

**มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบงบการเงิน
ของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ for Audit of Financial Statements of Less Complex Entities (LCE) – มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศสำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนธันวาคม พ.ศ. 2566 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนธันวาคม พ.ศ. 2568 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 หรือต่อการกระทำใดๆ ที่อาจตามมาจากผลดังกล่าว

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ for Audit of Financial Statements of Less Complex Entities © 2023 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย © 2025 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ: *ISA for Audit of Financial Statements of Less Complex Entities, December 2023*

ติดต่อ Permissions@ifac.org เพื่อขออนุญาตทำซ้ำ ครอบครองหรือเป็นสื่อ หรือใช้เอกสารฉบับนี้ ในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน

มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบงบการเงิน ของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2568)

สารบัญ

หน้าที่

บทนำของมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย	1
ก. ขอบเขตการบังคับใช้ของมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบงบการเงินของ กิจการที่มีความซับซ้อนน้อย	7
1. แนวคิดพื้นฐาน หลักการทั่วไป และข้อกำหนดสำคัญ	16
1.1. วันถือปฏิบัติ	16
1.2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง และการบริหารคุณภาพระดับสำนักงาน	16
1.3. วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี	17
1.4. แนวคิดพื้นฐานและหลักการทั่วไปในการปฏิบัติงานสอบบัญชี	18
1.5. การทุจริต	20
1.6. กฎหมายและข้อบังคับ	22
1.7. บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	23
1.8. การสื่อสารทั่วไปกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล	24
1.9. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานเฉพาะเรื่อง	26
2. หลักฐานการสอบบัญชีและการจัดทำเอกสารหลักฐาน	28
2.1. วัตถุประสงค์	28
2.2. หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ	28
2.3. ข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี	29
2.4. ข้อกำหนดทั่วไปเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐาน	31
3. การบริหารคุณภาพงาน	35
3.1. วัตถุประสงค์	35
3.2. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน	36
3.3. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานเฉพาะเรื่อง	41
4. การตอบรับงานหรือการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้างานสอบบัญชี และการสอบบัญชีครั้งแรก	42
4.1. วัตถุประสงค์	43

4.2.	เงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการตรวจสอบ.....	43
4.3.	ข้อพิจารณาในการรับงานลูกค้าหรือการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า	44
4.4.	ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี.....	45
4.5.	การสอบบัญชีครั้งแรก.....	46
4.6.	ข้อกำหนดเกี่ยวกับการสื่อสารเฉพาะเรื่อง	48
4.7.	ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานเฉพาะเรื่อง.....	48
5.	การวางแผน	50
5.1.	วัตถุประสงค์.....	50
5.2.	กิจกรรมการวางแผนงาน	50
5.3.	ความมีสาระสำคัญ	55
5.4.	ข้อกำหนดเกี่ยวกับการสื่อสารเฉพาะเรื่อง	57
5.5.	ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานเฉพาะเรื่อง.....	58
6.	การระบุและประเมินความเสี่ยง	59
6.1.	วัตถุประสงค์.....	59
6.2.	วิธีการตรวจสอบที่ใช้สำหรับการระบุและประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	60
6.3.	ความเข้าใจในแง่มุมที่เกี่ยวข้องของกิจการ.....	63
6.4.	การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ	74
6.5.	การประเมินความเหมาะสมของการใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับ กิจการที่มีความซับซ้อนน้อย.....	80
6.6.	ข้อกำหนดเกี่ยวกับการสื่อสารเฉพาะเรื่อง	81
6.7.	ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานเฉพาะเรื่อง.....	81
7.	การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ที่ได้ประเมินไว้.....	83
7.1.	วัตถุประสงค์.....	83
7.2.	วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงินที่ได้ประเมินไว้.....	84
7.3.	วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ได้ประเมินไว้	85
7.4.	เรื่องเฉพาะอื่นๆ	95
7.5.	การรวบรวมการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง.....	109
7.6.	ข้อกำหนดเกี่ยวกับการสื่อสารเฉพาะเรื่อง	110
7.7.	ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานเฉพาะเรื่อง.....	111

8. การสรุปผล	113
8.1. วัตถุประสงค์.....	113
8.2. การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ระบุได้ระหว่างการตรวจสอบ	113
8.3. การวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการสรุปผลโดยรวม	114
8.4. เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน	114
8.5. การประเมินและกิจกรรมอื่นๆ ของผู้สอบบัญชี เพื่อสนับสนุนผลสรุปการตรวจสอบ	117
8.6. หนังสือรับรอง.....	119
8.7. ความรับผิดชอบในภาพรวมเกี่ยวกับการบริหารและการได้มาซึ่งคุณภาพ	122
8.8. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการสื่อสารเฉพาะเรื่อง	123
8.9. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานเฉพาะเรื่อง.....	124
9. การแสดงความเห็นและการรายงาน	127
9.1. วัตถุประสงค์.....	127
9.2. การแสดงความเห็นต่องบการเงิน	127
9.3. รูปแบบการแสดงความเห็น.....	129
9.4. รายงานของผู้สอบบัญชี	130
9.5. การเปลี่ยนแปลงความเห็น.....	134
9.6. วรรคอื่นๆ ในรายงานของผู้สอบบัญชี.....	142
9.7. ข้อมูลเปรียบเทียบ—ตัวเลขเปรียบเทียบและงบการเงินเปรียบเทียบ	145
9.8. ข้อมูลอื่น.....	146
9.9. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานเฉพาะเรื่อง.....	149
10. การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ	150
10.1. วัตถุประสงค์.....	150
10.2. กิจกรรมการวางแผน	150
10.3. ความมีสาระสำคัญ.....	152
10.4. การทำความเข้าใจกลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ แบบทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ	153
10.5. การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ	154
10.6. การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ที่ประเมินไว้	154
10.7. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการสื่อสารเฉพาะเรื่อง.....	156
10.8. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานเฉพาะเรื่อง	156

ภาคผนวก 1	158
ภาคผนวก 2	180
ภาคผนวก 3	184
ภาคผนวก 4	185
ภาคผนวก 5	189
ภาคผนวก 6	191
ภาคผนวก 7	193

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทนำของมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย

- น1. มาตรฐานฉบับนี้ (เรียกสั้นๆ ว่า มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย) ออกแบบมาเพื่อให้สามารถบรรลุความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด สำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยทั้งภาคเอกชนและหน่วยงานภาครัฐ มาตรฐานฉบับนี้ได้รับการพัฒนาขึ้นเพื่อให้สะท้อนถึงลักษณะและสถานการณ์ของการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย และส่งผลให้มีการปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีคุณภาพอย่างสม่ำเสมอ มาตรฐานฉบับนี้ตั้งอยู่บนหลักการที่ว่า สำนักงานจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1¹ งานตรวจสอบที่มีคุณภาพเกิดจากการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมทั้งการรายงานผลการตรวจสอบตามมาตรฐานวิชาชีพ และข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง การบรรลุวัตถุประสงค์ของมาตรฐานฉบับนี้อาศัยการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพและการดำรงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ
- น2. มาตรฐานฉบับนี้จัดทำขึ้นในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปฉบับสมบูรณ์ของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยตามที่อธิบายในส่วน ก. ทั้งนี้ มาตรฐานฉบับนี้อาจนำไปปรับใช้ตามความจำเป็นในสถานการณ์ของการตรวจสอบงบการเงินที่จัดทำเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะฉบับสมบูรณ์ การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบบัญชี หรือรายการในงบการเงิน ในกรณีที่เป็นกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยตามที่อธิบายไว้ในส่วน ก. เท่านั้น
- น3. หากงานตรวจสอบใดปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยฉบับนี้แล้ว งานตรวจสอบนั้นไม่ต้องปฏิบัติตาม “มาตรฐานการสอบบัญชี”
- น4. ส่วน ก. อธิบายถึงการพิจารณาความเหมาะสมของการใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย การตัดสินใจว่าเมื่อใดที่ผู้สอบบัญชีต้องหรือสามารถนำมาตรฐานฉบับนี้มาใช้ ซึ่งรวมถึงคำอธิบายลักษณะของกิจการที่อาจใช้การตรวจสอบตามมาตรฐานฉบับนี้ เป็นอำนาจของหน่วยงานที่ออกกฎหมายและหน่วยงานกำกับดูแล หรือองค์กรในประเทศซึ่งมีอำนาจในการกำหนดมาตรฐาน
- น5. หากใช้มาตรฐานฉบับนี้สำหรับการปฏิบัติงานสอบบัญชีอื่นนอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในส่วน ก. ผู้สอบบัญชีไม่ได้รับอนุญาตให้อ้างอิงในการตรวจสอบนั้นว่าได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยในรายงานของผู้สอบบัญชี

