่ว่าจะมีประสิทธิภาพเพียงใด สามารถให้เพียงความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับการบรรลุวัตถุประสงค์ด้านการรายงานทางการเงิน ข้อจำกัดสี่ประการของการควบคุมมีผลกระทบต่อความเป็นไปได้ที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว ข้อจำกัดสี่ประการของการควบคุมรวมถึงข้อเท็จจริงที่การใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจสามารถผิดพลาดได้ และ

การไม่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในสามารถเกิดขึ้นได้จากข้อผิดพลาดของมนุษย์ ตัวอย่างเช่น อาจมีข้อผิดพลาดในการออกแบบหรือการเปลี่ยนแปลงการควบคุม การดำเนินการตามการควบคุมอาจไม่มีประสิทธิผล เช่น ในกรณีที่ข้อมูลที่จัดทำขึ้นเพื่อระบบการควบคุมภายในของกิจการ (เช่น รายงานข้อยกเว้น) ไม่ได้ถูกใช้อย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากบุคคลที่รับผิดชอบในการสอบทานข้อมูลดังกล่าวไม่เข้าใจในวัตถุประสงค์ของการสอบทาน หรือไม่ได้ดำเนินการสอบทานอย่างเหมาะสม

23. นอกจากนี้ การควบคุมสามารถถูกหลีกเลี่ยงโดยการสมรู้ร่วมคิดกันระหว่างบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป หรือโดยการแทรกแซงการควบคุมที่ไม่เหมาะสมโดยผู้บริหาร ตัวอย่างเช่น ผู้บริหารอาจทำสัญญาเพิ่มเติมที่ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของสัญญาต้นฉบับกับลูกค้าเพื่อเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดและเงื่อนไขของสัญญาขายแบบมาตรฐานของกิจการ ซึ่งอาจส่งผลให้มีการรับรู้รายได้ที่ไม่เหมาะสม นอกจากนี้ การควบคุมประเภทการสอบทานความถูกต้องที่อยู่ในระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งได้รับการออกแบบมาเพื่อระบุและรายงานรายการที่มีจำนวนเกินกว่าวงเงินเครดิต อาจถูกยกเลิกหรือทำให้ไม่สามารถใช้งานได้
24. ยิ่งไปกว่านั้น ในการออกแบบและนำการควบคุมไปปฏิบัติ ผู้บริหารอาจใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับลักษณะ และขอบเขตของการควบคุมที่เลือกนำไปปฏิบัติ และลักษณะและขอบเขตของความเสี่ยงที่ผู้บริหารเลือกที่จะยอมรับไว้

ภาคผนวก 4

(อ้างอิงย่อหน้าที่ 14(ก), 24(ก)(2), ก25-ก28 และ ก118)

ข้อพิจารณาในการทำความเข้าใจหน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการ

ภาคผนวกนี้ให้ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเกี่ยวกับการทำความเข้าใจหน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการ (ถ้ามี)

วัตถุประสงค์และขอบเขตของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

1. วัตถุประสงค์และขอบเขตของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ลักษณะความรับผิดชอบและสถานะของหน่วยงานภายในองค์กร ซึ่งรวมถึงอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติงานของหน่วยงาน แตกต่างกันอย่างมากระหว่างหน่วยงานที่ขึ้นอยู่กับขนาด ความซับซ้อนและโครงสร้างของกิจการ รวมทั้งความต้องการของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ถ้ามี) เรื่องเหล่านี้อาจจะระบุไว้ในกฎบัตรการตรวจสอบภายใน
2. ความรับผิดชอบของหน่วยงานตรวจสอบภายในอาจรวมถึงการปฏิบัติงานตรวจสอบและประเมินผลเพื่อให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับการออกแบบและประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยง ระบบการควบคุมภายในและกระบวนการกำกับดูแลของกิจการ ในกรณีดังกล่าว หน่วยงานตรวจสอบภายในอาจมีบทบาทที่สำคัญต่อกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ อย่างไรก็ตาม หากความรับผิดชอบของหน่วยงานตรวจสอบภายในมุ่งเน้นไปที่การประเมินประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงานของกิจการ งานของหน่วยงานตรวจสอบภายในดังกล่าวอาจไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการรายงานทางการเงินของกิจการ

การสอบถามหน่วยงานตรวจสอบภายใน

3. ในกรณีที่กิจการมีหน่วยงานตรวจสอบภายใน การสอบถามบุคคลที่เหมาะสมภายในหน่วยงานนั้น อาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ รวมถึงได้ข้อมูลเพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญทั้งในระดับของงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในการปฏิบัติงาน หน่วยงานตรวจสอบภายในมักจะได้อะไรเชิงลึกเกี่ยวกับการดำเนินงานของกิจการและความเสี่ยงทางธุรกิจ และอาจพบประเด็นจากงานตรวจสอบ เช่น ข้อบกพร่องของการควบคุมหรือความเสี่ยง ซึ่งอาจเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์สำหรับความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ระบบการควบคุมภายในของกิจการ การประเมินความเสี่ยง หรือแง่มุมอื่นในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ดังนั้น การสอบถามโดยผู้สอบบัญชีจึงควรเกิดขึ้น ไม่ว่าผู้สอบบัญชีคาดว่าจะใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อการปรับเปลี่ยนลักษณะหรือช่วงเวลาหรือลดขอบเขต

การปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือไม่¹ ผู้สอบบัญชีควรสอบถามเกี่ยวกับประเด็นที่หน่วยงานตรวจสอบภายในได้นำเสนอต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และผลของการประเมินความเสี่ยงโดยหน่วยงานตรวจสอบภายใน

4. หากผลที่ผู้สอบบัญชีได้รับจากการสอบถามแสดงให้เห็นถึงประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินของกิจการและการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าควรอ่านรายงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างของรายงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้องอาจรวมถึงกลยุทธ์ของหน่วยงานและเอกสารซึ่งอธิบายการวางแผน และรายงานที่จัดทำขึ้นเพื่อเสนอต่อผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลซึ่งอธิบายประเด็นที่พบจากการตรวจสอบของหน่วยงานตรวจสอบภายใน
5. นอกจากนี้ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240² หากหน่วยงานตรวจสอบภายในให้ข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการทุจริตที่เกิดขึ้นจริง ที่สงสัยว่าจะเกิด หรือที่มีการกล่าวหา ผู้สอบบัญชีพิจารณาเรื่องดังกล่าวในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต
6. บุคคลที่เหมาะสมในหน่วยงานตรวจสอบภายในที่ผู้สอบบัญชีสอบถาม ควรเป็นบุคคลที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความรู้ ประสบการณ์และอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม เช่น หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน หรือบุคคลอื่นในหน่วยงานนั้นแล้วแต่สถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าสมควรที่จะประชุมกับบุคคลเหล่านี้เป็นครั้งคราว

การพิจารณาหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อการทำความเข้าใจสภาพแวดล้อมการควบคุม

7. ในการทำความเข้าใจสภาพแวดล้อมการควบคุม ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาวิธีการตอบสนองของผู้บริหารต่อประเด็นปัญหาที่พบและข้อเสนอแนะของหน่วยงานตรวจสอบภายในเกี่ยวกับข้อบกพร่องของการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการจัดทางการเงิน ซึ่งรวมถึงการพิจารณาว่าการตอบสนองดังกล่าวได้ถูกนำไปปฏิบัติหรือไม่และปฏิบัติอย่างไร และหน่วยงานตรวจสอบภายในได้ประเมินการตอบสนองดังกล่าวในภายหลังหรือไม่

การทำความเข้าใจบทบาทที่หน่วยงานตรวจสอบภายในมีต่อกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ

8. หากลักษณะความรับผิดชอบของหน่วยงานตรวจสอบภายในและกิจกรรมเกี่ยวกับการให้ความเชื่อมั่นมีความเกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจสามารถใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อปรับเปลี่ยนลักษณะหรือช่วงเวลา หรือลดขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีด้วยตนเอง ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีน่าจะสามารถใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในได้ หากจาก

¹ ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องได้แสดงอยู่ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง)

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 19

ประสบการณ์ในการสอบบัญชีที่ผ่านมาหรือจากวิธีการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี กิจการมีหน่วยงานตรวจสอบภายในที่มีทรัพยากรเพียงพอและเหมาะสมกับความซับซ้อนของกิจการและลักษณะของการดำเนินงาน รวมทั้งมีสายการรายงานไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลโดยตรง

9. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้ทำความเข้าใจเบื้องต้นเกี่ยวกับหน่วยงานตรวจสอบภายในแล้วคาดว่าจะใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อปรับเปลี่ยนลักษณะหรือช่วงเวลา หรือลดขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่จะปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง)
10. ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) กิจกรรมของหน่วยงานตรวจสอบภายในแตกต่างจากการควบคุมที่ใช้ติดตามผลอื่น ๆ ซึ่งอาจเกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน เช่น การสอบทานข้อมูลบัญชีเพื่อการบริหารที่ออกแบบมาเพื่อช่วยกิจการในการป้องกันหรือตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง
11. การติดต่อสื่อสารกับบุคคลที่เหมาะสมในหน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการตั้งแต่ช่วงแรก ๆ ของงานสอบบัญชีและยังคงติดต่อสื่อสารอย่างต่อเนื่องตลอดระยะเวลาการปฏิบัติงานสอบบัญชีสามารถช่วยให้เกิดการแบ่งปันข้อมูลอย่างมีประสิทธิภาพ และเป็นการสร้างสภาพแวดล้อมที่ผู้สอบบัญชีสามารถรับทราบเรื่องสำคัญที่หน่วยงานตรวจสอบภายในอาจได้รับทราบซึ่งอาจมีผลกระทบต่องานของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 อธิบายถึงความสำคัญของการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ³ ซึ่งรวมถึงการตั้งตัวต่อข้อมูลที่นำไปสู่ประเด็นความน่าเชื่อถือของเอกสาร และคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามที่จะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี ดังนั้น การติดต่อสื่อสารกับหน่วยงานตรวจสอบภายในตลอดระยะเวลาการปฏิบัติงานสอบบัญชีอาจเพิ่มโอกาสที่หน่วยงานตรวจสอบภายในจะให้ข้อมูลดังกล่าวกับผู้สอบบัญชี และทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถนำข้อมูลดังกล่าวมาพิจารณาในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้า 7

