

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265

การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยัง
ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ 265 – การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2555 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 265 – การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 – การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

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

ติดต่อ Permissions@ifac.org เพื่อขออนุญาตทำซ้ำ ครอบครองหรือเป็นสื่อ หรือใช้เอกสารฉบับนี้ในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265

การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และผู้บริหารของกิจการ

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555)

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1-3
วันถือปฏิบัติ	4
วัตถุประสงค์	5
คำจำกัดความ	6
ข้อกำหนด	7-11
การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
การพิจารณาว่าข้อบกพร่องของการควบคุมภายในได้ถูกระบุขึ้นแล้วหรือไม่	ก1-ก4
ข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญ	ก5-ก11
การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายใน	ก12-ก30

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 “การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีในการสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่ผู้สอบบัญชีพบจากการตรวจสอบงบการเงินไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการอย่างเหมาะสม มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดความสัมพันธ์อื่นของผู้สอบบัญชีในการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกิจการ และการออกแบบและทดสอบการควบคุมภายในนอกเหนือจากข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 315 (ปรับปรุง 2564)¹ และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330² โดยมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 260 (ปรับปรุง)³ กำหนดข้อกำหนดและให้แนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมในเรื่องความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีในการสื่อสารไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี
2. ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องของกิจการเมื่อมีการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ⁴ ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาการควบคุมภายในของกิจการเพื่อที่จะออกแบบวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีอาจไม่เพียงระบุข้อบกพร่องของการควบคุมระหว่างกระบวนการประเมินความเสี่ยง แต่สามารถระบุได้ในทุกช่วงของการตรวจสอบ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ระบุถึงข้อบกพร่องที่พบที่ผู้สอบบัญชีจะต้องสื่อสารไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ
3. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้ห้ามผู้สอบบัญชีสื่อสารประเด็นการควบคุมภายในอื่นซึ่งผู้สอบบัญชีพบในระหว่างการตรวจสอบไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ

วันถือปฏิบัติ

4. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ” ย่อหน้าที่ 12(ค) และ (ง) และย่อหน้าที่ 21-27

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล”

⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 21 และย่อหน้าที่ ก90-ก95 ให้แนวทางปฏิบัติสำหรับการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี

วัตถุประสงค์

5. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ เพื่อสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่ผู้สอบบัญชีพบในระหว่างการตรวจสอบไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการอย่างเหมาะสม ซึ่งในดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีเห็นว่าข้อบกพร่องดังกล่าวมีความสำคัญเพียงพอที่สมควรได้รับความสนใจ

คำจำกัดความ

6. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
 - (ก) ข้อบกพร่องของการควบคุมภายในมีอยู่เมื่อ
 - (1) การควบคุมที่ออกแบบ นำไปปฏิบัติหรือดำเนินการในลักษณะที่ไม่สามารถป้องกันหรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินได้อย่างทันทั่วทั้งที่ หรือ
 - (2) ไม่มีการควบคุมที่จำเป็นในการป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินได้อย่างทันทั่วทั้งที่
 - (ข) ข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญ หมายถึง ข้อบกพร่องใดข้อบกพร่องหนึ่งหรือข้อบกพร่องหลายข้อของการควบคุมภายในรวมกัน ซึ่งตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความสำคัญเพียงพอที่สมควรได้รับความสนใจจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก5)

ข้อกำหนด

7. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่า ผู้สอบบัญชีพบข้อบกพร่องใดข้อบกพร่องหนึ่งหรือข้อบกพร่องหลายข้อของการควบคุมภายในจากการปฏิบัติงานตรวจสอบหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก4)
8. หากผู้สอบบัญชีพบข้อบกพร่องใดข้อบกพร่องหนึ่งหรือข้อบกพร่องหลายข้อของการควบคุมภายในจากการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าข้อบกพร่องแต่ละข้อหรือข้อบกพร่องหลายข้อรวมกัน ก่อให้เกิดข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก5-ก11)
9. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญที่พบในระหว่างการตรวจสอบไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการให้ทันเวลา (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก12-ก18 และ ก27)
10. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเรื่องต่อไปนี้อย่างผู้บริหารในระดับที่มีหน้าที่รับผิดชอบที่เหมาะสมอย่างทันทั่วทั้งที่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19 และ ก27)
 - (ก) สื่อสารอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรถึงข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีได้สื่อสารหรือมีความตั้งใจที่จะสื่อสารไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ เว้นแต่ผู้สอบบัญชีอยู่ในสถานการณ์ที่ไม่เหมาะสมที่จะสื่อสารไปยังผู้บริหารโดยตรง และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก14 และ ก20-ก21)