¹ มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 “การบริหารคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ หรือการสอบทานงบการเงิน หรืองานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง”

- น6. มาตรฐานฉบับนี้ไม่ได้บ่งชี้กฎหมายหรือข้อบังคับใดๆ ที่กำกับดูแลการตรวจสอบงบการเงินของประเทศนั้น มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยนี้ไม่ได้กล่าวถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่อาจกำหนดไว้ในกฎหมายหรือข้อบังคับ ความรับผิดชอบดังกล่าวอาจแตกต่างไปจากที่กำหนดไว้ในมาตรฐานฉบับนี้ และผู้สอบบัญชียังคงมีความรับผิดชอบที่จะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทางกฎหมาย ข้อบังคับ หรือภาระหน้าที่ทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องทั้งหมด

แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

- น7. งบการเงินที่ได้รับการตรวจสอบ คืองบการเงินของกิจการที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการ ภายใต้การกำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล กฎหมายหรือข้อบังคับอาจกำหนดความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน มาตรฐานฉบับนี้ไม่ได้กำหนดความรับผิดชอบของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และไม่ได้บ่งชี้ข้อกำหนดกฎหมายหรือข้อบังคับที่กำหนดความรับผิดชอบของบุคคลดังกล่าว อย่างไรก็ตาม การตรวจสอบตามมาตรฐานฉบับนี้เป็นการตรวจสอบบนหลักการการปฏิบัติงานตรวจสอบที่ว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ได้รับทราบถึงความรับผิดชอบบางประการอันเป็นพื้นฐานของการปฏิบัติงานตรวจสอบ การตรวจสอบงบการเงินไม่ได้ปลดเปลื้องความรับผิดชอบของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่อการจัดทำงบการเงิน

ขอบเขตความรับผิดชอบของผู้บริหารหรือวิธีการที่ใช้ในการอธิบายความรับผิดชอบดังกล่าวอาจแตกต่างกันในแต่ละประเทศ แม้ว่าขอบเขตของความรับผิดชอบหรือวิธีการอธิบายความรับผิดชอบเหล่านั้นอาจแตกต่างกันไป แต่การตรวจสอบตามมาตรฐานฉบับนี้เป็นการตรวจสอบบนหลักการการปฏิบัติงานตรวจสอบที่ว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ได้รับทราบและเข้าใจว่าตนมีความรับผิดชอบในเรื่องดังต่อไปนี้:

- การจัดทำงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการนำเสนองบการเงินดังกล่าวโดยถูกต้องตามที่ควร (ในกรณีที่เหมาะสม)
- การควบคุมภายในที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) พิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และ
- การให้ผู้สอบบัญชีสามารถเข้าถึงข้อมูลทั้งหมดได้อย่างไม่จำกัดสำหรับข้อมูลทั้งหมดที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ทราบว่าเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน และข้อมูลเพิ่มเติมที่ผู้สอบบัญชีอาจร้องขอ รวมทั้งการเข้าถึงบุคคลต่างๆ ภายในกิจการได้อย่างไม่มีข้อจำกัด ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าจำเป็นที่จะต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากบุคคลเหล่านั้น

- น8. แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง มีกรรมถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กำหนดขึ้น โดยองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่หรือองค์กรที่เป็นที่ยอมรับในการกำหนดมาตรฐาน หรือโดยข้อกำหนดของกฎหมายหรือข้อบังคับต่างๆ
- น9. ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง กำหนดรูปแบบและเนื้อหาของงบการเงิน แม้ว่าแม่บทการรายงานทางการเงินอาจไม่ได้กล่าวถึงวิธีปฏิบัติหรือการเปิดเผยข้อมูลสำหรับทุกรายการหรือทุกเหตุการณ์ แต่โดยทั่วไปแล้วแม่บทการรายงานทางการเงินได้ครอบคลุมหลักการกว้างๆ ไว้อย่างเพียงพอ ซึ่งสามารถใช้เป็นเกณฑ์ในการพัฒนานโยบายการบัญชี และการนำนโยบายการบัญชีไปปฏิบัติให้สอดคล้องกับแนวคิดพื้นฐานของข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินได้
- น10. แม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทเป็นแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร ในขณะที่บางแม่บท เป็นแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ มาตรฐานฉบับนี้ครอบคลุมแม่บททั้งสองประเภท คำว่า “แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร” ใช้อ้างอิงถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่กำหนดให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บทนั้น และ
- (ก) ให้ยอมรับโดยชัดแจ้งหรือโดยนัยว่า เพื่อให้การนำเสนองบการเงินนั้นถูกต้องตามที่ควร ผู้บริหารอาจจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลนอกเหนือไปจากที่กำหนดเฉพาะในแม่บท หรือ
 - (ข) ให้ยอมรับโดยชัดแจ้งว่า ผู้บริหารอาจจำเป็นต้องปฏิบัติต่างไปจากข้อกำหนดของแม่บท เพื่อให้การนำเสนองบการเงินนั้นถูกต้องตามที่ควร ทั้งนี้การปฏิบัติที่แตกต่างไปดังกล่าว อาจจำเป็นในสถานการณ์ที่อาจจะเกิดขึ้นเท่านั้น
- คำว่า “แม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์” ใช้อ้างอิงถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่กำหนดให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บทนั้น แต่ไม่ได้รวมถึงการยอมรับตาม (ก) หรือ (ข) ข้างต้น

การตรวจสอบงบการเงิน

- น11. วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ คือ การเพิ่มระดับความเชื่อมั่นของผู้ใช้งบการเงินที่มีต่องบการเงิน การบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวเกิดขึ้นได้โดยการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ มาตรฐานฉบับนี้ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี
- น12. ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเป็นความเชื่อมั่นในระดับสูง ซึ่งเกิดขึ้นเมื่อผู้สอบบัญชีได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอที่จะลดความเสี่ยงในการสอบบัญชี (หรือความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมต่องบการเงินที่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ) ให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ อย่างไรก็ตาม ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลไม่ใช่ความเชื่อมั่นในระดับสูงสุด เนื่องจากการสอบบัญชีมีข้อจำกัดสืบเนื่องซึ่งทำให้หลักฐานการสอบบัญชีส่วนใหญ่ที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการสรุปผลและใช้เป็นเกณฑ์

ในการแสดงความเห็นนั้น มีลักษณะที่ต้องใช้ดุลยพินิจมากกว่าที่จะเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปในตัวเอง

ข้อจำกัดสืบเนื่องของการสอบบัญชี

ความเสี่ยงในการสอบบัญชี เป็นผลมาจากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและความเสี่ยงจากการตรวจสอบ การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญขึ้นอยู่กับวิธีการที่ใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่จำเป็นในการประเมินความเสี่ยงและขึ้นอยู่กับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับตลอดการตรวจสอบ การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพมากกว่าเป็นเรื่องของความสามารถในการวัดค่าอย่างแม่นยำ