ภาคผนวก 5

(อ้างอิงย่อหน้าที่ 25(ก), 26(ข)-(ค), ก94 และ ก166-ก172)

ข้อพิจารณาในการทำความเข้าใจเทคโนโลยีสารสนเทศ

ภาคผนวกนี้ให้ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการทำความเข้าใจการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการในระบบการควบคุมภายใน

การทำความเข้าใจการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการในองค์ประกอบต่าง ๆ ของระบบการควบคุมภายในของกิจการ

1. ระบบการควบคุมภายในของกิจการประกอบด้วยส่วนที่ปฏิบัติด้วยมือและส่วนที่เป็นอัตโนมัติ (นั่นคือ การควบคุมที่ปฏิบัติงานด้วยมือและการควบคุมโดยอัตโนมัติ และทรัพยากรอื่นที่ใช้ในระบบการควบคุมภายในของกิจการ) การผสมผสานระหว่างส่วนที่ปฏิบัติด้วยมือและส่วนที่เป็นอัตโนมัติของแต่ละกิจการจะแตกต่างกันไปตามลักษณะและความซับซ้อนของการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการมีผลกระทบต่อลักษณะของการประมวลผล การจัดเก็บ และการสื่อสารข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และยังมีผลกระทบต่อลักษณะของการออกแบบและการนำระบบการควบคุมภายในของกิจการไปปฏิบัติ แต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการอาจใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในระดับที่ต่างกัน

โดยทั่วไป เทคโนโลยีสารสนเทศมีประโยชน์ต่อระบบการควบคุมภายในของกิจการ เนื่องจากทำให้กิจการทำเรื่องต่อไปนี้ได้

- สามารถใช้กฎเกณฑ์ทางธุรกิจที่กำหนดไว้ล่วงหน้าได้อย่างสม่ำเสมอ และปฏิบัติการคำนวณที่ซับซ้อนในการประมวลผลรายการหรือข้อมูลที่มีปริมาณมาก
- ช่วยให้ข้อมูลที่ทันเวลา พร้อมใช้ และมีความถูกต้อง
- ช่วยในการวิเคราะห์ข้อมูลเพิ่มเติม
- เพิ่มความสามารถในการติดตามผลการปฏิบัติงานในกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการ และนโยบายและวิธีปฏิบัติที่วางไว้
- ลดความเสี่ยงที่จะหลีกเลี่ยงการควบคุมที่กำหนดไว้
- เพิ่มความสามารถในการบรรลุประสิทธิผลของการแบ่งแยกหน้าที่ โดยการนำการควบคุมความปลอดภัยไปใช้ในระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ ระบบฐานข้อมูล และระบบปฏิบัติการ

2. ลักษณะของส่วนที่ปฏิบัติด้วยมือหรือส่วนที่เป็นอัตโนมัติมีผลต่อการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และมีผลต่อวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่ตามมา การควบคุมโดยอัตโนมัติอาจเชื่อถือได้มากกว่าการควบคุมที่ปฏิบัติด้วยมือ เนื่องจาก การควบคุมโดยอัตโนมัตินั้นเกิดการข้ามขั้นตอน เพิกเฉย หรือแทรกแซงได้ไม่ถ่วงนัย และ

มีโอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดได้น้อยกว่า การควบคุมโดยอัตโนมัติอาจมีประสิทธิภาพมากกว่า การควบคุมที่ปฏิบัติด้วยมือในสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- รายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำในปริมาณมาก หรือในสถานการณ์ที่ข้อผิดพลาดนั้นสามารถ ถูกคาดการณ์หรือทำนายได้ล่วงหน้า หรือข้อผิดพลาดสามารถป้องกัน หรือตรวจพบและ แก้ไขได้ด้วยการใช้ระบบอัตโนมัติ
- การควบคุมที่มีวิธีการเฉพาะในการปฏิบัติสามารถถูกออกแบบได้อย่างเหมาะสมและ ทำได้โดยอัตโนมัติ

การทำความเข้าใจการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในระบบสารสนเทศของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25(ก))

3. ระบบสารสนเทศของกิจการอาจรวมถึงการใช้ส่วนที่ปฏิบัติด้วยมือและส่วนที่เป็นอัตโนมัติ ซึ่งมีผล ต่อลักษณะของการเกิดรายการ การบันทึก การประมวลผล และการรายงานรายการค่า โดยเฉพาะ อย่างยิ่ง ขั้นตอนของการเกิดรายการ การบันทึก การประมวลผล และการรายงานรายการค่าอาจ ทำได้อย่างถูกต้องด้วยการใช้ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ และด้วยวิธีการที่กิจการ ตั้งค่าระบบงานเหล่านั้น นอกจากนี้ บันทึกต่างๆ ที่อยู่ในรูปแบบดิจิทัลอาจมาแทนที่หรือมาเป็น ส่วนเสริมสำหรับบันทึกที่อยู่ในรูปแบบเอกสาร
4. ในการได้มาซึ่งความเข้าใจในสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับขั้นตอนของ รายการค่าและการประมวลผลข้อมูลในระบบสารสนเทศ ผู้สอบบัญชีรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับ ลักษณะและคุณลักษณะเฉพาะของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่กิจการใช้ ตลอดจนโครงสร้าง พื้นฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้สนับสนุน ตารางต่อไปนี้แสดง ตัวอย่างของเรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการได้มาซึ่งความเข้าใจในสภาพแวดล้อม ทางเทคโนโลยีสารสนเทศ และตัวอย่างของลักษณะทั่วไปของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยี สารสนเทศ โดยแสดงตามความซับซ้อนของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้ในระบบ สารสนเทศของกิจการ อย่างไรก็ตาม ลักษณะดังกล่าวเป็นเพียงแนวทางและอาจแตกต่างจากนี้ ขึ้นอยู่กับลักษณะของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ (ไอที) ที่ใช้ในกิจการ

	ตัวอย่างของลักษณะทั่วไปของ		
	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ที่ไม่ซับซ้อน	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์หรือระบบงานไอทีที่มีขนาดกลางและซับซ้อนปานกลาง	ระบบงานไอทีที่มีขนาดใหญ่หรือซับซ้อน (เช่น ระบบอีอาร์พี)
เรื่องที่เกี่ยวข้องกับขอบเขตของการทำงานแบบอัตโนมัติและการใช้ข้อมูล			
<ul style="list-style-type: none"> ขอบเขตของกระบวนการทำงานแบบอัตโนมัติในการประมวลผลและความซับซ้อนของกระบวนการเหล่านั้น ซึ่งรวมถึงมีการประมวลผลอัตโนมัติอย่างมากแบบไม่ใช้กระดาษหรือไม่ 	ไม่เกี่ยวข้อง	ไม่เกี่ยวข้อง	มีกระบวนการทำงานแบบอัตโนมัติค่อนข้างมากและซับซ้อน
<ul style="list-style-type: none"> ขอบเขตของการพึ่งพาของกิจการต่อรายงานที่จัดทำโดยระบบในการประมวลผลข้อมูล 	ตรรกะรายงานแบบอัตโนมัติอย่างง่าย	ตรรกะรายงานแบบอัตโนมัติที่เกี่ยวข้องอย่างง่าย	ตรรกะรายงานแบบอัตโนมัติที่ซับซ้อน; ซอฟต์แวร์ที่ช่วยสร้างรายงาน
<ul style="list-style-type: none"> วิธีการนำเข้าข้อมูล (นั่นคือ นำเข้าด้วยมือ นำเข้าโดยลูกค้ำหรือผู้จำหน่าย หรือโหลดไฟล์) 	การนำเข้าข้อมูลด้วยมือ	การนำเข้าข้อมูลจำนวนน้อย หรือการเชื่อมต่ออย่างง่าย	การนำเข้าข้อมูลจำนวนมาก หรือการเชื่อมต่ออย่างซับซ้อน
<ul style="list-style-type: none"> วิธีที่ไอทีส่งเสริมการสื่อสาร ระหว่างระบบงาน ฐานข้อมูล หรือด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ โดยผ่านการเชื่อมต่อของระบบทั้งภายในและภายนอก 	ไม่มีการเชื่อมต่อแบบอัตโนมัติ (นำเข้าข้อมูลด้วยมือเท่านั้น)	การนำเข้าข้อมูลจำนวนน้อย หรือการเชื่อมต่ออย่างง่าย	การนำเข้าข้อมูลจำนวนมาก หรือการเชื่อมต่อที่ซับซ้อน
<ul style="list-style-type: none"> ปริมาณและความซับซ้อนของการประมวลผลข้อมูลในรูปแบบดิจิทัล โดยระบบสารสนเทศ ซึ่งรวมถึงการจัดเก็บบันทึกทางบัญชีหรือ 	ปริมาณข้อมูลน้อยหรือข้อมูลอย่างง่ายซึ่งสามารถตรวจสอบได้	ปริมาณข้อมูลน้อยหรือข้อมูลอย่างง่าย	ข้อมูลหรือข้อมูลที่ซับซ้อนปริมาณมาก; คลังข้อมูล; ⁴ การใช้ผู้ใช้ให้บริการไอทีภายในหรือ

⁴ คลังข้อมูลเป็นศูนย์กลางการรวบรวมข้อมูลจากแหล่งเดียวหรือหลายแหล่ง (เช่น ฐานข้อมูลจำนวนมาก) เพื่อนำข้อมูลเหล่านั้นมาจัดทำรายงานหรือนำข้อมูลมาใช้ในกิจกรรมการวิเคราะห์ของกิจการ ซอฟต์แวร์ที่ช่วยสร้างรายงาน คือ ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้ในการดึงข้อมูลจากแหล่งหนึ่งหรือหลายแหล่ง (เช่น จากคลังข้อมูล ฐานข้อมูล หรือระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ) มานำเสนอในรูปแบบที่ต้องการ