- (ข) ข้อบกพร่องของการควบคุมภายในอื่นที่ผู้สอบบัญชีพบในระหว่างการตรวจสอบ ซึ่งยังไม่มีหน่วยงานอื่นสื่อสารไปยังผู้บริหารของกิจการและตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความสำคัญเพียงพอที่สมควรได้รับความสนใจจากผู้บริหารของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก22-ก26)
11. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญโดยรวมเรื่องดังต่อไปนี้
- (ก) คำอธิบายของข้อบกพร่องและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก28)
- (ข) ข้อมูลที่เพียงพอที่จะทำให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการเข้าใจเนื้อหาของการสื่อสาร โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายว่า (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก29-ก30)
- (1) วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ คือ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่อการเงิน
 - (2) ผู้สอบบัญชีได้พิจารณาถึงการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดการทางการเงิน เพื่อที่จะกำหนดวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน และ
 - (3) ประเด็นในการรายงานถูกจำกัดเฉพาะข้อบกพร่องที่ผู้สอบบัญชีพบในระหว่างการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความสำคัญเพียงพอที่สมควรได้รับความสนใจจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

การพิจารณาว่าข้อบกพร่องของการควบคุมภายในได้ถูกระบุขึ้นแล้วหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 7)

- ก1. ในการกำหนดว่าผู้สอบบัญชีได้ระบุข้อบกพร่องใดข้อบกพร่องหนึ่งหรือข้อบกพร่องหลายข้อของการควบคุมภายในหรือไม่นั้น ผู้สอบบัญชีอาจปรึกษาหารือร่วมกับผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องของสิ่งที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบการปรึกษาหารือดังกล่าวเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้สอบบัญชีแจ้งให้ผู้บริหารทราบได้อย่างทันท่วงที ถึงข้อบกพร่องที่มีอยู่ซึ่งผู้บริหารอาจไม่ได้ตระหนักมาก่อนหน้านี้ ระดับของผู้บริหารที่เหมาะสมที่จะปรึกษาหารือสิ่งที่ตรวจพบคือผู้ที่คุ้นเคยกับการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้อง และระดับของผู้บริหารที่มีอำนาจในการดำเนินการแก้ไขข้อบกพร่องของการควบคุมภายในนั้น การปรึกษาหารือโดยตรงกับผู้บริหารอาจไม่เหมาะสมในบางสถานการณ์ ตัวอย่างเช่น หากสิ่งที่ตรวจพบทำให้เกิดข้อสงสัยในความซื่อสัตย์และความรู้ความสามารถของผู้บริหาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก20)

- ก2. ในการหารือร่วมกับผู้บริหารเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ ซึ่งผู้สอบบัญชีตรวจพบนั้น ผู้สอบบัญชีอาจได้รับข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องสำหรับการพิจารณาต่อไป เช่น
- ความเข้าใจของผู้บริหารเกี่ยวกับสาเหตุของข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นจริงหรือสาเหตุของข้อบกพร่องที่สงสัย
 - ข้อยกเว้นที่เกิดจากข้อบกพร่องที่ผู้บริหารทราบแล้ว ยกตัวอย่างเช่น การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่สามารถป้องกันได้โดยการควบคุมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง
 - ทำทบทวนเบื้องต้นของผู้บริหารเกี่ยวกับการตอบสนองต่อสิ่งที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบ

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

- ก3. แนวคิดพื้นฐานเกี่ยวกับการควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมของกิจการขนาดเล็กค่อนข้างจะคล้ายคลึงกับกิจกรรมการควบคุมของกิจการขนาดใหญ่แต่ระเบียบการปฏิบัติจะมีความแตกต่างกัน นอกจากนั้น การควบคุมบางประเภทอาจไม่จำเป็นสำหรับกิจการขนาดเล็ก เนื่องจากการควบคุมที่กระทำโดยผู้บริหาร ตัวอย่างเช่น การที่ผู้บริหารมีอำนาจในการอนุมัติการให้เงินเชื่อแก่ลูกค้าและการอนุมัติการสั่งซื้อที่มีนัยสำคัญแต่เพียงผู้เดียว ทำให้เกิดประสิทธิผลในการควบคุมยอดคงเหลือและรายการทางบัญชีที่สำคัญและทำให้ความต้องการการควบคุมในรายละเอียดที่มากขึ้นมีน้อยลงหรือไม่มี
- ก4. นอกจากนี้กิจการขนาดเล็กมักมีจำนวนพนักงานน้อย ซึ่งอาจทำให้เกิดข้อจำกัดในการแบ่งแยกหน้าที่ในทางปฏิบัติ อย่างไรก็ตาม ในกิจการขนาดเล็กที่เจ้าของกิจการเป็นผู้บริหารเอง ผู้บริหารที่เป็นเจ้าของอาจสามารถกำกับดูแลอย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าในกิจการขนาดใหญ่ โดยควรจะรักษาสสมดุลระหว่างระดับการกำกับดูแลของผู้บริหารที่มากขึ้นกับโอกาสที่มากขึ้นในการที่ผู้บริหารจะเข้าแทรกแซงการควบคุมด้วย

ข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้า 6(ข) และ 8)

- ก5. ความมีนัยสำคัญของข้อบกพร่องใดข้อบกพร่องหนึ่งหรือข้อบกพร่องหลายข้อของการควบคุมภายในรวมกันมิได้ขึ้นอยู่กับเพียงว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้เกิดขึ้นแล้วหรือไม่เท่านั้น แต่ยังขึ้นอยู่กับความเป็นไปได้ที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดขึ้นและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญอาจมีอยู่แม้ว่าผู้สอบบัญชีไม่ได้พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระหว่างการตรวจสอบ
- ก6. ตัวอย่างประเด็นที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการกำหนดว่าข้อบกพร่องใดข้อบกพร่องหนึ่งหรือข้อบกพร่องหลายข้อของการควบคุมภายในรวมกันเป็นข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญหรือไม่ประกอบด้วย
- ความเป็นไปได้ที่ข้อบกพร่องนั้นจะนำไปสู่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อการเงินในอนาคต
 - โอกาสที่สินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องจะสูญหายหรือเกิดการทุจริตได้โดยง่าย

- การใช้ดุลยพินิจและความซับซ้อนในการประมาณการจำนวนเงิน เช่น การประมาณการทางบัญชีเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม
- จำนวนเงินที่ปรากฏในงบการเงินที่เป็นผลกระทบจากข้อบกพร่อง
- จำนวนเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นหรืออาจเกิดขึ้นกับยอดคงเหลือทางบัญชีหรือประเภทของรายการที่มีผลกระทบจากข้อบกพร่องใดข้อบกพร่องหนึ่งหรือข้อบกพร่องหลายข้อ
- ความสำคัญของการควบคุมนั้นต่อกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน ตัวอย่างเช่น
 - การควบคุมดูแลทั่วไป (เช่น การกำกับดูแลของผู้บริหาร)
 - การควบคุมเรื่องการป้องกันและตรวจพบทุจริต
 - การควบคุมเรื่องการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชีที่สำคัญ
 - การควบคุมเกี่ยวกับรายการที่มีนัยสำคัญกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
 - การควบคุมในเรื่องรายการที่มีนัยสำคัญที่ไม่เป็นปกติธุรกิจของกิจการ
 - การควบคุมในเรื่องกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน ณ วันสิ้นงวด (เช่น การควบคุมรายการในสมุดรายวันที่ใช้บันทึกรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ)
- สาเหตุและความถี่ของข้อบกพร่องที่ตรวจพบ ซึ่งเป็นผลมาจากข้อบกพร่องของการควบคุม
- ผลกระทบเกี่ยวเนื่องของข้อบกพร่องนั้นกับข้อบกพร่องอื่นของการควบคุมภายใน