ด้วยข้อจำกัดสืบเนื่องของการสอบบัญชี จึงมีความเสี่ยงที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญบางประการในงบการเงินอาจไม่ถูกตรวจพบ ถึงแม้ว่าการตรวจสอบได้มีการวางแผนและปฏิบัติงานตามมาตรฐานฉบับนี้อย่างเหมาะสมแล้วก็ตาม ด้วยเหตุนี้ เพียงการพบในภายหลังถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ซึ่งเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดนั้น ไม่ได้แสดงให้เห็นถึงการไม่ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานฉบับนี้ อย่างไรก็ตาม ข้อจำกัดสืบเนื่องของการสอบบัญชีไม่ใช่ข้ออ้างของผู้สอบบัญชีในการยอมรับหลักฐานการสอบบัญชีที่ไม่น่าเชื่อถือ

รูปแบบของมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย

น13. มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยประกอบด้วย

- (ก) ส่วน ก ซึ่งอธิบายถึงการพิจารณาความเหมาะสมของการใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย
- (ข) ส่วนที่ 1 ซึ่งอธิบายแนวคิดพื้นฐาน หลักการทั่วไป และข้อกำหนดสำคัญที่ต้องนำไปปฏิบัติตลอดการตรวจสอบ
- (ค) ส่วนที่ 2 ซึ่งอธิบายข้อกำหนดทั่วไปสำหรับหลักฐานการสอบบัญชีและการจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ รวมทั้งวัตถุประสงค์โดยรวมของการตรวจสอบ
- (ง) ส่วนที่ 3 ซึ่งอธิบายภาระหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสำหรับการบริหารคุณภาพในการตรวจสอบกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย
- (จ) ส่วนที่ 4 ถึง 9 ซึ่งอธิบายข้อกำหนดในรายละเอียดสำหรับการตรวจสอบ โดยอธิบายตามลำดับของกระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบ แต่ละส่วนดังกล่าวยังระบุถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับการสื่อสารและการจัดทำเอกสารหลักฐานเฉพาะเรื่องที่มีความจำเป็น
- (ฉ) ส่วนที่ 10 ซึ่งอธิบายข้อพิจารณาเพิ่มเติมเป็นพิเศษที่จะนำไปใช้สำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ

- (ข) ภาคผนวก ซึ่งรวมถึงอภิธานศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานฉบับนี้ สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ตัวอย่างหนังสือตอบรับงาน และตัวอย่างหนังสือรับรอง รวมทั้งข้อมูลสนับสนุนอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องสำหรับการนำข้อกำหนดภายใต้มาตรฐานฉบับนี้ไปปฏิบัติ

น14. เนื้อหาของส่วนที่ 1 ถึง 10 ประกอบด้วย

- (ก) คำอธิบายเบื้องต้นที่แสดงไว้ในกรอบสี่เหลี่ยม ซึ่งครอบคลุมเกี่ยวกับเนื้อหาและขอบเขตของส่วนนั้น ๆ (คำอธิบายดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่เพิ่มเติมแก่ผู้สอบบัญชี)
- (ข) วัตถุประสงค์ ซึ่งเชื่อมโยงข้อกำหนดของส่วนนั้น ๆ ไปยังวัตถุประสงค์โดยรวมของการตรวจสอบ
- (ค) ข้อกำหนดที่ต้องปฏิบัติตาม (ยกเว้นในกรณีที่เป็นข้อกำหนดที่ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขบางประการและเงื่อนไขนั้นไม่เกิดขึ้นจริง) ข้อกำหนดต่างๆ จะระบุโดยใช้คำว่า “ต้อง”
- (ง) คำอธิบายสำคัญ ซึ่งออกแบบมาเพื่อให้คำอธิบายเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับหัวข้อย่อยหรือข้อกำหนดบางเรื่อง คำอธิบายสำคัญทั้งหมดนำเสนออยู่ภายในกรอบสี่เหลี่ยมพื้นสีฟ้าและแสดงด้วยอักษรเอียง คำอธิบายสำคัญมี 2 ประเภท ได้แก่ คำอธิบายสำคัญที่เป็นคำแนะนำทั่วไป ซึ่งอธิบายถึงบริบทของหัวข้อนั้น ๆ โดยจะแสดงในส่วนต้นของหัวข้อ และคำอธิบายสำคัญที่เจาะจงสำหรับข้อกำหนดที่ปรากฏก่อนคำอธิบายสำคัญนั้น

ข้อกำหนดและคำอธิบายสำคัญบางประเภทใช้เฉพาะกรณีที่มีสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่นอกเหนือจากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน ข้อกำหนดและคำอธิบายสำคัญดังกล่าวจะแสดงในกรอบข้อความที่มีหัวข้อว่า “ข้อพิจารณาเมื่อมีสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่นอกเหนือจากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน”

น15. คำจำกัดความ ซึ่งอธิบายความหมายที่กำหนดให้กับคำศัพท์บางคำเพื่อใช้ในมาตรฐานฉบับนี้ สามารถดูได้จากอภิธานศัพท์ในภาคผนวก 1 คำจำกัดความเหล่านั้นช่วยให้การนำข้อกำหนดไปปฏิบัติและการตีความข้อกำหนดเป็นไปอย่างสม่ำเสมอ และไม่ได้มีเจตนาที่จะลบล้างคำจำกัดความที่อาจกำหนดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์อื่น ไม่ว่าจะถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ

น16. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานฉบับนี้ การใช้คำว่า “กิจการที่มีความซับซ้อนน้อย” หรือ “กิจการ” ยังรวมหมายถึง กลุ่มกิจการ (นั่นคือ ในกรณีที่การตรวจสอบเป็นการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ)

เอกสารสนับสนุนที่ไม่เป็นทางการ

น17. สภาวิชาชีพบัญชีอาจจัดทำและเผยแพร่เอกสารที่ไม่เป็นทางการ เพื่ออธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยไปปฏิบัติ

หน่วยงานภาครัฐ

- น18. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้สามารถใช้กับงานตรวจสอบในหน่วยงานภาครัฐ เมื่อเข้าเงื่อนไขข้อพิจารณาที่กำหนดไว้ในส่วน ก. อย่างไรก็ตาม ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในหน่วยงานภาครัฐอาจได้รับผลกระทบจากข้อบังคับเกี่ยวกับการสอบบัญชีหรือจากภาระหน้าที่ของหน่วยงานภาครัฐตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือหน่วยงานที่มีอำนาจอื่น (เช่น กฎกระทรวง ข้อกำหนดตามนโยบายของรัฐบาล หรือมติจากหน่วยงานที่ออกกฎหมาย) ซึ่งอาจครอบคลุมขอบเขตที่กว้างกว่าการตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานฉบับนี้ ความรับผิดชอบที่เพิ่มขึ้นนี้ไม่ได้อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานฉบับนี้ แต่อาจถูกกำหนดในข้อบังคับหรือแนวปฏิบัติที่พัฒนาขึ้นโดยหน่วยงานตรวจสอบภาครัฐ
- น19. แม่บทการรายงานทางการเงินสำหรับหน่วยงานภาครัฐกำหนดขึ้นจากกรอบกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับแต่ละประเทศหรือแต่ละภูมิภาค เรื่องที่อาจต้องพิจารณาในการประยุกต์แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องสำหรับหน่วยงานภาครัฐและวิธีการที่หน่วยงานภาครัฐนำไปประยุกต์ตามบริบทของลักษณะและสถานการณ์และสภาพแวดล้อมของหน่วยงานภาครัฐนั้น ๆ ครอบคลุมถึงเรื่องที่ว่า หน่วยงานภาครัฐดังกล่าวใช้วิธีการบันทึกบัญชีแบบเกณฑ์คงค้างหรือเกณฑ์เงินสดตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐทั้งหมด หรือใช้ทั้งสองวิธีร่วมกัน
- น20. ความเป็นเจ้าของของหน่วยงานภาครัฐอาจไม่มีความเกี่ยวข้องเช่นเดียวกับในกรณีของภาคเอกชน เนื่องจากการตัดสินใจที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานภาครัฐนั้นอาจเกิดขึ้นจากภายนอกหน่วยงานนั้น อันเป็นผลจากกระบวนการทางการเมือง ดังนั้น ผู้บริหารจึงอาจไม่มีอำนาจในการตัดสินใจบางเรื่องที่เกิดขึ้น เรื่องที่อาจเกี่ยวข้องรวมถึงการทำความเข้าใจเกี่ยวกับความสามารถของหน่วยงานภาครัฐนั้นในการเป็นผู้ตัดสินใจฝ่ายเดียว และความสามารถของหน่วยงานภาครัฐอื่นในการควบคุมหรือมีอิทธิพลต่ออำนาจหน้าที่และทิศทางเชิงกลยุทธ์ของหน่วยงานภาครัฐนั้น
- น21. ในกรณีที่เหมาะสม ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐได้รวมอยู่ในคำอธิบายสำคัญด้วย