	ตัวอย่างของลักษณะทั่วไปของ		
	ซอฟต์แวร์ เชิงพาณิชย์ที่ไม่ ซับซ้อน	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ หรือระบบงานไอทีที่มี ขนาดกลางและ ซับซ้อนปานกลาง	ระบบงานไอทีที่มีขนาด ใหญ่หรือซับซ้อน (เช่น ระบบอีอาร์พี)
ข้อมูลอื่นในรูปแบบดิจิทัล และ สถานที่ในการจัดเก็บข้อมูล	ด้วยมือ; ข้อมูล มีอยู่ในกิจการ		ภายนอก (เช่น พื้นที่ เก็บข้อมูลของ บุคคลภายนอก หรือ การใช้ผู้อื่นเป็นฐานเก็บ ข้อมูล)
เรื่องที่เกี่ยวข้องกับระบบงานไอทีและ โครงสร้างพื้นฐานไอที			
<ul style="list-style-type: none"> ประเภทของระบบงาน เช่น ระบบงานเชิงพาณิชย์ที่มีการปรับแต่งเล็กน้อยหรือไม่มีการปรับแต่ง หรือระบบงานที่มีการปรับแต่งอย่างมาก หรือที่เป็นแบบบูรณาการ ซึ่งอาจซื้อมาและปรับแต่ง หรือพัฒนาขึ้นเอง 	ระบบงานที่ซื้อมา โดยมีการปรับแต่ง เล็กน้อยหรือไม่มี การปรับแต่ง	ระบบงานที่ซื้อมา หรือระบบแบบง่ายที่ ใช้มานาน หรือระบบอี อาร์พีแบบง่ายที่มีการ ปรับแต่งเล็กน้อย หรือไม่มีการปรับแต่ง	ระบบงานที่พัฒนาขึ้น เป็นการเฉพาะ หรือ ระบบอีอาร์พีที่ซับซ้อน ซึ่งมีการปรับแต่งมาก
<ul style="list-style-type: none"> ความซับซ้อนของลักษณะของระบบงานไอทีและโครงสร้างพื้นฐานด้านไอทีที่เกี่ยวข้อง 	เครื่องคอมพิวเตอร์ แบบพกพาขนาด เล็ก หรือบริการ เครือข่ายแบบ โคลเอนต์- เซิร์ฟเวอร์แบบง่าย	เครื่องคอมพิวเตอร์ เมนเฟรมที่สมบูรณ์ และเสถียร; เครือข่าย แบบโคลเอนต์- เซิร์ฟเวอร์ ขนาดเล็ก หรือแบบง่าย; ซอฟต์แวร์ที่ให้บริการ ผ่านคลาวด์	เครื่องคอมพิวเตอร์ เมนเฟรมที่ซับซ้อน; เครือข่ายแบบ โคลเอนต์-เซิร์ฟเวอร์ ขนาดใหญ่หรือซับซ้อน; ระบบที่ใช้งานบนเว็บ; โครงสร้างพื้นฐานที่ ให้บริการผ่านคลาวด์
<ul style="list-style-type: none"> มีการจ้างบุคคลภายนอกเพื่อเป็นฐานที่ตั้งของไอที หรือเพื่อทำงานด้านไอที 	ผู้ให้บริการที่มี ความสามารถ มี ประสบการณ์และ ได้รับการพิสูจน์แล้ว (เช่น ผู้ให้บริการ คลาวด์)	ผู้ให้บริการที่มี ความสามารถ มี ประสบการณ์และ ได้รับการพิสูจน์แล้ว (เช่น ผู้ให้บริการ คลาวด์)	ผู้ให้บริการมี ความสามารถ มี ประสบการณ์และได้รับ การพิสูจน์แล้วสำหรับ บางระบบงาน และผู้ ให้บริการใหม่หรือ

	ตัวอย่างของลักษณะทั่วไปของ		
	ซอฟต์แวร์ เชิงพาณิชย์ที่ไม่ ซับซ้อน	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ หรือระบบงานไอทีที่มี ขนาดกลางและ ซับซ้อนปานกลาง	ระบบงานไอทีที่มีขนาดใหญ่หรือซับซ้อน (เช่น ระบบอีอาร์พี)
			สตาร์ทอัพสำหรับบาง ระบบงาน
<ul style="list-style-type: none"> กิจการใช้เทคโนโลยีอุบัติใหม่ ซึ่งมีผลกระทบต่อการรายงานทางการเงินหรือไม่ 	ไม่มีการใช้เทคโนโลยีอุบัติใหม่	มีการใช้เทคโนโลยีอุบัติใหม่บ้างในบางระบบงาน	มีการใช้เทคโนโลยีอุบัติใหม่เข้ามามีผลในทุกแพลตฟอร์ม
เรื่องที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการด้านไอที			
<ul style="list-style-type: none"> บุคลากรที่การดูแลรักษาสภาพแวดล้อมทางไอที (จำนวนคนและระดับทักษะของบุคคลที่สนับสนุนงานด้านไอที ซึ่งจัดการด้านความปลอดภัยและการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมทางไอที) 	บุคลากรจำนวนน้อยและมีความรู้ด้านไอทีค่อนข้างจำกัดสำหรับการดำเนินการอัปเดตและการจัดการการเข้าถึง	บุคลากรจำนวนจำกัดที่มีทักษะด้านไอทีหรือได้รับมอบหมายให้ทำงานด้านไอที	แผนกไอทีที่มีบุคลากรที่มีทักษะซึ่งรวมถึงทักษะด้านการเขียนโปรแกรม
<ul style="list-style-type: none"> ความซับซ้อนของกระบวนการจัดการสิทธิ์การเข้าถึง 	บุคคลคนเดียวที่ทำหน้าที่ดูแลจัดการสิทธิ์การเข้าถึง	บุคคลจำนวนน้อยที่ทำหน้าที่ดูแลจัดการสิทธิ์การเข้าถึง	แผนกไอทีที่มีกระบวนการที่ซับซ้อนในการจัดการสิทธิ์การเข้าถึง
<ul style="list-style-type: none"> ความซับซ้อนของระบบความปลอดภัยของสภาพแวดล้อมทางไอที ซึ่งรวมถึงจุดอ่อนต่อความเสี่ยงด้านไซเบอร์ของระบบงานไอที ฐานข้อมูล และด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางไอที โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อมีรายการที่ทำผ่านเว็บหรือรายการที่มีการเชื่อมต่อกับภายนอก 	การเข้าถึงแบบง่ายจากสถานที่ตั้งของกิจการโดยไม่มีการใช้งานบนเว็บภายนอก	ระบบงานที่ทำงานผ่านเว็บบางระบบโดยมีการรักษาความปลอดภัยแบบง่ายและเป็นไปตามหน้าที่งาน	มีหลายแพลตฟอร์มที่มีการเข้าถึงผ่านทางเว็บและมีรูปแบบการรักษาความปลอดภัยที่ซับซ้อน

	ตัวอย่างของลักษณะทั่วไปของ		
	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ที่ไม่ซับซ้อน	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์หรือระบบงานไอทีที่มีขนาดกลางและซับซ้อนปานกลาง	ระบบงานไอทีที่มีขนาดใหญ่หรือซับซ้อน (เช่น ระบบอีอาร์พี)
<ul style="list-style-type: none"> มีการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมเกี่ยวกับวิธีการประมวลผลข้อมูลและขอบเขตของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวในงวดปัจจุบัน 	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ที่ไม่มีรหัสโปรแกรมต้นฉบับ	ระบบงานเชิงพาณิชย์บางระบบที่ไม่มีรหัสโปรแกรมต้นฉบับและระบบงานที่ใช้มานานแล้วบางระบบงานที่มีการเปลี่ยนแปลงน้อยหรือเปลี่ยนแปลงอย่างง่าย; วงจรการพัฒนาระบบแบบดั้งเดิม	การเปลี่ยนแปลงใหม่หรือหลายครั้ง หรือซับซ้อน; การพัฒนาหลายรอบในแต่ละปี
<ul style="list-style-type: none"> ขอบเขตของการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมทางไอที เช่น สภาพแวดล้อมทางไอทีด้านใหม่หรือการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในระบบงานไอทีหรือโครงสร้างพื้นฐานด้านไอที 	การเปลี่ยนแปลงถูกจำกัดไว้เฉพาะการอัปเดตรุ่นของซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์	การเปลี่ยนแปลงทั้งการอัปเดตซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์การอัปเดตรุ่นของระบบอีอาร์พี หรือการปรับปรุงระบบดั้งเดิม	การเปลี่ยนแปลงใหม่หรือหลายครั้ง หรือซับซ้อน; การพัฒนาหลายรอบในแต่ละปี; การปรับแต่งระบบอีอาร์พี อย่างมาก
<ul style="list-style-type: none"> มีการแปลงข้อมูลครั้งใหญ่งวดหรือไม่; ลักษณะและความสำคัญของการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น และวิธีการแปลงข้อมูลนั้น (ถ้ามี) 	การอัปเดตซอฟต์แวร์ทำโดยผู้จำหน่าย; ไม่มีโปรแกรมช่วยการแปลงข้อมูลสำหรับการอัปเดต	การอัปเดตรุ่นเล็กน้อยสำหรับระบบงานซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ โดยมีการแปลงข้อมูลในจำนวนจำกัด	การอัปเดตรุ่นครั้งใหญ่; การออกรุ่นใหม่; การเปลี่ยนแปลงแพลตฟอร์ม

เทคโนโลยีอุบัติใหม่

- กิจการอาจใช้เทคโนโลยีอุบัติใหม่ (เช่น บล็อกเชน วิทยาการหุ่นยนต์ หรือปัญญาประดิษฐ์) เนื่องจากเทคโนโลยีดังกล่าวอาจทำให้มีโอกาสในการเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานหรือเพิ่มความสามารถในการรายงานทางการเงิน เมื่อกิจการนำเทคโนโลยีอุบัติใหม่มาใช้ในระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการจัดหางบการเงิน ผู้สอบบัญชีอาจรวมเทคโนโลยีดังกล่าวในการระบุ

ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศซึ่งอาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ แม้ว่าเทคโนโลยีอุบัติใหม่อาจถูกมองว่าซับซ้อนมากขึ้น เมื่อเทียบกับเทคโนโลยีที่มีอยู่ในปัจจุบัน ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 26(ข)-(ค) ก็ยังคงไม่เปลี่ยนแปลง

การปรับให้เหมาะสม

6. การได้มาซึ่งความเข้าใจในสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการอาจทำได้ง่ายกว่าสำหรับกิจการที่ไม่ค่อยซับซ้อนซึ่งใช้ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ และเมื่อกิจการไม่มีสิทธิ์เข้าถึงรหัสโปรแกรมต้นฉบับเพื่อทำการเปลี่ยนแปลงใดๆ ในโปรแกรม กิจการดังกล่าวอาจไม่มีทรัพยากรทางเทคโนโลยีสารสนเทศโดยเฉพาะแต่อาจมีบุคคลที่ได้รับมอบหมายให้ทำหน้าที่ดูแลจัดการเกี่ยวกับการให้สิทธิ์การเข้าถึงของพนักงานหรือติดตั้งการปรับปรุงระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ได้จากผู้จำหน่าย เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเป็นการเฉพาะในการทำความเข้าใจลักษณะของโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีเชิงพาณิชย์ (ซึ่งอาจเป็นระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศเดี่ยวที่ใช้ระบบสารสนเทศของกิจการที่ไม่ค่อยซับซ้อน) อาจรวมถึง
 - ระดับที่ซอฟต์แวร์ได้รับการยอมรับและการมีชื่อเสียงในด้านความน่าเชื่อถือ
 - ระดับของความเป็นไปได้ที่กิจการจะแก้ไขรหัสโปรแกรมต้นแบบของซอฟต์แวร์เพื่อเพิ่มโมดูล (นั่นคือ โปรแกรมเสริม) เข้ากับซอฟต์แวร์พื้นฐาน หรือเพื่อทำการเปลี่ยนแปลงข้อมูลโดยตรง
 - ลักษณะและขอบเขตของการแก้ไขที่เกิดขึ้นกับซอฟต์แวร์ แม้ว่ากิจการอาจไม่สามารถแก้ไขรหัสโปรแกรมต้นฉบับของซอฟต์แวร์ได้ แต่โปรแกรมสำเร็จรูปจำนวนมากอนุญาตให้ทำการตั้งค่าได้ (เช่น การตั้งค่าตัวแปรในการรายงานหรือแก้ไขตัวแปรดังกล่าว) เรื่องเหล่านี้มักไม่เกี่ยวข้องกับการแก้ไขรหัสโปรแกรมต้นฉบับ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาขอบเขตที่กิจการสามารถตั้งค่าซอฟต์แวร์ดังกล่าวได้ เมื่อพิจารณาถึงความครบถ้วนและความถูกต้องของข้อมูลที่ทำโดยซอฟต์แวร์ซึ่งใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี และ
 - ขอบเขตการเข้าถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำการเงินได้โดยตรง (นั่นคือ การเข้าถึงฐานข้อมูลโดยตรงโดยไม่ผ่านระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ) และปริมาณข้อมูลที่ประมวลผล ยิ่งปริมาณข้อมูลมีมาก ยิ่งเป็นไปได้มากที่กิจการอาจต้องการให้มีการควบคุมที่ตอบสนองต่อการรักษาไว้ซึ่งบูรณภาพของข้อมูล ซึ่งอาจรวมถึงการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศเกี่ยวกับการเข้าถึงโดยไม่ได้รับอนุญาตและการเปลี่ยนแปลงข้อมูล
7. สภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่ซับซ้อนอาจรวมถึงระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีการปรับแต่งมากหรือที่มีการบูรณาการสูง และจึงอาจต้องใช้ความพยายามในการทำความเข้าใจมากขึ้น กระบวนการการรายงานทางการเงินหรือระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศอาจบูรณาการกับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศอื่น การบูรณาการดังกล่าวอาจเกี่ยวข้องกับระบบงาน

เทคโนโลยีสารสนเทศที่กิจการใช้ในการดำเนินธุรกิจของกิจการ และให้ข้อมูลแก่ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับทางเดินของรายการและการประมวลผลสารสนเทศในระบบสารสนเทศของกิจการ ในสถานการณ์ดังกล่าว ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้ในการดำเนินธุรกิจของกิจการบางระบบอาจเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน สภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่ซับซ้อนอาจต้องมีแผนกเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีกระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่เป็นแบบแผนและมีการสนับสนุนโดยบุคลากรซึ่งมีทักษะในการพัฒนาซอฟต์แวร์และดูแลรักษาสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ในบางกรณี กิจการอาจใช้บริการจากผู้ให้บริการภายในหรือภายนอกเพื่อจัดการงานบางส่วนของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศหรือบางกระบวนการในสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศนั้น (เช่น การจ้างบุคคลภายนอกให้เป็นฐานที่ตั้งสำหรับบางด้าน)

การระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

8. จากการทำความเข้าใจลักษณะและความซับซ้อนของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ ซึ่งรวมถึงลักษณะและขอบเขตของการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศ ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดว่าระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศใดที่กิจการพึ่งพาในการประมวลผลและรักษาบูรณภาพของข้อมูลทางการเงิน การระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่กิจการพึ่งพาอาจมีผลต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการทดสอบการควบคุมโดยอัตโนมัติในระบบงานดังกล่าว ถ้าหากการควบคุมโดยอัตโนมัติดังกล่าวสามารถจัดการกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุไว้ ในทางกลับกัน หากกิจการไม่ได้พึ่งพาระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ การควบคุมโดยอัตโนมัติในระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศดังกล่าวก็ไม่น่าจะเหมาะสมหรือแม่นยำเพียงพอเพื่อวัตถุประสงค์ในการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ตัวอย่างของการควบคุมโดยอัตโนมัติที่ต้องระบุตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 26(ข) อาจรวมถึง การคำนวณหรือการใส่ข้อมูลโดยอัตโนมัติ การควบคุมการประมวลผลและการควบคุมข้อมูลส่งออก เช่น การจับคู่เอกสารสามชนิดโดยอัตโนมัติ ซึ่งได้แก่ ใบสั่งซื้อ ใบส่งสินค้าของผู้ขาย และใบแจ้งหนี้ของผู้ขาย หากผู้สอบบัญชีระบุการควบคุมโดยอัตโนมัติและผู้สอบบัญชีได้พิจารณาจากการทำความเข้าใจสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศว่ากิจการพึ่งพาระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีการควบคุมโดยอัตโนมัติเหล่านั้น อาจเป็นไปได้มากที่ผู้สอบบัญชีจะระบุว่าระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศดังกล่าวเป็นระบบงานที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ
9. ในการพิจารณาว่าระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ผู้สอบบัญชีระบุว่า มีการควบคุมโดยอัตโนมัติอาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศหรือไม่ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่ากิจการมีสิทธิ์เข้าถึงรหัสโปรแกรมต้นแบบซึ่งทำให้ผู้บริหารสามารถเปลี่ยนแปลงโปรแกรมของการควบคุมดังกล่าวหรือระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศหรือไม่และอย่างน้อยเพียงใด ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงขอบเขตที่กิจการทำการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมหรือการตั้งค่า และความเป็น

ทางการของกระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศสำหรับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาความเสี่ยงที่เกิดจากการเข้าถึงหรือการเปลี่ยนแปลงที่ไม่เหมาะสมด้วย

10. ตัวอย่างของรายงานที่จัดทำโดยระบบซึ่งผู้สอบบัญชีอาจตั้งใจใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี ได้แก่ รายงานวิเคราะห์อายุลูกหนี้การค้าหรือรายงานมูลค่าสินค้าคงเหลือ สำหรับรายงานดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความครบถ้วนและความถูกต้องของรายงานโดยการทดสอบเนื้อหาของข้อมูลที่นำเข้าและผลลัพธ์ที่ได้ของรายงาน ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีอาจวางแผนทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวกับการจัดทำและการดูแลรักษา รายงาน ซึ่งกรณีนี้ทำให้ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้จัดทำรายงานดังกล่าวอาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ นอกจากการทดสอบความครบถ้วนและความถูกต้องของรายงาน ผู้สอบบัญชีอาจวางแผนทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศซึ่งช่วยตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมหรือข้อมูลเกี่ยวกับรายงานโดยไม่เหมาะสมหรือไม่ได้รับอนุญาต
11. ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศบางระบบอาจรวมฟังก์ชันการช่วยสร้างรายงานไว้ด้วย ในขณะที่บางกิจการอาจใช้ระบบงานสำหรับการช่วยสร้างรายงานแยกต่างหาก ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องกำหนดแหล่งที่มาของรายงานที่จัดทำโดยระบบ (นั่นคือ ระบบงานที่จัดทำรายงานและแหล่งข้อมูลที่ใช้ทำรายงาน) เพื่อกำหนดระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ
12. แหล่งข้อมูลที่ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศใช้อาจเป็นฐานข้อมูล ซึ่งสามารถเข้าถึงได้โดยผ่านระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศหรือโดยบุคลากรด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีสิทธิ์พิเศษ การจัดการฐานข้อมูล เป็นต้น ในบางกรณี แหล่งข้อมูลอาจเป็นคลังข้อมูล ซึ่งคลังข้อมูลเองก็อาจถูกพิจารณาให้เป็นระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศด้วยก็ได้
13. ผู้สอบบัญชีอาจระบุความเสี่ยงที่การใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอเนื่องจากกิจการใช้การประมวลผลรายการเป็นแบบอัตโนมัติและไม่ใช้กระดาษซึ่งอาจเกี่ยวข้องกับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่บูรณาการร่วมกันหลายระบบ ในสถานการณ์ดังกล่าว การควบคุมที่ระบุโดยผู้สอบบัญชีมักรวมถึงการควบคุมโดยอัตโนมัติ นอกจากนี้ กิจการอาจพึ่งพาการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศในการรักษาบูรณาการของรายการที่ประมวลผลและข้อมูลอื่นที่ใช้ในการประมวลผล ในกรณีดังกล่าว ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการประมวลผลและการเก็บข้อมูลอาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