ก7. ตัวอย่างข้อบ่งชี้ของข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญ

- หลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าสภาพแวดล้อมการควบคุมไม่มีประสิทธิภาพ ยกตัวอย่างเช่น
 - รายการที่มีนัยสำคัญที่มีผลประโยชน์ทางการเงินต่อผู้บริหาร แต่ไม่ได้รับการตรวจสอบอย่างละเอียดจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอย่างเหมาะสม
 - การพบการทุจริตของผู้บริหารที่ไม่ได้ถูกป้องกันโดยการควบคุมภายในของกิจการ ไม่ว่าการทุจริตนั้นจะมีสาระสำคัญหรือไม่ก็ตาม
 - ความล้มเหลวของผู้บริหารในการแก้ไขข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญที่เคยได้รับทราบอย่างเหมาะสม
- การขาดกระบวนการประเมินความเสี่ยงภายในกิจการที่โดยปกติแล้วควรจะมี
- หลักฐานที่แสดงให้เห็นว่ากระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการไม่มีประสิทธิภาพ ตัวอย่างเช่น ความล้มเหลวของผู้บริหารในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งผู้สอบบัญชีคาดหวังว่ากระบวนการในการระบุความเสี่ยงของกิจการจะระบุได้
- หลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่พบไม่มีประสิทธิภาพ (เช่น ไม่มีการควบคุมสำหรับความเสี่ยงนั้น)
- การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ตรวจพบโดยวิธีการของผู้สอบบัญชี ซึ่งไม่ได้รับการป้องกันหรือตรวจพบและแก้ไขโดยการควบคุมภายในของกิจการ

- การปรับงบการเงินที่เคยออกไปแล้วย้อนหลังเพื่อสะท้อนการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากข้อผิดพลาดหรือการทุจริต
 - หลักฐานที่แสดงให้เห็นถึงการไม่มีความสามารถของผู้บริหารในการกำกับดูแลการจัดทำงบการเงิน
- ก8. การควบคุมอาจถูกออกแบบให้สามารถนำไปปฏิบัติได้โดยลำพังหรืออาจต้องนำไปปฏิบัติร่วมกันเพื่อป้องกันหรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างมีประสิทธิภาพ⁵ ยกตัวอย่างเช่น การควบคุมเรื่องลูกหนี้อาจประกอบด้วย การควบคุมโดยอัตโนมัติและการควบคุมด้วยมือที่ถูกออกแบบมาให้นำไปปฏิบัติร่วมกันเพื่อป้องกันหรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับยอดคงเหลือทางบัญชี ข้อบกพร่องของการควบคุมภายในข้อใดข้อหนึ่งอาจไม่สำคัญเพียงพอที่ทำให้เกิดข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญ อย่างไรก็ตาม ข้อบกพร่องหลายข้อรวมกันที่มีผลกระทบต่อยอดคงเหลือทางบัญชีเดียวกันหรือการเปิดเผยข้อมูลประเภทเดียวกัน สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ หรือองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการประเภทเดียวกัน อาจเพิ่มความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ก่อให้เกิดข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญได้
- ก9. กฎหมายหรือข้อบังคับบางประเทศอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชี (โดยเฉพาะอย่างยิ่งการตรวจสอบกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์) ต้องสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในเฉพาะเรื่อง ซึ่งผู้สอบบัญชีพบในระหว่างการตรวจสอบไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลหรือหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง (เช่น หน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแล) หากกฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดคำศัพท์ที่มีความหมายและคำนิยามเป็นการเฉพาะสำหรับประเภทของข้อบกพร่องเหล่านี้ และกำหนดให้ผู้สอบบัญช้นำคำศัพท์ที่มีความหมายและคำนิยามเหล่านี้ไปใช้สำหรับวัตถุประสงค์ในการสื่อสาร ให้ผู้สอบบัญช้นำคำศัพท์ที่มีความหมายและคำนิยามดังกล่าวมาใช้ในการสื่อสารตามข้อกำหนดของกฎหมายหรือข้อบังคับ
- ก10. ในกรณีที่บางประเทศได้มีการกำหนดคำศัพท์ที่มีความหมายเฉพาะสำหรับประเภทข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่จะสื่อสารแต่หากไม่ได้มีการกำหนดคำนิยาม ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดเนื้อหาที่จะสื่อสารตามข้อกำหนดหรือข้อบังคับทางกฎหมาย โดยผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาความเหมาะสมในการปฏิบัติตามข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างเช่น หากวัตถุประสงค์ของข้อกำหนดหรือข้อบังคับทางกฎหมาย คือ การสื่อสารให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทราบถึงประเด็นการควบคุมภายในบางประการ อาจเป็นการเหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีจะถือว่าประเด็นดังกล่าวเป็นประเด็นข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญ ซึ่งถูกกำหนดให้ต้องสื่อสารกับผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
- ก11. ข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ยังคงเหมือนเดิมแม้ว่ากฎหมายหรือข้อบังคับอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญช้นำคำศัพท์ที่มีความหมายและคำนิยามเป็นการเฉพาะมาใช้