ก. ขอบเขตการบังคับใช้ของมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย

เนื้อหาของส่วนนี้

ส่วน ก. นี้อธิบายถึงการพิจารณาความเหมาะสมในการใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย

มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยนี้ออกแบบมาเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีสำหรับลักษณะและสถานการณ์ของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยตามที่อธิบายไว้ในส่วนนี้ ข้อจำกัดในการใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยแบ่งออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ ข้อห้ามเฉพาะ ลักษณะเชิงคุณภาพ และเกณฑ์เชิงปริมาณ นอกจากนี้ ส่วน ก. ยังอธิบายถึงความรับผิดชอบของหน่วยงานที่ออกกฎหมายหรือหน่วยงานกำกับดูแล หรือองค์กรในประเทศซึ่งมีอำนาจในการกำหนดมาตรฐาน ที่จะสนับสนุนการใช้มาตรฐานฉบับนี้อย่างเหมาะสม นอกจากนี้ การใช้คำว่า “กิจการที่มีความซับซ้อนน้อย” หรือ “กิจการ” ยังหมายถึงกลุ่มกิจการ (นั่นคือ ในกรณีที่การตรวจสอบเป็นการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ)²

ข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับนี้ได้ออกแบบให้สอดคล้องกับลักษณะและสถานการณ์ของการตรวจสอบกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย (กล่าวคือ ไม่ได้ครอบคลุมเรื่องหรือสถานการณ์ที่ซับซ้อน) หากนำมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยนี้ไปใช้ในการสอบบัญชีที่นอกเหนือจากขอบเขตที่กำหนดไว้ในมาตรฐานฉบับนี้ การปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยนี้จะไม่เพียงพอสำหรับผู้สอบบัญชีในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อสนับสนุนการแสดงความเห็นสำหรับงานให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล

² “กลุ่มกิจการ” หมายถึง กิจการที่มีการจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการ และ “งบการเงินของกลุ่มกิจการ” หมายถึง งบการเงินที่รวมข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจหนึ่งแห่งหรือมากกว่าโดยผ่านกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม ทั้งนี้ คำว่า “กระบวนการจัดทำงบการเงินรวม” ตามที่ใช้ในมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยนี้ ไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ความหมายเดียวกันกับ “การจัดทำงบการเงินรวม” หรือ “งบการเงินรวม” ตามที่กำหนดหรืออธิบายไว้ในแม่บทการรายงานทางการเงิน แต่คำว่า “กระบวนการจัดทำงบการเงินรวม” ในมาตรฐานฉบับนี้ หมายถึงกระบวนการที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการเป็นการทั่วไป อภิธานศัพท์ในภาคผนวก 1 มีการอธิบายความหมายที่กำหนดให้กับคำศัพท์บางคำเพื่อใช้สำหรับมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยนี้ ซึ่งรวมถึงความหมายของกลุ่มกิจการและงบการเงินของกลุ่มกิจการ

ข้อจำกัดในการใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย

ข้อจำกัดในการใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย แบ่งออกเป็น 3 ประเภท

- ประเภทของกิจการเฉพาะกลุ่มที่ถูกห้ามใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย (นั่นคือ ข้อห้ามเฉพาะ)
- ลักษณะเชิงคุณภาพที่อธิบายถึงลักษณะของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย หากกิจการไม่มีลักษณะเหล่านั้น ย่อมจะไม่สามารถใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยในการตรวจสอบงบการเงินของกิจการนั้นได้ และ
- เกณฑ์เชิงปริมาณที่กำหนดโดยหน่วยงานที่ออกกฎหมายหรือหน่วยงานกำกับดูแล หรือองค์กรในประเทศซึ่งมีอำนาจในการกำหนดมาตรฐาน

ในการพิจารณาความเหมาะสมของการใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย จะต้องพิจารณาทั้ง 3 ประเภทข้างต้น

ข้อห้ามเฉพาะ

ย่อหน้าที่ ก.1 กำหนดเป็นการเฉพาะสำหรับประเภทกิจการที่ห้ามใช้มาตรฐานฉบับนี้

ก.1. มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยนี้ ต้องไม่นำมาใช้ หาก

- (ก) กฎหมายหรือข้อบังคับห้ามใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย หรือระบุให้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีอื่นนอกเหนือจากมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยในการตรวจสอบงบการเงินภายในประเทศนั้น ๆ
- (ข) กิจการเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์
- (ค) กิจการจัดอยู่ในประเภทใดประเภทหนึ่งต่อไปนี้
 - (1) กิจการที่หนึ่งในธุรกิจหลักคือการรับเงินฝากจากสาธารณะ
 - (2) กิจการที่หนึ่งในธุรกิจหลักคือการให้บริการด้านการประกันภัยแก่สาธารณะ หรือ
 - (3) ประเภทของกิจการซึ่งหน่วยงานที่ออกกฎหมายหรือหน่วยงานกำกับดูแล หรือองค์กรในประเทศซึ่งมีอำนาจในการกำหนดมาตรฐานในประเทศนั้น ๆ ระบุว่าห้ามใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย
- (ง) การตรวจสอบเป็นการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ (การตรวจสอบกลุ่มกิจการ) และ
 - (1) กิจการในกลุ่มหรือหน่วยธุรกิจใด ๆ ของกลุ่มกิจการ เข้าเงื่อนไขตามเกณฑ์ที่ระบุไว้ในย่อหน้า ก.1.(ข) หรือ ก.1.(ค) หรือ
 - (2) ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ ยกเว้นในกรณีที่การมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจำกัดอยู่เพียงสถานการณ์ซึ่งจำเป็นต้องเข้าร่วมตรวจสอบด้วยตนเองเพื่อปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบสำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (เช่น การเข้าร่วม

ตรวจนับสินค้าคงเหลือ หรือตรวจสอบกายภาพของสินทรัพย์หรือเอกสารหลักฐานฉบับจริง)

กิจการที่เป็นนิติบุคคลเดียวอาจประกอบไปด้วยหน่วยธุรกิจมากกว่าหนึ่งหน่วย ตัวอย่างเช่น บริษัทที่มีการดำเนินงานในหลายสถานที่ตั้ง เช่น ร้านค้าที่มีสาขาหลายสาขา เมื่อหน่วยธุรกิจเหล่านั้นมีลักษณะ เช่น มีสถานที่ตั้งแยกต่างหาก มีฝ่ายบริหารแยกต่างหาก มีบัญชีแยกประเภทแยกต่างหาก และข้อมูลทางการเงินจากแหล่งเหล่านั้นถูกนำมารวมกันในการจัดทำงบการเงินของกิจการที่เป็นนิติบุคคลเดียวนั้น งบการเงินดังกล่าวเข้าคำจำกัดความของงบการเงินของกลุ่มกิจการ เนื่องจากงบการเงินดังกล่าวประกอบด้วยข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจมากกว่าหนึ่งแห่งที่รวมกันโดยผ่านกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม

ในบางกรณี กิจการที่เป็นนิติบุคคลเดียวอาจออกแบบระบบสารสนเทศเพื่อรวบรวมข้อมูลทางการเงินสำหรับผลิตภัณฑ์หรือสายงานบริการมากกว่าหนึ่งผลิตภัณฑ์หรือหนึ่งสายงาน เพื่อวัตถุประสงค์ในการรายงานตามกฎหมายหรือข้อบังคับ หรือเพื่อวัตถุประสงค์อื่นของผู้บริหาร ในสถานการณ์ดังกล่าว งบการเงินของกิจการนั้นไม่ถือเป็นงบการเงินของกลุ่มกิจการ เนื่องจากไม่มีการรวมข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจมากกว่าหนึ่งหน่วยผ่านกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม นอกจากนี้ การรวบรวมข้อมูลที่แยกเป็นประเภทต่าง ๆ (เช่น ข้อมูลในแต่ละบัญชีแยกประเภทย่อย) เพื่อวัตถุประสงค์ในการรายงานตามกฎหมายหรือข้อบังคับ หรือเพื่อวัตถุประสงค์อื่นของผู้บริหาร ก็ไม่ถือว่าเป็นการก่อให้เกิดกิจการหรือหน่วยธุรกิจ (เช่น ส่วนงาน) แยกต่างหากตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานฉบับนี้

ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม คือ ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานตรวจสอบกิจการภายในกลุ่ม³ เพื่อวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจมาจากสำนักงานเครือข่าย สำนักงานที่ไม่ใช่สำนักงานเครือข่าย หรือสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ (เช่น สาขาอื่นของสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ)

ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจทำการทดสอบแบบรวมศูนย์สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล หรืออาจปฏิบัติตามวิธีตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่ม ในสถานการณ์เหล่านี้ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่ถือว่าเป็นผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

³ กิจการภายในกลุ่ม หมายถึง กิจการ หน่วยธุรกิจ หน้าที่งาน หรือกิจกรรมทางธุรกิจ (หรือการรวมกันของกิจการ หน่วยธุรกิจ หน้าที่งาน หรือกิจกรรมทางธุรกิจ) ที่กำหนดโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ เพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ

ส่วนที่ 3 ประกอบด้วยข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง และการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ และการสอบทานผลงานของสมาชิกเหล่านั้น

- ก.2. ประเภทกิจการตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ก.1.(ก) (ข) และ (ง) เป็นข้อห้ามที่ไม่สามารถแก้ไขได้ หน่วยงานที่ออกกฎหมายหรือหน่วยงานกำกับดูแล หรือองค์กรในประเทศซึ่งมีอำนาจในการกำหนดมาตรฐาน สามารถปรับเปลี่ยนข้อห้ามแต่ละประเภทตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ก.1.(ค) ได้ แต่ไม่สามารถยกเลิกประเภทใดประเภทหนึ่งในนั้นได้

ก.1.(ค) กำหนดประเภทของกิจการบางประเภทที่อาจมีลักษณะของการมีส่วนได้เสียสาธารณะ โดยกิจการที่มีลักษณะของการมีส่วนได้เสียสาธารณะอาจมีความซับซ้อนในการดำเนินงานจริงหรือความซับซ้อนจากปัจจัยภายนอกอื่นที่ทำให้ดูซับซ้อน ณ ระดับใดระดับหนึ่ง ซึ่งกิจการเหล่านี้ไม่สามารถใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยได้ การปรับเปลี่ยนข้อห้ามสามารถทำได้โดยการเพิ่มประเภทของกิจการลงในรายการกิจการที่ห้ามใช้มาตรฐานฉบับนี้ การอนุญาตประเภทย่อยบางประเภทของกิจการให้สามารถใช้มาตรฐานฉบับนี้ได้ หรือการกำหนดเกณฑ์เชิงปริมาณในการห้ามใช้มาตรฐานฉบับนี้ หน่วยงานที่ออกกฎหมายหรือหน่วยงานกำกับดูแล หรือองค์กรในประเทศซึ่งมีอำนาจในการกำหนดมาตรฐาน อาจยกเลิกหรือแก้ไขการปรับเปลี่ยนที่ตนได้ดำเนินการไปแล้วในภายหลังได้

ลักษณะเชิงคุณภาพ

ข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับนี้ได้รับการออกแบบให้เหมาะสมกับลักษณะและสถานการณ์โดยทั่วไปของการตรวจสอบกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย

มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยนี้ไม่ได้ถูกออกแบบมาเพื่อตอบสนองต่อประเด็นต่อไปนี้

- เรื่องหรือสถานการณ์ที่ซับซ้อนที่เกี่ยวข้องกับลักษณะและขอบเขตของกิจกรรมทางธุรกิจ การดำเนินงาน และรายการและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าวในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินของกิจการ
- หัวข้อ ประเด็น และเรื่องที่เพิ่ม (หรือบ่งชี้ว่ามี) ความซับซ้อน เช่น ที่เกี่ยวข้องกับความ เป็นเจ้าของของกิจการ การจัดการด้านการกำกับดูแลกิจการ หรือนโยบาย วิธีปฏิบัติหรือ กระบวนการต่างๆ ที่กิจการกำหนดขึ้น

นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยนี้ไม่ได้รวมถึงข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับ:

- วิธีปฏิบัติหรือเรื่องที่มีมักจะเกี่ยวข้องกับกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งรวมถึง การรายงานข้อมูลแยกตามส่วนงานหรือเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

- เมื่อผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งโดยปกติจะไม่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย
- เมื่อผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะใช้รายงานที่จัดทำโดยผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ ไม่ว่าจะ เป็นหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการออกแบบและการนำไปปฏิบัติของการควบคุม องค์กรที่ให้บริการ (นั่นคือ รายงานประเภท 1 หรือประเภท 2) หรือเป็นหลักฐาน การสอบบัญชีที่แสดงว่า การควบคุม องค์กรที่ให้บริการนั้นได้มีการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ (นั่นคือ รายงานประเภท 2) เนื่องจากโดยปกติแล้วจะไม่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกิจการ ที่มีความซับซ้อนน้อย

ก.3. รายการต่อไปนี้ใช้อธิบายลักษณะของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยเพื่อใช้ในการพิจารณาการใช้ มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยอย่างเหมาะสม รายการดังกล่าวไม่ได้ ครอบคลุมครบถ้วนทุกกรณีและไม่ใช้อยู่ติ (รวมถึงตัวชี้วัดที่เป็นตัวเลข) และอาจต้องพิจารณา เรื่องอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องด้วย การพิจารณาลักษณะเชิงคุณภาพเพียงข้อใดข้อหนึ่งอาจไม่เพียงพอ สำหรับการตัดสินใจว่ามาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยเหมาะสมหรือไม่ ในสถานการณ์นั้นๆ ดังนั้น เรื่องที่ได้อธิบายไว้ในรายการต่อไปนี้จึงอาจถูกพิจารณาทั้งแบบแยก แต่ละข้อและแบบพิจารณาร่วมกัน สำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณา ความเหมาะสมในการใช้ทั้งในระดับของกลุ่มกิจการ และในแต่ละกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่ม