ระบบที่พัฒนาโดยผู้ใช้

14. แม้ว่าหลักฐานการสอบบัญชีอาจมาในรูปแบบของผลลัพธ์ที่ระบบสร้างขึ้นแล้วนำไปคำนวณโดยใช้เครื่องมือที่เป็นระบบที่พัฒนาโดยผู้ใช้ (เช่น กระดาษคำนวณอิเล็กทรอนิกส์ หรือฐานข้อมูลอย่างง่าย) แต่เครื่องมือเหล่านี้มักไม่ได้ถูกระบุให้เป็นระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศตามบริบทใน

ย่อหน้าที่ 26(ข) การออกแบบและนำการควบคุมไปปฏิบัติสำหรับการเข้าถึงและการเปลี่ยนแปลงเครื่องมือที่เป็นระบบที่พัฒนาโดยผู้ใช้อาจเป็นเรื่องที่ทำหาย และการควบคุมดังกล่าวแทบจะไม่สามารถเทียบเท่าหรือมีประสิทธิผลเท่ากับการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ ผู้สอบบัญชีจึงอาจควรพิจารณาการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศหลายด้านร่วมกัน โดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์และความซับซ้อนของระบบที่พัฒนาโดยผู้ใช้ที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น

- การควบคุมการประมวลผลสารสนเทศเกี่ยวกับการเกิดรายการและการประมวลผลข้อมูล ซึ่งรวมถึงการควบคุมโดยอัตโนมัติหรือการควบคุมการเชื่อมสำหรับจุดที่ดึงข้อมูลออกมา (ซึ่งคือ คลังข้อมูล)
- การควบคุมที่ตรวจสอบว่าตรรกะทำงานตามที่ตั้งใจไว้ เช่น การควบคุมที่ “พิสูจน์” การดึงข้อมูล (เช่น การกระทบยอดรายงานกับข้อมูลที่ได้มา การเปรียบเทียบกับข้อมูลแต่ละรายการจากรายงานไปยังแหล่งที่มาและในทางกลับกัน) และการควบคุมที่ตรวจสอบสูตรการคำนวณหรือชุดคำสั่งที่ใช้ทำงานอัตโนมัติ (แมโคร) หรือ
- การใช้เครื่องมือซอฟต์แวร์ที่คอยตรวจสอบความถูกต้อง ซึ่งทำหน้าที่ตรวจสอบสูตรการคำนวณหรือชุดคำสั่งที่ใช้ทำงานอัตโนมัติ (แมโคร) อย่างเป็นระบบ เช่น เครื่องมือการตรวจสอบความถูกต้องในกระดาษคำนวณอิเล็กทรอนิกส์

การปรับให้เหมาะสม

15. ความสามารถของกิจการในการดูแลรักษาคุณภาพของสารสนเทศที่จัดเก็บและประมวลผลในระบบสารสนเทศอาจแตกต่างกันไปตามความซับซ้อนและปริมาณของรายการและข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง หากความซับซ้อนและปริมาณของข้อมูลที่สนับสนุนประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญมีมาก ก็อาจมีโอกาสน้อยที่กิจการจะดูแลรักษาคุณภาพของสารสนเทศโดยการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศเพียงอย่างเดียว (เช่น การควบคุมการนำเข้าและส่งออก หรือการควบคุมโดยการสอบทาน) นอกจากนี้ ยังมีโอกาสน้อยที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความครบถ้วนและความถูกต้องของข้อมูลเหล่านั้นโดยการทดสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียว หากผู้สอบบัญชีใช้ข้อมูลเหล่านั้นเป็นหลักฐานการสอบบัญชี ในบางสถานการณ์ เมื่อปริมาณและความซับซ้อนของรายการอยู่ในระดับต่ำ ผู้บริหารอาจมีการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศที่เพียงพอที่จะตรวจสอบความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูล (เช่น คำสั่งขายแต่ละรายการที่ดำเนินการและเรียกเก็บเงินแล้วอาจได้รับการกระทบยอดกับเอกสารฉบับจริงที่นำเข้าระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศตั้งแต่ต้น) เมื่อกิจการพึ่งพาการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศในการรักษาคุณภาพของสารสนเทศ บางอย่างที่ใช้โดยระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดว่าระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ดูแลรักษาข้อมูลนั้นอาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

<p>ตัวอย่างลักษณะของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ไม่นำมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ</p>	<p>ตัวอย่างลักษณะของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ</p>
<ul style="list-style-type: none"> • ระบบงานเดี่ยวที่ทำงานด้วยตัวเอง • ปริมาณข้อมูล (รายการ) ไม่มีนัยสำคัญ • ฟังก์ชันการทำงานของระบบงานไม่ซับซ้อน • รายการแต่ละรายการมีเอกสารต้นฉบับประกอบ 	<ul style="list-style-type: none"> • ระบบงานที่มีการเชื่อมต่อกับระบบอื่น • ปริมาณข้อมูล (รายการ) มีนัยสำคัญ • ฟังก์ชันการทำงานของระบบงานซับซ้อนเนื่องจาก <ul style="list-style-type: none"> ○ ระบบงานทำให้เกิดรายการโดยอัตโนมัติ ○ มีการคำนวณที่ซับซ้อนหลากหลายในรายการที่เกิดขึ้นโดยอัตโนมัติ
<p>ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศไม่นำมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ เนื่องจาก</p> <ul style="list-style-type: none"> • ปริมาณข้อมูลไม่มีนัยสำคัญ ดังนั้นผู้บริหารจึงไม่ได้พิจารณาการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศในการประมวลผลหรือดูแลรักษาข้อมูล • ผู้บริหารไม่ได้พิจารณาการควบคุมโดยอัตโนมัติหรือฟังก์ชันที่เป็นอัตโนมัติอื่น และผู้สอบบัญชีไม่ได้ระบุการควบคุมโดยอัตโนมัติตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 26(ก) • แม้ว่าผู้บริหารใช้รายงานที่จัดทำโดยระบบเพื่อการควบคุม แต่ก็ไม่ได้พิจารณารายงานเหล่านี้ แต่กระตบยอดรายงานกลับไปที่เอกสารประกอบฉบับจริงและตรวจสอบการคำนวณในรายงาน • ผู้สอบบัญชีทดสอบข้อมูลที่กิจการจัดทำขึ้นโดยตรงเพื่อใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี 	<p>ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ เนื่องจาก</p> <ul style="list-style-type: none"> • ผู้บริหารพิจารณาการประมวลผลหรือดูแลรักษาข้อมูลเนื่องจากปริมาณข้อมูลมีนัยสำคัญ • ผู้บริหารพิจารณาการปฏิบัติ การควบคุมโดยอัตโนมัติบางอย่าง ซึ่งเป็นการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้เช่นเดียวกัน

ด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

16. เมื่อผู้สอบบัญชีระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ ด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศก็มักจะมีความเสี่ยงที่

เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศด้วย โครงสร้างพื้นฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ประกอบด้วยฐานข้อมูล ระบบปฏิบัติการและเครือข่าย ฐานข้อมูลเก็บข้อมูลที่ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศใช้และอาจประกอบด้วยตารางข้อมูลที่มีความสัมพันธ์กันจำนวนมาก ข้อมูลในฐานข้อมูลอาจเข้าถึงได้โดยตรงผ่านระบบจัดการฐานข้อมูลโดยบุคลากรด้านเทคโนโลยีสารสนเทศหรือบุคคลอื่นที่มีสิทธิ์พิเศษในการดูแลฐานข้อมูล ระบบปฏิบัติการมีหน้าที่จัดการการติดต่อสื่อสารระหว่างฮาร์ดแวร์ ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ และซอฟต์แวร์อื่นที่ใช้ในเครือข่าย ดังนั้น ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและฐานข้อมูลอาจเข้าถึงได้โดยตรงผ่านระบบปฏิบัติการ เครือข่ายถูกใช้ในโครงสร้างพื้นฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อส่งข้อมูลและแบ่งปันสารสนเทศ ทรัพยากรและบริการผ่านการเชื่อมต่อการสื่อสารร่วมกัน โดยทั่วไป เครือข่ายมักจะสร้างระดับขั้นของความปลอดภัยทางตรรกะ (ใช้งานผ่านระบบปฏิบัติการ) เพื่อการเข้าถึงทรัพยากรที่เกี่ยวข้อง

17. เมื่อผู้สอบบัญชีระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากเทคโนโลยีสารสนเทศ ผู้สอบบัญชีก็มักจะระบุฐานข้อมูลที่จัดเก็บข้อมูลที่ประมวลผลโดยระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศนั้นด้วย ในทำนองเดียวกัน เนื่องจากความสามารถในการทำงานของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศมักขึ้นอยู่กับระบบปฏิบัติการ อีกทั้งระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและฐานข้อมูลอาจเข้าถึงได้โดยตรงจากระบบปฏิบัติการ ดังนั้น ระบบปฏิบัติการจึงมักอาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศด้วย นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจระบุว่าการเข้าถึงความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ เมื่อเครือข่ายนั้นเป็นจุดศูนย์กลางของการเข้าถึงระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ระบุไว้และฐานข้อมูลที่เกี่ยวข้อง หรือเมื่อระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศมีการโต้ตอบกับผู้จำหน่ายหรือบุคคลภายนอกผ่านอินเทอร์เน็ตต่าง ๆ หรือเมื่อผู้สอบบัญชีระบุว่าระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้งานบนเว็บอาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

การระบุความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศและการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ

18. ตัวอย่างความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ ได้แก่ ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการพึ่งพาที่ไม่เหมาะสมต่อระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ไม่ประมวลผลอย่างถูกต้องที่ประมวลผลข้อมูลที่ไม่ถูกต้อง หรือทั้งสองอย่าง เช่น
- การเข้าถึงข้อมูลโดยไม่ได้รับอนุญาตซึ่งอาจส่งผลให้เกิดการทำลายข้อมูล หรือการเปลี่ยนแปลงข้อมูลที่ไม่เหมาะสม ซึ่งรวมถึงการบันทึกรายการที่ไม่ได้รับอนุญาต หรือไม่มีอยู่จริง หรือการบันทึกรายการที่ไม่ถูกต้อง ความเสี่ยงต่าง ๆ อาจเกิดขึ้นเมื่อผู้ใช้งานหลายคนสามารถเข้าถึงฐานข้อมูลที่ใช้ร่วมกัน
 - ความเป็นไปได้ที่บุคลากรด้านเทคโนโลยีสารสนเทศได้รับสิทธิ์ในการเข้าถึงเกินกว่าที่จำเป็นต่อการทำงานตามที่ได้รับมอบหมาย ซึ่งขัดต่อหลักการแบ่งแยกหน้าที่
 - การเปลี่ยนแปลงข้อมูลในไฟล์ข้อมูลหลักโดยไม่ได้รับอนุญาต

- การเปลี่ยนแปลงระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศหรือด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศโดยไม่ได้รับอนุญาต
 - ความล้มเหลวในการทำการเปลี่ยนแปลงที่จำเป็นต่อระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศหรือด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ
 - การแทรกแซงที่ไม่เหมาะสมโดยบุคคล
 - ความเป็นไปได้ในการสูญเสียข้อมูลหรือการไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลได้ตามต้องการ
19. การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการเข้าถึงโดยไม่ได้รับอนุญาตอาจรวมถึงความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการเข้าถึงโดยไม่ได้รับอนุญาตจากบุคคลภายในหรือภายนอก (มักเรียกว่า ความเสี่ยงด้านความปลอดภัยทางไซเบอร์) ความเสี่ยงดังกล่าวอาจไม่จำเป็นต้องกระทบเพียงการรายงานทางการเงิน เนื่องจากสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการอาจรวมถึงระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งตอบสนองความต้องการในการดำเนินงานหรือการปฏิบัติตามกฎระเบียบข้อบังคับ สิ่งสำคัญที่ต้องทราบคือเหตุการณ์ทางไซเบอร์มักเกิดขึ้นครั้งแรกผ่านทางขอบรอบนอกและชั้นเครือข่ายภายใน ซึ่งมีแนวโน้มที่จะต่อไปยังระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ ฐานข้อมูล และระบบปฏิบัติการที่กระทบต่อการจัดทำงบการเงิน ในที่สุด ดังนั้น หากพบว่าการละเมิดการรักษาความปลอดภัย ผู้สอบบัญชีมักจะพิจารณาขอบเขตที่การละเมิดดังกล่าวมีโอกาส่งผลกระทบต่อรายงานทางการเงิน หากการรายงานทางการเงินอาจได้รับผลกระทบ ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจที่จะทำความเข้าใจและทดสอบการควบคุมที่เกี่ยวข้องเพื่อกำหนดผลกระทบหรือขอบเขตที่เป็นไปได้ของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นในงบการเงิน หรืออาจพิจารณาว่ากิจการได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการละเมิดการรักษาความปลอดภัยดังกล่าวอย่างเพียงพอแล้ว
20. นอกจากนี้ กฎหมายและข้อบังคับที่อาจมีผลกระทบทางตรงหรือทางอ้อมต่องบการเงินของกิจการอาจรวมถึงกฎหมายคุ้มครองข้อมูล การพิจารณาการปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับดังกล่าวของกิจการตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) อาจต้องอาศัยความเข้าใจเกี่ยวกับกระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่กิจการนำไปปฏิบัติเพื่อตอบสนองกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง
21. การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศได้นำไปปฏิบัติเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีใช้ความเข้าใจที่ได้รับเกี่ยวกับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่ระบุไว้ รวมทั้งความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง ในการกำหนดการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่ต้องระบุ ในบางกรณี กิจการอาจใช้กระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเดียวกันทั่วทั้งสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ หรือระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศบางระบบอาจใช้กระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเดียวกัน ในกรณีเช่นนี้ อาจต้องระบุความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่มีร่วมกันและการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้ร่วมกัน

22. โดยทั่วไป มักจะมีการระบุนการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและฐานข้อมูล มากกว่าด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ทั้งนี้ เนื่องจากด้านเหล่านี้เกี่ยวข้องอย่างมากกับการประมวลผลสารสนเทศและการจัดเก็บข้อมูลในระบบสารสนเทศของกิจการ ในการระบุนการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาการควบคุมเกี่ยวกับการกระทำของทั้งผู้ใช้ระบบงาน และบุคลากรด้านเทคโนโลยีสารสนเทศหรือผู้ให้บริการเทคโนโลยีสารสนเทศ
23. ในภาคผนวก 6 ได้ให้คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับลักษณะของการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่มักนำไปปฏิบัติในด้านต่างๆ ของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ นอกจากนี้ยังให้ตัวอย่างการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศสำหรับกระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศต่างๆ ด้วย

ภาคผนวก 6

(อ้างถึงย่อหน้าที่ 26(ค) และ ก173-ก174)

ข้อพิจารณาในการทำความเข้าใจการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ

ภาคผนวกนี้ให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการทำความเข้าใจการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ

1. ลักษณะของการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่มักใช้ในแต่ละด้านของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ

(ก) ระบบงาน

การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศในระดับระบบงานสัมพันธ์กับลักษณะและขอบเขตของฟังก์ชันการทำงานของระบบงานและเส้นทางการเข้าถึง (access paths) ที่ได้รับอนุญาตในเทคโนโลยี ตัวอย่างเช่น ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่เป็นแบบบูรณาการและมีการรักษาความปลอดภัยที่ซับซ้อนจะมีการควบคุมมากกว่าระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศดั้งเดิมที่รองรับจำนวนบัญชีไม่มากและเข้าถึงผ่านการทำรายการเท่านั้น

(ข) ฐานข้อมูล

การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศในระดับฐานข้อมูลมักตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวกับการแก้ไขข้อมูลการรายงานทางการเงินในฐานข้อมูลโดยไม่ได้รับอนุญาต ด้วยการเข้าถึงฐานข้อมูลโดยตรงหรือการใช้สคริปต์หรือโปรแกรม

(ค) ระบบปฏิบัติการ

การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศในระดับระบบปฏิบัติการมักตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวกับสิทธิ์การเข้าถึงในระดับผู้ดูแลระบบ ซึ่งสามารถก่อให้เกิดการแทรกแซงการควบคุมอื่นๆ ได้ รวมทั้งการดำเนินการต่างๆ เช่น การละเมิดข้อมูลประจำตัวของผู้ใช้งานรายอื่น การเพิ่มผู้ใช้งานใหม่ที่ไม่ได้รับอนุญาต การโหลดซอฟต์แวร์ที่สร้างความเสียหายให้กับคอมพิวเตอร์ (มัลแวร์) หรือการใช้สคริปต์หรือโปรแกรมที่ไม่ได้รับอนุญาตอื่น

(ง) เครือข่าย

การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศในระดับเครือข่ายมักตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวกับการแบ่งส่วนเครือข่าย การเข้าถึงจากระยะไกล และการยืนยันตัวตน การควบคุมของเครือข่ายอาจมีความเกี่ยวข้องเมื่อกิจการมีระบบงานที่ใช้งานบนเว็บซึ่งใช้ในการรายงานทางการเงิน การควบคุมของเครือข่ายอาจมีความเกี่ยวข้องเช่นกันเมื่อกิจการมีความสัมพันธ์กับคู่ค้าทางธุรกิจหรือการใช้บริการที่

จัดจ้างจากบุคคลภายนอกที่มีนัยสำคัญ ซึ่งอาจเพิ่มการส่งข้อมูลและความจำเป็นในการเข้าถึงจากระยะไกล

2. ตัวอย่างของการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีอยู่ ซึ่งจัดประเภทตามกระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ได้แก่

(ก) กระบวนการควบคุมการเข้าถึง

○ *การยืนยันตัวตน*

การควบคุมที่ทำให้มั่นใจว่าผู้ใช้งานที่เข้าถึงระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศหรือด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ใช้ข้อมูลประจำตัวของตนเองในการเข้าสู่ระบบ (นั่นคือ ผู้ใช้งานไม่ได้ใช้ข้อมูลประจำตัวของผู้ใช้งานคนอื่น)

○ *การกำหนดสิทธิ์*

การควบคุมที่อนุญาตให้ผู้ใช้งานเข้าถึงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับความรับผิดชอบในงานของตนเท่านั้น ซึ่งทำให้เกิดการแบ่งแยกหน้าที่ที่เหมาะสม

○ *การจัดสรรสิทธิ์*

การควบคุมเกี่ยวกับการอนุญาตผู้ใช้งานใหม่และการแก้ไขสิทธิ์การเข้าถึงของผู้ใช้งานปัจจุบัน

○ *การตัดสิทธิ์*

การควบคุมเกี่ยวกับการถอนสิทธิ์การเข้าถึงของผู้ใช้งานเมื่อออกจากงานหรือโอนย้าย

○ *การเข้าถึงแบบมีสิทธิ์พิเศษ*

การควบคุมเกี่ยวกับการเข้าถึงสิทธิ์ในการบริหารจัดการระบบหรือการเข้าถึงของผู้ใช้งานพิเศษที่มีอำนาจสูง

○ *การสอบทานการเข้าถึงของผู้ใช้ (User Access Review)*

การควบคุมเกี่ยวกับการรับรองอีกครั้งหรือประเมินการเข้าถึงของผู้ใช้งานเพื่อกำหนดสิทธิ์ ซึ่งทำอย่างต่อเนื่องเป็นระยะ ๆ

○ *การควบคุมการตั้งค่าด้านความปลอดภัย (Security Configuration Controls)*

โดยทั่วไป เทคโนโลยีแต่ละประเภทมีชุดของการตั้งค่าที่สำคัญซึ่งช่วยในการจำกัดการเข้าถึงสภาพแวดล้อม

○ *การเข้าถึงทางกายภาพ*

การควบคุมเกี่ยวกับการเข้าถึงทางกายภาพไปยังศูนย์ข้อมูลและฮาร์ดแวร์ เนื่องจากการเข้าถึงดังกล่าวอาจเป็นการทำเพื่อการแทรกแซงการควบคุมอื่น