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ ก175

การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายใน

การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างอิงย่อหน้าที่ 9)

- ก12. การสื่อสารข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นลายลักษณ์อักษรสะท้อนให้เห็นถึงความสำคัญของประเด็นที่น่าเสนอ และช่วยให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลบรรลุความรับผิดชอบเกี่ยวกับการกำกับดูแล มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) กำหนดข้อพิจารณาที่เกี่ยวข้องในการสื่อสารไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเมื่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทั้งหมดมีส่วนเกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการ⁶
- ก13. ในการกำหนดว่าควรสื่อสารเป็นลายลักษณ์อักษรเมื่อใด ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาการได้รับการสื่อสารดังกล่าวจะเป็นปัจจัยสำคัญที่จะทำให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลสามารถปฏิบัติหน้าที่ในการกำกับดูแลหรือไม่ นอกจากนั้น สำหรับกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในบางประเทศ ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจจำเป็นต้องได้รับการสื่อสารอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้สอบบัญชีก่อนวันที่งบการเงินจะได้รับการอนุมัติเพื่อที่จะปฏิบัติหน้าที่ตามความรับผิดชอบเฉพาะที่เกี่ยวกับการควบคุมภายในตามข้อกำหนดทางกฎหมายหรือวัตถุประสงค์อื่น สำหรับกิจการอื่น ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลภายหลังจากนั้นได้ อย่างไรก็ตาม ในกรณีหลังนั้นเนื่องจากการสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรของผู้สอบบัญชีในเรื่องข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญเป็นส่วนหนึ่งของแฟ้มข้อมูลการสอบบัญชี ดังนั้น การสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรในภายหลังนั้นอาจทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถทำตามข้อกำหนด⁷ ของการสอบบัญชีที่กำหนดให้ผู้สอบบัญชีจัดทำแฟ้มข้อมูลการสอบบัญชีให้สมบูรณ์ได้ทันเวลาตามฐานการสอบบัญชี รหัส 230 กำหนดเวลาที่เหมาะสมในการจัดทำแฟ้มข้อมูลการสอบบัญชีให้สมบูรณ์โดยทั่วไปภายในไม่เกิน 60 วันนับจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี⁸
- ก14. โดยไม่คำนึงว่าจะสื่อสารข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญเป็นลายลักษณ์อักษรเมื่อใด ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญเบื้องต้นด้วยวาจาไปยังผู้บริหาร และในกรณีที่เหมาะสมสื่อสารไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลด้วย ทั้งนี้เพื่อช่วยให้ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลสามารถแก้ไขข้อบกพร่องได้ทันเวลาเพื่อลดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญให้เหลือน้อยที่สุด อย่างไรก็ตาม การดำเนินการดังกล่าวไม่ได้ปลดปล่อยความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการสื่อสารข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญเป็นลายลักษณ์อักษรตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 13

⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 14

⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 ย่อหน้าที่ ก21

- ก15. ระดับของรายละเอียดในการสื่อสารข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญเป็นดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในแต่ละสถานการณ์ ตัวอย่างปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีอาจคำนึงถึงในการกำหนดระดับของรายละเอียดที่เหมาะสมสำหรับการสื่อสารมีดังต่อไปนี้
- ลักษณะของกิจการ ตัวอย่างเช่น ข้อกำหนดในการสื่อสารของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะอาจแตกต่างจากกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ
 - ขนาดและความซับซ้อนของกิจการ ตัวอย่างเช่น ข้อกำหนดในการสื่อสารของกิจการที่การดำเนินงานมีความซับซ้อนมากอาจแตกต่างจากกิจการที่การดำเนินงานไม่มีความซับซ้อน
 - ลักษณะของข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีพบ
 - องค์ประกอบของการกำกับดูแลของกิจการ ตัวอย่างเช่น หากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลประกอบด้วยบุคคลที่ไม่มีประสบการณ์อย่างมากในประเภทธุรกิจที่กิจการดำเนินการหรือในเรื่องที่จะสื่อสาร กิจการจำเป็นต้องสื่อสารในระดับของรายละเอียดที่มากขึ้น
 - ข้อกำหนดหรือข้อบังคับทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในเฉพาะเรื่อง
- ก16. ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจตระหนักถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีพบในระหว่างการตรวจสอบอยู่แล้ว และอาจเลือกที่จะไม่แก้ไขข้อบกพร่องดังกล่าวเมื่อพิจารณาถึงต้นทุนและข้อพิจารณาอื่น ๆ แล้ว ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีความรับผิดชอบในการประเมินต้นทุนและประโยชน์ของการดำเนินการแก้ไขข้อบกพร่อง ดังนั้น ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 9 จึงไม่ต้องคำนึงถึงเรื่องต้นทุนหรือข้อพิจารณาอื่น ๆ ซึ่งผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจใช้ในการพิจารณาเพื่อกำหนดว่าจะแก้ไขข้อบกพร่องหรือไม่
- ก17. ข้อเท็จจริงที่ว่าผู้สอบบัญชีได้สื่อสารข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการในการตรวจสอบครั้งก่อนแล้วไม่ได้ทำให้ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องสื่อสารข้อบกพร่องดังกล่าวซ้ำในกรณีที่ข้อบกพร่องดังกล่าวยังคงไม่ได้รับการแก้ไข หากผู้สอบบัญชีเคยสื่อสารข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญที่ยังคงมีอยู่ไปยังผู้บริหารก่อนหน้านี้แล้ว การสื่อสารในปัจจุบันอาจอธิบายชี้ถึงข้อบกพร่องในรายละเอียดเช่นเดียวกับที่ได้เคยสื่อสารไว้ก่อนหน้านี้ หรืออาจเพียงอ้างอิงถึงการสื่อสารครั้งก่อน ผู้สอบบัญชีอาจสอบถามผู้บริหาร หรือในกรณีที่เหมาะสม สอบถามผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงเหตุผลที่ข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญดังกล่าวยังไม่ได้รับการแก้ไข การไม่ได้ดำเนินการแก้ไขโดยปราศจากคำอธิบายที่สมเหตุสมผล อาจถือได้ว่าเป็นข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญ

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

- ก18. ในกรณีการตรวจสอบกิจการขนาดเล็ก ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในรูปแบบที่มีโครงสร้างน้อยกว่าในกรณีการตรวจสอบกิจการขนาดใหญ่

การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้บริหารของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 10)

- ก19. โดยปกติแล้ว ระดับของผู้บริหารที่เหมาะสม คือ ผู้บริหารที่มีอำนาจและรับผิดชอบในการประเมินข้อบกพร่องของการควบคุมภายในและดำเนินการแก้ไขที่จำเป็น สำหรับข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญ ระดับของผู้บริหารที่เหมาะสมน่าจะเป็นผู้บริหารสูงสุดหรือผู้บริหารสูงสุดทางการเงิน (หรือเทียบเท่า) และเรื่องดังกล่าวยังต้องถูกสื่อสารไปยังผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลด้วย สำหรับข้อบกพร่องของการควบคุมภายในอื่น ผู้บริหารระดับที่เหมาะสมที่จะสื่อสารอาจเป็นผู้บริหารที่มีอำนาจในการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับส่วนที่การควบคุมส่งผลกระทบและมีอำนาจในการดำเนินการแก้ไข

การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญไปยังผู้บริหารของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 10(ก))

- ก20. ข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญที่พบอาจก่อให้เกิดข้อสงสัยในความซื่อสัตย์และความรู้ความสามารถของผู้บริหาร ตัวอย่างเช่น อาจมีหลักฐานเกี่ยวกับการทุจริตหรือการจงใจไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับของผู้บริหาร หรือผู้บริหารอาจแสดงให้เห็นถึงการไม่สามารถกำกับดูแลการจัดทำงานการเงินอย่างเพียงพอ ซึ่งอาจทำให้เกิดข้อสงสัยในความรู้ความสามารถของผู้บริหาร ถ้าเป็นเช่นนั้น จึงอาจไม่เหมาะสมที่จะสื่อสารข้อบกพร่องดังกล่าวโดยตรงไปยังผู้บริหาร
- ก21. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) กำหนดและให้แนวทางในการรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือที่สงสัย รวมถึงเมื่อผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีส่วนเกี่ยวข้องในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับดังกล่าว มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 กำหนดและให้แนวทางในการสื่อสารไปยังผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเมื่อผู้สอบบัญชีพบการทุจริตหรือสงสัยว่ามีการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหาร¹⁰

การสื่อสารข้อบกพร่องอื่นของการควบคุมภายในไปยังผู้บริหารของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 10(ข))

- ก22. ในระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจพบข้อบกพร่องอื่นของการควบคุมภายในที่ไม่มีนัยสำคัญแต่อาจมีความสำคัญเพียงพอที่สมควรได้รับความสนใจจากผู้บริหาร ในการกำหนดว่าข้อบกพร่องอื่นของการควบคุมภายในข้อใดควรได้รับความสนใจจากผู้บริหารนั้น เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพในแต่ละสถานการณ์ โดยให้พิจารณาความเป็นไปได้และขนาดของผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นในงบการเงิน ซึ่งเป็นผลของข้อบกพร่องนั้น
- ก23. การสื่อสารข้อบกพร่องอื่นของการควบคุมภายในที่สมควรได้รับความสนใจจากผู้บริหารไม่จำเป็นต้องสื่อสารเป็นลายลักษณ์อักษรแต่อาจสื่อสารด้วยวาจาได้ เมื่อผู้สอบบัญชีปรึกษาหารือเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของสิ่งที่ผู้สอบบัญชีพบกับผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาที่จะแจ้งให้ผู้บริหารทราบเกี่ยวกับข้อบกพร่องอื่น ๆ นั้นด้วย ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงไม่จำเป็นต้องสื่อสารข้อบกพร่องดังกล่าวอย่างเป็นทางการหลังจากนั้น

⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) “การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 23-29

¹⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 42

- ก24. หากผู้สอบบัญชีสื่อสารข้อบกพร่องอื่นของการควบคุมภายในนอกเหนือจากข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญไปยังผู้บริหารในการตรวจสอบครั้งก่อนแล้ว และผู้บริหารเลือกที่จะไม่แก้ไขข้อบกพร่องนั้นเนื่องจากเหตุผลด้านต้นทุนหรือเหตุผลอื่น ๆ ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องสื่อสารข้อบกพร่องดังกล่าวซ้ำในงวดปัจจุบันอีก นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องสื่อสารข้อบกพร่องที่ผู้บริหารได้รับทราบแล้วจากบุคคลอื่น เช่น ผู้ตรวจสอบภายใน หรือหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแล อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารข้อบกพร่องดังกล่าวอีกครั้งหากมีการเปลี่ยนแปลงผู้บริหารหรือหากผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลใหม่ที่ทำให้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีและผู้บริหารเกี่ยวกับข้อบกพร่องดังกล่าวต่างไปจากเดิม ทั้งนี้ความล้มเหลวของผู้บริหารในการจัดการแก้ไขข้อบกพร่องอื่นของการควบคุมภายในที่ได้สื่อสารไปแล้วในครั้งก่อนอาจถือเป็นข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญที่จำเป็นต้องสื่อสารไปยังผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในสถานการณ์นั้น ๆ
- ก25. ในบางสถานการณ์ ผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจต้องการทราบรายละเอียดเกี่ยวกับข้อบกพร่องอื่นของการควบคุมภายในที่ผู้สอบบัญชีสื่อสารไปยังผู้บริหาร หรืออาจต้องการให้ผู้สอบบัญชีสรุปลักษณะของข้อบกพร่องอื่นให้ทราบ อีกกรณีหนึ่ง คือ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่ามีความเหมาะสมที่จะแจ้งให้ผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทราบถึงการสื่อสารข้อบกพร่องอื่นระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้บริหาร ในแต่ละกรณีข้างต้น ผู้สอบบัญชีอาจแจ้งให้ผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทราบโดยวาจาหรือลายลักษณ์อักษรก็ได้แล้วแต่ความเหมาะสม
- ก26. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) กำหนดข้อพิจารณาที่เกี่ยวข้องกับการสื่อสารไปยังผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ในกรณีที่ผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทั้งหมดมีส่วนเกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการ¹¹