กิจกรรมทางธุรกิจ รูปแบบธุรกิจ และอุตสาหกรรม	กิจกรรมทางธุรกิจของกิจการ รูปแบบธุรกิจ หรืออุตสาหกรรมที่ กิจการดำเนินงานอยู่ ไม่ได้ก่อให้เกิดความเสี่ยงทางธุรกิจที่ แผ่กระจายอย่างมีนัยสำคัญ ไม่มีกฎหมายหรือข้อบังคับเฉพาะใดๆ ที่ควบคุมกิจกรรมทาง ธุรกิจที่เพิ่มความซับซ้อนแก่กิจการ (เช่น ข้อกำหนดการกำกับ ดูแลเงินกองทุนและสินทรัพย์เสี่ยงสำหรับสถาบันการเงิน) รายการของกิจการเกิดขึ้นจากสายธุรกิจเพียงไม่กี่สายหรือแหล่ง รายได้เพียงไม่กี่ประเภท
โครงสร้างและขนาดขององค์กร	มีโครงสร้างองค์กรที่ค่อนข้างตรงไปตรงมา โดยมีจำนวนสาย การรายงานหรือระดับการรายงานน้อย และมีจำนวนผู้บริหารหลัก ไม่มาก (เช่น 5 คนหรือน้อยกว่า)
โครงสร้างความเป็นเจ้าของ	โครงสร้างความเป็นเจ้าของของกิจการเป็นแบบตรงไปตรงมา และ มีความโปร่งใสในการเป็นเจ้าของและการควบคุม ในแบบที่สามารถ ระบุบุคคลผู้เป็นเจ้าของและผู้ถือผลประโยชน์ทั้งหมดได้

ลักษณะของหน่วยงานทางการเงิน	กิจการมีหน่วยงานการเงินแบบรวมศูนย์ ซึ่งรวมถึงกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินเป็นแบบรวมศูนย์ด้วย มีพนักงานจำนวนน้อยที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน (เช่น 5 คนหรือน้อยกว่า)
เทคโนโลยีสารสนเทศ	สภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ (ซึ่งรวมถึงระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ และกระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ) มีลักษณะที่ตรงไปตรงมา กิจการใช้ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์และไม่สามารถทำการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมใดๆ เองได้ นอกจากการตั้งค่าซอฟต์แวร์เหล่านั้น (เช่น ผังบัญชี พารามิเตอร์สำหรับการรายงาน หรือเกณฑ์ต่างๆ) การเข้าถึงซอฟต์แวร์เพื่อตั้งค่าต่างๆ มักจะถูกจำกัดไว้สำหรับบุคคลที่ได้รับมอบหมายเพียงหนึ่งหรือสองคน กิจการจำเป็นต้องมีการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่เป็นทางการเพียงเล็กน้อยเมื่อพิจารณาถึงสถานการณ์ของกิจการ
การใช้แม่บทการรายงานทางการเงินและประมาณการทางบัญชี	กิจการมีบัญชีหรือการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเพียงไม่กี่รายการที่จำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารในการนำข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินไปใช้ โดยทั่วไป งบการเงินของกิจการจะไม่มีประมาณการทางบัญชีซึ่งเกี่ยวข้องกับการใช้วิธีการประมาณ แบบจำลอง ข้อสมมติ หรือข้อมูล ที่มีความซับซ้อน
ลักษณะเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ สำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ต้องพิจารณาลักษณะเชิงคุณภาพต่อไปนี้เพิ่มเติมจากที่กล่าวมาข้างต้น	

โครงสร้างและกิจกรรมของกลุ่มกิจการ	กลุ่มกิจการมีกิจการหรือหน่วยธุรกิจจำนวนน้อย (เช่น 5 กิจการหรือหน่วยธุรกิจ หรือน้อยกว่า) กิจการหรือหน่วยธุรกิจภายในกลุ่มกิจการดำเนินงานในประเทศที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เช่น มีกฎหมายหรือข้อบังคับ และแนวปฏิบัติทางธุรกิจที่คล้ายคลึงกัน
การเข้าถึงสารสนเทศหรือบุคคล	ผู้บริหารของกลุ่มกิจการสามารถให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเข้าถึงข้อมูลและเข้าถึงบุคคลต่างๆ ภายในกลุ่มกิจการอย่างไม่ถูกจำกัด ตามที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการพิจารณาว่าจำเป็น
กระบวนการจัดทำงบการเงินรวม	กลุ่มกิจการมีกระบวนการจัดทำงบการเงินรวมที่ไม่ซับซ้อน เช่น - รายการปรับปรุงระหว่างบริษัทหรือรายการปรับปรุงอื่นเพื่อจัดทำงบการเงินรวมไม่มีความซับซ้อน - ข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจทั้งหมดจัดทำขึ้นตามนโยบายการบัญชีที่คล้ายคลึงกับที่ใช้กับงบการเงินของกลุ่มกิจการ และ - กิจการหรือหน่วยธุรกิจทั้งหมดมีวันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงานทางการเงินเดียวกันกับที่ใช้สำหรับการรายงานทางการเงินของกลุ่มกิจการ

แม้ว่าได้ใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพในการพิจารณาว่า มาตรฐานฉบับนี้เหมาะสมที่จะนำไปใช้หรือไม่แล้ว หากมีความไม่แน่นอนว่าการตรวจสอบดังกล่าวเข้าเงื่อนไขตามที่กำหนดไว้ในขอบเขตการบังคับใช้มาตรฐานฉบับนี้หรือไม่ ให้ถือว่า การใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยฉบับนี้ไม่เหมาะสม

เกณฑ์เชิงปริมาณ

ก.4. การกำหนดเกณฑ์เชิงปริมาณ ช่วยให้การใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยในประเทศมีความสม่ำเสมอและเหมาะสม หน่วยงานออกกฎหมายหรือหน่วยงานกำกับดูแลหรือองค์กรในประเทศที่เกี่ยวข้องที่มีอำนาจในการกำหนดมาตรฐาน จะกำหนดเกณฑ์เชิงปริมาณสำหรับการใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยในแต่ละประเทศ

เกณฑ์เชิงปริมาณอาจกำหนดสำหรับกิจการทั้งหมดที่เข้าเงื่อนไข หรืออาจกำหนดเกณฑ์ที่แตกต่างกันสำหรับกิจการในอุตสาหกรรมเฉพาะหรือบางอุตสาหกรรม หรือสำหรับประเภทของกิจการบางประเภท เป็นต้น ในการดำเนินการเช่นนี้ ต้องพิจารณาข้อห้ามเฉพาะสำหรับการใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยและลักษณะเชิงคุณภาพของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยตามที่ระบุไว้ในส่วนนี้ รวมทั้งสถานการณ์หรือความจำเป็นเฉพาะอื่น ๆ

ที่อาจเกี่ยวข้องในประเทศนั้น ๆ แม้ว่าความซับซ้อนจะไม่สัมพันธ์โดยตรงกับขนาดของกิจการหรือกิจกรรมของกิจการเสมอไป แต่ความซับซ้อนมักจะเพิ่มขึ้นเมื่อตัวชี้วัดเชิงปริมาณที่สำคัญ (เช่น รายได้สินทรัพย์รวม จำนวนพนักงาน เป็นต้น) สูงขึ้น

ในการกำหนดเกณฑ์เชิงปริมาณสำหรับการใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย คำจำกัดความหรือเกณฑ์ที่มีอยู่แล้วในประเทศนั้น ๆ ซึ่งพัฒนาขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกัน อาจนำมาใช้ในการพิจารณาได้ เช่น

- คำจำกัดความของ “องค์กรขนาดเล็ก” ⁴ ของคณะกรรมการการยุโรป (European Commission) องค์กรขนาดเล็กหมายถึง องค์กรที่จ้างพนักงานน้อยกว่า 50 คน และมีรายได้รวมประจำปีหรือยอดรวมของฐานะการเงินประจำปีไม่เกิน 10 ล้านยูโร
- คำจำกัดความของ “องค์กรขนาดเล็ก” ⁵ ของกรมพัฒนาธุรกิจขนาดเล็กของประเทศแอฟริกาใต้ (The South African Department of Small Business Development) คำจำกัดความนี้รวมถึงการจัดประเภทขนาด โดย “เล็ก” หมายถึงองค์กรที่มีพนักงานประจำเต็มเวลาที่เทียบเท่าไม่เกิน 50 คน และมีรายได้รวมต่อปีไม่เกินเกณฑ์เฉพาะที่ขึ้นอยู่กับประเภทธุรกิจหรือประเภทธุรกิจย่อย

คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีและงานที่ให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ (The International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) พิจารณาว่า คำจำกัดความหรือเกณฑ์เหล่านี้ อาจเป็นตัวอย่างที่เหมาะสมสำหรับแต่ละประเทศในการพิจารณาเพื่อกำหนดเกณฑ์เชิงปริมาณ โดยปรับตามสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจและสถานการณ์อื่น ๆ ในประเทศนั้น ๆ

เมื่อผู้สอบบัญชีกำลังพิจารณาว่าเหมาะสมที่จะใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยหรือไม่ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาเกณฑ์เชิงปริมาณในประเทศนั้น ๆ เพิ่มเติมจากข้อห้ามเฉพาะในย่อหน้า ก.1. และลักษณะเชิงคุณภาพในย่อหน้า ก.3.

⁴ คำจำกัดความนี้มาจากเว็บไซต์ของคณะกรรมการการยุโรป (European Commission) (https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-definition_en) ในช่วงเวลาที่มีการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยขั้นสุดท้าย (กันยายน 2566) ขอบเขตการบังคับใช้นี้จะไม่ปรับเปลี่ยนคำนิยามนี้อีกหากมีการปรับเปลี่ยนคำนิยามดังกล่าวในภายหลัง

⁵ คำจำกัดความนี้มาจากเว็บไซต์ของกรมพัฒนาธุรกิจขนาดเล็กของแอฟริกาใต้ (South African Department of Small Business Development) (https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201903/423041gon399.pdf) ในช่วงเวลาที่ปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยขั้นสุดท้าย (กันยายน 2566) ขอบเขตการบังคับใช้นี้จะไม่ปรับปรุงคำนิยามนี้อีกหากมีการปรับเปลี่ยนคำนิยามดังกล่าวในภายหลัง

ความรับผิดชอบของหน่วยงานที่ออกกฎหมายหรือหน่วยงานกำกับดูแล หรือองค์กรในประเทศซึ่งมีอำนาจในการกำหนดมาตรฐาน

การตัดสินใจเกี่ยวกับการกำหนดให้ใช้หรืออนุญาตให้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย ขึ้นอยู่กับหน่วยงานที่ออกกฎหมายหรือหน่วยงานกำกับดูแล หรือองค์กรในประเทศซึ่งมีอำนาจในการกำหนดมาตรฐาน (เช่น หน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแล หรือหน่วยงานกำกับดูแล ผู้กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศ องค์กรวิชาชีพบัญชี หรือองค์กรอื่นที่เกี่ยวข้อง) ในประเทศนั้น ๆ

ในกระบวนการนำมาตรฐานนี้ไปปฏิบัติ หน่วยงานที่ออกกฎหมาย หรือหน่วยงานกำกับดูแล หรือองค์กรในประเทศซึ่งมีอำนาจในการกำหนดมาตรฐาน

- อาจเพิ่มหรือปรับเปลี่ยนประเภทของกิจการในย่อหน้าที่ ก.1.(ค) ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ก.2.
- อาจกำหนดเกณฑ์เชิงปริมาณที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก.4.

ในการดำเนินการดังกล่าว ควรพิจารณาข้อห้ามเฉพาะและลักษณะเชิงคุณภาพ รวมทั้งความจำเป็นเฉพาะอื่น ๆ ที่อาจเกี่ยวข้องในประเทศนั้น ๆ

1. แนวคิดพื้นฐาน หลักการทั่วไป และข้อกำหนดสำคัญ

เนื้อหาในส่วนนี้

ส่วนที่ 1 อธิบายเกี่ยวกับ

- วันที่ถือปฏิบัติของมาตรฐานฉบับนี้
- ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องและการบริหารคุณภาพระดับสำนักงาน
- วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี แต่ละส่วนของมาตรฐานฉบับนี้ประกอบด้วยวัตถุประสงค์สำหรับการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบ และแสดงถึงการเชื่อมโยงระหว่างข้อกำหนดภายในส่วนนั้นกับวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี วัตถุประสงค์ของแต่ละส่วนช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจผลลัพธ์ที่ต้องการของวิธีปฏิบัติต่างๆ ที่ระบุไว้ในส่วนนั้นๆ
- แนวคิดพื้นฐาน หลักการทั่วไป และข้อกำหนดสำคัญที่ใช้ในการปฏิบัติงาน ซึ่งรวมถึงการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ และการสังเกตและสงสัยของผู้ประกอบวิชาชีพ
- ข้อกำหนดสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต กฎหมายหรือข้อบังคับ บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และการสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม)
- ข้อกำหนดการสื่อสารทั่วไปที่ใช้กับทุกส่วนของมาตรฐานฉบับนี้ ทั้งนี้ อาจมีข้อกำหนดเกี่ยวกับการสื่อสารเฉพาะเรื่องเพิ่มเติมในแต่ละส่วน

ขอบเขตของส่วนนี้

แนวคิด หลักการ และข้อกำหนดสำคัญในส่วนนี้ให้นำไปใช้ตลอดงานตรวจสอบ

1.1. วันที่ถือปฏิบัติ

- 1.1.1. มาตรฐานฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยที่รอบบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2568

1.2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง และการบริหารคุณภาพระดับสำนักงาน

ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน

- 1.2.1. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระ สำหรับงานตรวจสอบงบการเงิน

ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องประกอบด้วยข้อกำหนดตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี) ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน

ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีกำหนดหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณซึ่งได้แก่

- (ก) ความซื่อสัตย์สุจริต
- (ข) ความเที่ยงธรรม
- (ค) ความรู้ความสามารถและความเอาใจใส่ทางวิชาชีพ
- (ง) การรักษาความลับ และ
- (จ) พฤติกรรมทางวิชาชีพ

หลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณกำหนดมาตรฐานของพฤติกรรมที่คาดหวังจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีให้กรอบแนวคิดที่กำหนดแนวทางที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องนำไปปรับใช้เมื่อระบุ ประเมิน และจัดการกับอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน

การบริหารคุณภาพระดับสำนักงาน

- 1.2.2. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องเป็นสมาชิกของสำนักงานที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบริหารคุณภาพ

ระบบการบริหารคุณภาพ ซึ่งรวมถึงนโยบายหรือวิธีปฏิบัติต่าง ๆ เป็นหน้าที่ความรับผิดชอบของสำนักงาน มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 นำมาใช้กับทุกสำนักงานที่ปฏิบัติงานสอบบัญชี หากนโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานที่กำหนดตามมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 กำหนดให้ผู้สอบทานคุณภาพงาน สำนักงานต้องนำมาตราฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 2⁶ มาใช้ มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 2 เกี่ยวข้องกับการแต่งตั้งและคุณสมบัติของผู้สอบทานคุณภาพงาน ตลอดจนการปฏิบัติและการจัดทำเอกสารหลักฐานของการสอบทานคุณภาพงาน

1.3. วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี

- 1.3.1. ในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินโดยใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี คือ

- (ก) เพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด เพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นได้ว่า งบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และ
- (ข) เพื่อจัดทำรายงานต่องบการเงินและสื่อสารตามที่มาตรฐานฉบับนี้กำหนดตามข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบ

⁶ มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 2 “การสอบทานคุณภาพงาน”