- (ข) กระบวนการจัดการการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมหรือการเปลี่ยนแปลงอื่นในสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ
- กระบวนการจัดการการเปลี่ยนแปลง

การควบคุมเกี่ยวกับกระบวนการในการออกแบบ เขียนโปรแกรม ทดสอบ และโอนย้ายการเปลี่ยนแปลงไปยังสภาพแวดล้อมที่ใช้งานจริง (นั่นคือ สภาพแวดล้อมของผู้ใช้ระบบ)
 - การแบ่งแยกหน้าที่ในการโอนย้ายการเปลี่ยนแปลง

การควบคุมที่แยกการเข้าถึงเพื่อทำการเปลี่ยนแปลงและการเข้าถึงเพื่อโอนย้ายการเปลี่ยนแปลงไปยังสภาพแวดล้อมที่ใช้งานจริง
 - การพัฒนาหรือซื้อระบบ หรือการวางระบบ

การควบคุมเกี่ยวกับการพัฒนาหรือการวางระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ (หรือเกี่ยวกับด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ)
 - การแปลงข้อมูล

การควบคุมเกี่ยวกับการแปลงข้อมูลในระหว่างการพัฒนา การนำไปปฏิบัติ หรือการอัปเดตสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ
- (ค) กระบวนการจัดการการปฏิบัติงานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ
- การจัดตารางงาน

การควบคุมสำหรับการเข้าถึงเพื่อจัดตารางและเริ่มงานหรือโปรแกรมที่อาจมีผลต่อการรายงานทางการเงิน
 - การติดตามงาน

การควบคุมที่ใช้ติดตามงานหรือโปรแกรมที่เกี่ยวข้องกับรายการทางการเงิน เพื่อให้มั่นใจว่าได้ปฏิบัติตามเป็นผลสำเร็จ
 - การสำรองข้อมูลและการกู้คืนข้อมูล

การควบคุมเพื่อให้มั่นใจว่าการสำรองข้อมูลการรายงานทางการเงินเกิดขึ้นตามที่วางแผนไว้ และข้อมูลดังกล่าวยังมีอยู่และสามารถเข้าถึงได้เมื่อต้องการกู้คืนข้อมูลเหล่านั้นโดยใช้เวลาการกู้คืนที่เหมาะสม ในกรณีที่ไม่สามารถใช้งานได้ตามปกติหรือถูกโจมตี
 - การตรวจจับการบุกรุก

การควบคุมในการตรวจสอบเพื่อหาจุดอ่อนและ/หรือการบุกรุกในสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ

ตารางด้านล่างแสดงตัวอย่างของการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้ตอบสนองต่อตัวอย่างของความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ สำหรับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีลักษณะต่างๆ

กระบวนการ	ความเสี่ยง	การควบคุม	ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ (ไอที)		
กระบวนการด้านไอที	ตัวอย่างความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้ไอที	ตัวอย่างการควบคุมทั่วไปของไอที	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ที่ไม่ซับซ้อน (ใช้/ไม่ใช้)	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์หรือระบบงานไอทีที่มีขนาดกลางและซับซ้อนปานกลาง (ใช้/ไม่ใช้)	ระบบงานไอทีขนาดใหญ่หรือซับซ้อน เช่น ระบบอีอาร์พี (ใช้/ไม่ใช้)
การจัดการเกี่ยวกับการเข้าถึง	สิทธิ์การเข้าถึงของผู้ใช้งาน: ผู้ใช้งานมีสิทธิ์เข้าถึงเกินกว่าที่จำเป็นต้องงานที่ได้รับมอบหมาย ซึ่งอาจทำให้มีการแบ่งแยกหน้าที่ไม่เหมาะสม	ผู้บริหารอนุมัติลักษณะและขอบเขตของสิทธิ์การเข้าถึงของผู้ใช้งานใหม่และที่เปลี่ยนแปลงสิทธิ์ ซึ่งรวมถึงโปรไฟล์/บทบาทของระบบงานมาตรฐาน, รายการรายงานทางการเงินที่สำคัญ และการแบ่งแยกหน้าที่	ใช่ – แทนที่จะใช้การสอบทานการเข้าถึงของผู้ใช้งานตามที่กล่าวไว้ด้านล่าง	ใช่	ใช่
		มีการลบหรือแก้ไขสิทธิ์การเข้าถึงของผู้ใช้งานที่ออกจากงานหรือโอนย้ายในเวลาที่เหมาะสม	ใช่ – แทนที่จะใช้การสอบทานการเข้าถึงของผู้ใช้งานตามที่กล่าวไว้ด้านล่าง	ใช่	ใช่
		มีทบทวนการเข้าถึงของผู้ใช้งานเป็นระยะ	ใช่ – แทนที่จะใช้การควบคุมด้านการจัดสรรสิทธิ์/การตัดสิทธิ์ตามที่กล่าวด้านบน	ใช่ – สำหรับบางระบบงาน	ใช่
		มีการติดตามการแบ่งแยกหน้าที่ และการเข้าถึงต่างๆ	ไม่เกี่ยวข้อง – ไม่มีการ	ใช่ – สำหรับบางระบบงาน	ใช่

กระบวนการ	ความเสี่ยง	การควบคุม	ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ (ไอที)		
กระบวนการด้านไอที	ตัวอย่างความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้ไอที	ตัวอย่างการควบคุมทั่วไปของไอที	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ที่ไม่ซับซ้อน (ใช้/ไม่ใช้)	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์หรือระบบงานไอทีที่มีขนาดกลางและซับซ้อนปานกลาง (ใช้/ไม่ใช้)	ระบบงานไอทีขนาดใหญ่หรือซับซ้อน เช่น ระบบอีอาร์พี (ใช้/ไม่ใช้)
		ที่ขัดแย้งกันถูกถอดทิ้งหรือนำไปจับคู่กับการควบคุมอื่นที่ช่วยลดผลกระทบ โดยมี การจัดบันทึกและทดสอบเรื่องดังกล่าว	แบ่งแยกหน้าที่โดยระบบ		
		มีการอนุญาตและจำกัดการเข้าถึงแบบมีสิทธิ์พิเศษ (เช่น ผู้ที่จัดการเกี่ยวกับข้อมูล, การตั้งค่าและความปลอดภัย) อย่างเหมาะสม	ใช้ – มักจะอยู่ในระดับระบบงานไอทีเท่านั้น	ใช้ – ในระดับระบบงานไอทีและบางระดับของสภาพแวดล้อมทางไอทีสำหรับแพลตฟอร์ม	ใช้ – ในทุกระดับของสภาพแวดล้อมทางไอทีสำหรับแพลตฟอร์ม
การจัดการเกี่ยวกับการเข้าถึง	การเข้าถึงข้อมูลโดยตรง: มีการเปลี่ยนแปลงที่ไม่เหมาะสมโดยตรงกับข้อมูลทางการเงิน โดยใช้วิธีการอื่นนอกเหนือจากการทำรายการผ่านระบบงาน	มีการจำกัดการเข้าถึงไฟล์ข้อมูลของระบบงานหรือการเข้าถึงคำสั่ง/ตาราง/ข้อมูลในฐานข้อมูลไว้สำหรับเฉพาะผู้ที่ได้รับสิทธิ์เท่านั้น ซึ่งเป็นไปตามหน้าที่งานที่ได้รับ, และการเข้าถึงดังกล่าวต้องได้รับอนุมัติโดยผู้บริหาร	ไม่เกี่ยวข้อง	ใช้ – สำหรับบางระบบงานและบางฐานข้อมูล	ใช้
การจัดการเกี่ยวกับการเข้าถึง	การตั้งค่าระบบ: ระบบไม่ถูกตั้งค่าหรืออัปเดตอย่างเพียงพอ เพื่อ	มีการยืนยันตัวตนเพื่อการเข้าถึงโดยใช้รหัสผู้ใช้งานและรหัสผ่านที่มีลักษณะเฉพาะ หรือวิธีอื่น	ใช้ – ยืนยันตัวตนด้วยรหัสผ่านเท่านั้น	ใช้ – ยืนยันตัวตนด้วยรหัสผ่านร่วมกับการยืนยันตัวตน	ใช้

กระบวนการ	ความเสี่ยง	การควบคุม	ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ (ไอที)		
กระบวนการด้านไอที	ตัวอย่างความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้ไอที	ตัวอย่างการควบคุมทั่วไปของไอที	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ที่ไม่ซับซ้อน (ใช้/ไม่ใช่)	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์หรือระบบงานไอทีที่มีขนาดกลางและซับซ้อนปานกลาง (ใช้/ไม่ใช่)	ระบบงานไอทีขนาดใหญ่หรือซับซ้อน เช่น ระบบอีอาร์พี (ใช้/ไม่ใช่)
	จำกัดการเข้าถึงระบบให้กับผู้ใช้งานที่ได้รับอนุญาตและเหมาะสม	เพื่อเป็นกลไกตรวจสอบว่าผู้ใช้งานได้รับอนุญาตในการเข้าถึงระบบ; ลักษณะของรหัสผ่านเป็นไปตามมาตรฐานของบริษัทหรืออุตสาหกรรม (เช่น ความยาวขั้นต่ำและความซับซ้อน การหมดอายุ การระงับบัญชีเมื่อใส่รหัสผิด)		แบบหลายขั้นตอน	
		มีการใช้การตั้งค่าด้านความปลอดภัยที่สำคัญอย่างเหมาะสม	ไม่เกี่ยวข้อง – ไม่มีการตั้งค่าความปลอดภัย	ใช้ – สำหรับบางระบบงานและบางฐานข้อมูล	ใช้
การจัดการเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลง	การเปลี่ยนแปลงระบบงาน: มีการเปลี่ยนแปลงที่ไม่เหมาะสมในระบบงานหรือโปรแกรมที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมโดยอัตโนมัติ (นั่นคือการตั้งค่าการทำงานของระบบขั้นตอนการทำงานอัตโนมัติ การ	มีการทดสอบและการอนุมัติการเปลี่ยนแปลงระบบงานอย่างเหมาะสมก่อนย้ายเข้าสู่สภาพแวดล้อมที่ใช้งานจริง	ไม่เกี่ยวข้อง – จะไม่มีการตรวจสอบรหัสโปรแกรมต้นฉบับที่ติดตั้ง	ใช้ – สำหรับซอฟต์แวร์ที่ไม่ใช่เชิงพาณิชย์	ใช้
		มีการจำกัดอย่างเหมาะสมสำหรับการเข้าถึงเพื่อเปลี่ยนแปลงระบบงานในสภาพแวดล้อมการใช้งานจริงและแยกออกจากสภาพแวดล้อมที่ใช้การพัฒนา	ไม่เกี่ยวข้อง	ใช้ – สำหรับซอฟต์แวร์ที่ไม่ใช่เชิงพาณิชย์	ใช้