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ (อ้างถึงย่อหน้า 9-10)

- ก27. ผู้สอบบัญชีภาครัฐอาจมีความรับผิดชอบเพิ่มมากขึ้นในการสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในซึ่งผู้สอบบัญชีพบในระหว่างการตรวจสอบในระดับของรายละเอียดและสื่อสารกับผู้รับรายงานซึ่งไม่ได้อยู่ในการพิจารณาโดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างเช่น ข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญอาจต้องมีการสื่อสารไปยังหน่วยงานของรัฐหรือคณะกรรมการกำกับดูแลอื่น ๆ กฎหมาย ข้อบังคับ หรือหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลอื่นอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีภาครัฐรายงานข้อบกพร่องของการควบคุมภายในโดยไม่คำนึงถึงความมีนัยสำคัญของผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากข้อบกพร่องนั้น นอกจากนี้ กฎหมายอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีภาครัฐต้องรายงานเรื่องเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องในขอบเขตที่กว้างกว่าการสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างเช่น การควบคุมเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดตามสัญญาหรือข้อตกลงเงินช่วยเหลือ

¹¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้า 13

เนื้อหาของการสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรของข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้า 11)

- ก28. ในการอธิบายผลกระทบของข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญที่อาจเกิดขึ้น ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องหาผลกระทบดังกล่าวเป็นตัวเลข ข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญอาจถูกจัดกลุ่มรวมกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการรายงานหากมีความเหมาะสม ในการสื่อสารข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษร ผู้สอบบัญชีอาจให้ข้อเสนอแนะในการแก้ไขข้อบกพร่อง การตอบรับหรือข้อเสนอการตอบรับของผู้บริหาร และข้อความที่ระบุว่าผู้สอบบัญชีได้ดำเนินการเพื่อตรวจสอบว่ากิจการได้มีการดำเนินการตามที่ผู้บริหารตอบรับแล้วหรือไม่
- ก29. ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงความเหมาะสมในการรวมข้อมูลดังต่อไปนี้เป็นเนื้อหาเพิ่มเติมในการสื่อสาร
- การระบุว่า หากผู้สอบบัญชีได้ขยายวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีอาจพบข้อบกพร่องเพิ่มเติมที่ต้องรายงาน หรือสรุปได้ว่าข้อบกพร่องที่ได้รายงานบางประเด็นไม่มีความจำเป็นที่จะต้องรายงาน
 - การระบุว่า การสื่อสารนี้มีขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เพื่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและไม่เหมาะสมสำหรับวัตถุประสงค์อื่น
- ก30. กฎหมายหรือข้อบังคับอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีหรือผู้บริหารต้องนำเสนอของการสื่อสารของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญที่เป็นลายลักษณ์อักษรไปยังหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลที่เหมาะสม ในกรณีนี้การสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรของผู้สอบบัญชีอาจระบุถึงหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลที่ผู้สอบบัญชีสื่อสารไปถึง