กระบวนการ	ความเสี่ยง	การควบคุม	ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ (ไอที)		
กระบวนการด้านไอที	ตัวอย่างความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้ไอที	ตัวอย่างการควบคุมทั่วไปของไอที	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ที่ไม่ซับซ้อน (ใช้/ไม่ใช้)	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์หรือระบบงานไอทีที่มีขนาดกลางและซับซ้อนปานกลาง (ใช้/ไม่ใช้)	ระบบงานไอทีขนาดใหญ่หรือซับซ้อน เช่น ระบบอีอาร์พี (ใช้/ไม่ใช้)
	คำนวณอัตโนมัติและการดึงข้อมูลอัตโนมัติ) หรือ ตรรกะของรายงาน				
การจัดการเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลง	การเปลี่ยนแปลงฐานข้อมูล: มีการเปลี่ยนแปลงที่ไม่เหมาะสมเกิดขึ้นกับโครงสร้างฐานข้อมูลและความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูล	มีการทดสอบและการอนุมัติการเปลี่ยนแปลงฐานข้อมูลอย่างเหมาะสมก่อนย้ายเข้าสภาพแวดล้อมที่ใช้งานจริง	ไม่เกี่ยวข้อง – ไม่มีการเปลี่ยนแปลงฐานข้อมูลโดยกิจการ	ใช้ – สำหรับซอฟต์แวร์ที่ไม่ใช่เชิงพาณิชย์	ใช้
การจัดการเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลง	การเปลี่ยนแปลงซอฟต์แวร์ของระบบ: มีการเปลี่ยนแปลงที่ไม่เหมาะสมเกิดขึ้นกับซอฟต์แวร์ของระบบ (เช่น ระบบปฏิบัติการ, เครือข่าย, ซอฟต์แวร์จัดการการเปลี่ยนแปลง, ซอฟต์แวร์ควบคุมการเข้าถึง)	มีการทดสอบและการอนุมัติการเปลี่ยนแปลงซอฟต์แวร์ของระบบอย่างเหมาะสมก่อนย้ายเข้าระบบที่ใช้งานจริง	ไม่เกี่ยวข้อง – ไม่มีการเปลี่ยนแปลงซอฟต์แวร์ของระบบโดยกิจการ	ใช้	ใช้

กระบวนการ	ความเสี่ยง	การควบคุม	ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ (ไอที)		
กระบวนการด้านไอที	ตัวอย่างความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้ไอที	ตัวอย่างการควบคุมทั่วไปของไอที	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ที่ไม่ซับซ้อน (ใช้/ไม่ใช้)	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์หรือระบบงานไอทีที่มีขนาดกลางและซับซ้อนปานกลาง (ใช้/ไม่ใช้)	ระบบงานไอทีขนาดใหญ่หรือซับซ้อน เช่น ระบบอีอาร์พี (ใช้/ไม่ใช้)
การจัดการเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลง	การเปลี่ยนแปลงข้อมูล: ข้อมูลที่แปลงจากระบบดั้งเดิมหรือเวอร์ชันเก่าที่ให้ข้อมูลผิดพลาด หากการแปลงข้อมูลให้ข้อมูลที่ไม่สมบูรณ์ ซ้ำซ้อน ล้ำสมัย หรือไม่ถูกต้อง	ผู้บริหารอนุมัติผลของการแปลงข้อมูล (เช่น การเปรียบเทียบและกระทบยอด) จากระบบงานหรือโครงสร้างข้อมูลเก่าไปยังระบบงานหรือโครงสร้างข้อมูลใหม่ และคอยติดตามการแปลงข้อมูลตามนโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่กำหนดไว้	ไม่เกี่ยวข้อง — จัดการโดยการควบคุมด้วยมือ	ใช่	ใช่
การปฏิบัติงานด้านไอที	เครือข่าย: เครือข่ายไม่มีการป้องกันอย่างเพียงพอเพื่อไม่ให้ผู้ใช้งานที่ไม่ได้รับอนุญาต เข้าถึงระบบสารสนเทศอย่างไม่เหมาะสม	มีการยืนยันตัวตนเพื่อการเข้าถึงโดยใช้รหัสผู้ใช้งานที่มีลักษณะเฉพาะและรหัสผ่าน หรือวิธีอื่น เพื่อเป็นกลไกตรวจสอบว่าผู้ใช้งานได้รับอนุญาตในการเข้าถึงระบบ; ลักษณะของรหัสผ่านเป็นไปตามมาตรฐานของบริษัทหรืออุตสาหกรรม (เช่น ความยาวขั้นต่ำและความซับซ้อน การหมดอายุ การระงับบัญชีเมื่อใส่รหัสผิด)	ไม่เกี่ยวข้อง — ไม่มีวิธีการยืนยันตัวตนสำหรับเครือข่ายต่างหาก	ใช่	ใช่

กระบวนการ	ความเสี่ยง	การควบคุม	ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ (ไอที)		
กระบวนการด้านไอที	ตัวอย่างความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้ไอที	ตัวอย่างการควบคุมทั่วไปของไอที	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ที่ไม่ซับซ้อน (ใช้/ไม่ใช้)	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์หรือระบบงานไอทีที่มีขนาดกลางและซับซ้อนปานกลาง (ใช้/ไม่ใช้)	ระบบงานไอทีขนาดใหญ่หรือซับซ้อน เช่น ระบบอีอาร์พี (ใช้/ไม่ใช้)
		เครือข่ายได้รับการออกแบบให้แยกส่วนระบบงานที่ใช้งานบนเว็บออกจากเครือข่ายภายในที่อาจเข้าถึงการควบคุมด้านการรายงานทางการเงิน	ไม่เกี่ยวข้อง – ไม่มีการแยกส่วนเครือข่าย	ใช้ – ใช้ดุลยพินิจ	ใช้ – ใช้ดุลยพินิจ
		มีการสแกนหาจุดอ่อนบริเวณรอบนอกของเครือข่ายโดยทีมจัดการเครือข่ายอยู่เป็นระยะ ซึ่งจะสืบสวนจุดอ่อนที่อาจเกิดขึ้นด้วย	ไม่เกี่ยวข้อง	ใช้ – ใช้ดุลยพินิจ	ใช้ – ใช้ดุลยพินิจ
		มีการแจ้งเตือนเป็นระยะเพื่อให้ทราบถึงภัยคุกคามที่ระบุโดยระบบตรวจจับการบุกรุก และทีมจัดการเครือข่ายสืบสวนภัยคุกคามเหล่านั้น	ไม่เกี่ยวข้อง	ใช้ – ใช้ดุลยพินิจ	ใช้ – ใช้ดุลยพินิจ
		มีการใช้การควบคุมเพื่อจำกัดการเข้าถึงเครือข่ายส่วนตัวเสมือน (วีพีเอ็น) ไว้สำหรับผู้ใช้งานที่ได้รับอนุญาตและเหมาะสม	ไม่เกี่ยวข้อง – ไม่มีวีพีเอ็น	ใช้ – ใช้ดุลยพินิจ	ใช้ – ใช้ดุลยพินิจ
การปฏิบัติงานด้านไอที	การสำรองข้อมูลและการกู้คืนข้อมูล:	มีการสำรองข้อมูลทางการเงินอย่างสม่ำเสมอตามเวลาและความถี่ที่กำหนดไว้	ไม่เกี่ยวข้อง – พึ่งพาการสำรองข้อมูล	ใช้	ใช้

กระบวนการ	ความเสี่ยง	การควบคุม	ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ (ไอที)		
กระบวนการด้านไอที	ตัวอย่างความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้ไอที	ตัวอย่างการควบคุมทั่วไปของไอที	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ที่ไม่ซับซ้อน (ใช้/ไม่ใช้)	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์หรือระบบงานไอทีที่มีขนาดกลางและซับซ้อนปานกลาง (ใช้/ไม่ใช้)	ระบบงานไอทีขนาดใหญ่หรือซับซ้อน เช่น ระบบอีอาร์พี (ใช้/ไม่ใช้)
	ไม่สามารถกู้คืนหรือเข้าถึงข้อมูลทางการเงินได้ในเวลาที่เหมาะสมเมื่อข้อมูลเกิดการสูญหาย		ด้วยมือโดยทีมฝ่ายการเงิน		
การปฏิบัติงานด้านไอที	การจัดตารางงาน: ระบบที่ใช้งานจริง โปรแกรม หรืองานทำให้เกิดการประมวลข้อมูลไม่ถูกต้อง ไม่สมบูรณ์หรือไม่ได้รับอนุญาต	มีเฉพาะผู้ใช้งานที่ได้รับอนุญาตเท่านั้นที่สามารถเข้าถึงเพื่อปรับปรุงงานที่ทำเป็นกลุ่ม (รวมทั้งงานที่มีการเชื่อมต่อระหว่างระบบ) ในซอฟต์แวร์การจัดตารางงาน	ไม่เกี่ยวข้อง – ไม่มีงานที่ทำเป็นกลุ่ม	ใช้ – สำหรับบางระบบงาน	ใช้
		มีการติดตามระบบ โปรแกรม หรือระบบงานที่สำคัญ และมีการแก้ไขข้อผิดพลาดในการประมวลผลเพื่อให้มั่นใจว่างานต่างๆ เสร็จสมบูรณ์	ไม่เกี่ยวข้อง – ไม่มีการติดตามงาน	ใช้ – สำหรับบางระบบงาน	ใช้