1.3.2. ผู้สอบบัญชีต้องมีความเข้าใจเนื้อหาทั้งหมดของมาตรฐานฉบับนี้ เพื่อที่จะเข้าใจวัตถุประสงค์ของมาตรฐานฉบับนี้ และเพื่อนำข้อกำหนดของมาตรฐานฉบับนี้ไปปฏิบัติอย่างเหมาะสม

1.3.3. เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์โดยรวม ผู้สอบบัญชีต้องใช้วัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในส่วนต่างๆ ที่เกี่ยวข้องของมาตรฐานฉบับนี้ในการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อ

- (ก) พิจารณาว่ามีวิธีการตรวจสอบใดนอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในส่วนที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ที่จำเป็นต้องปฏิบัติเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานฉบับนี้ และ
- (ข) ประเมินว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่

ผู้สอบบัญชีต้องใช้วัตถุประสงค์ดังกล่าวเพื่อประเมินว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ในบริบทของวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี ดังนั้น หากผู้สอบบัญชีสรุปว่าหลักฐานการสอบบัญชีไม่เพียงพอและเหมาะสม ผู้สอบบัญชีอาจใช้แนวทางใดแนวทางหนึ่งหรือหลายแนวทางต่อไปนี้ร่วมกัน

- ประเมินว่าได้รับหรือจะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องเพิ่มเติมจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดจากส่วนอื่นๆ หรือไม่
- ขยายการตรวจสอบในการนำข้อกำหนดหนึ่งข้อหรือหลายข้อไปปฏิบัติ หรือ
- ใช้วิธีการตรวจสอบอื่นที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็นในสถานการณ์นั้นๆ

1.3.4. ถ้าผู้สอบบัญชีไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์สำหรับส่วนใดส่วนหนึ่งได้ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวจะเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีหรือไม่ ซึ่งหากเป็นเช่นนั้นผู้สอบบัญชีต้อง

- (ก) เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในการรับงานและปฏิบัติงานสอบบัญชีและรายงานให้เป็นไปตาม “มาตรฐานการสอบบัญชี” หรือ
- (ข) แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือถอนตัวจากงานตรวจสอบ (หากการถอนตัวนั้นสามารถกระทำได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง)

การไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์เป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่ต้องบันทึกในกระดาษาทำการ

1.4. แนวคิดพื้นฐานและหลักการทั่วไปในการปฏิบัติงานสอบบัญชี

1.4.1. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องทั้งหมด เว้นแต่ภายใต้สถานการณ์ที่ไม่ปกติ ผู้สอบบัญชีอาจเห็นว่ามีความจำเป็นที่จะไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพื่อให้บรรลุจุดมุ่งหมายของข้อกำหนดนั้น ความจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีจะไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อข้อกำหนดนั้นเกี่ยวกับการใช้วิธีการตรวจสอบที่เฉพาะเจาะจง และภายใต้สถานการณ์เฉพาะในการตรวจสอบนั้น วิธีการตรวจสอบนั้นจะไม่มีประสิทธิผลในการบรรลุจุดมุ่งหมายของข้อกำหนดนั้น

ข้อกำหนดจะถือว่าไม่เกี่ยวข้องเฉพาะในกรณีที่ข้อกำหนดทั้งหมดของส่วนนั้นไม่เกี่ยวข้อง เช่น หากการตรวจสอบไม่ใช้การตรวจสอบกลุ่มกิจการ หรือข้อกำหนดนั้นเป็นข้อกำหนดที่มีเงื่อนไขบางประการและเงื่อนไขนั้นไม่เกิดขึ้น (ตัวอย่างเช่น ข้อกำหนดในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้สอบบัญชีเมื่อผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอได้ แต่ตามสถานการณ์จริง สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอได้)

- 1.4.2. ผู้สอบบัญชีต้องไม่อ้างว่าได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย ในรายงานของผู้สอบบัญชี เว้นแต่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องทั้งหมดใน มาตรฐานฉบับนี้ หรือเป็นไปตามสถานการณ์ในย่อหน้า 1.4.1.

การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ

- 1.4.3. ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพในการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบ งบการเงิน

การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบให้เหมาะสม เนื่องจากการตีความข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องและมาตรฐานฉบับนี้ และการตัดสินใจอย่างรอบรู้ที่จำเป็นตลอดการตรวจสอบ ไม่สามารถกระทำได้หากไม่มีการนำความรู้และ ประสบการณ์ที่เกี่ยวข้องไปปรับใช้กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ต่าง ๆ

ลักษณะที่สำคัญของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีคือ การใช้ดุลยพินิจ โดยผู้สอบบัญชีที่ได้รับการฝึกอบรม มีความรู้และประสบการณ์ ซึ่งช่วยในการพัฒนาให้ได้มาซึ่ง ความรู้ความสามารถที่จำเป็นในการใช้ดุลยพินิจอย่างสมเหตุสมผล

การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพในสถานการณ์เฉพาะใด ๆ ตั้งอยู่บนพื้นฐานของข้อเท็จจริง และสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีทราบ

การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่มีนัยสำคัญเพื่อสรุปประเด็นที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่าง การตรวจสอบ ต้องได้รับการบันทึกไว้ในเอกสารหลักฐานการสอบบัญชีตามข้อกำหนดในส่วนที่ 2 ของมาตรฐานฉบับนี้

การสังเกตและสงสัยของผู้ประกอบวิชาชีพ

- 1.4.4. ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้การสังเกตและสงสัยของผู้ประกอบวิชาชีพ โดยตระหนักว่าอาจมีสถานการณ์ต่าง ๆ ที่ทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- 1.4.5. ผู้สอบบัญชีจะต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบอย่างไม่ลำเอียงเพื่อให้ได้มาเพียง หลักฐานการสอบบัญชีที่อาจสนับสนุนกัน หรือลำเอียงที่จะไม่รวมหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจ ขัดแย้งกัน

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพรวมถึงการที่ผู้สอบบัญชีต้นตัวในเรื่องต่างๆ เช่น

- หลักฐานการสอบบัญชีที่ขัดแย้งกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่นที่ได้รับแล้ว
- ข้อมูลที่ทำให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของเอกสารและคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามซึ่งจะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี
- สถานการณ์ที่อาจแสดงให้เห็นถึงการทุจริตที่อาจเกิดขึ้น
- สถานการณ์ที่ชี้ให้เห็นถึงความจำเป็นที่ต้องใช้วิธีการตรวจสอบนอกจากที่กำหนดโดยมาตรฐานฉบับนี้

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นสิ่งจำเป็นในการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีอย่างระมัดระวัง ซึ่งรวมถึงการตั้งข้อสงสัยเกี่ยวกับหลักฐานการสอบบัญชีที่ขัดแย้งกันและความน่าเชื่อถือของเอกสารและคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามและข้อมูลอื่นที่ได้รับจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) นอกจากนี้ ยังรวมถึงการพิจารณาความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับภายใต้สถานการณ์นั้นๆ

ผู้สอบบัญชีไม่ได้ถูกคาดหวังให้ละเลยต่อประสบการณ์ในอดีตเกี่ยวกับความซื่อสัตย์และสุจริตของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ของบริษัท อย่างไรก็ตาม ความเชื่อที่ว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีความซื่อสัตย์และสุจริต ไม่ได้ทำให้ผู้สอบบัญชีลดความจำเป็นในการดำรงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ หรือทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถยอมรับหลักฐานการสอบบัญชีที่เชื่อถือได้น้อย ในการได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล สถานการณ์ของงานตรวจสอบอาจสร้างแรงกดดันต่อกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ จนเป็นอุปสรรคต่อการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเหมาะสมในการออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบ รวมทั้งในการประเมินหลักฐานการสอบบัญชี

1.5. การทุจริต

ทั้งผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (หากเหมาะสม) ของกิจการมีความรับผิดชอบเบื้องต้นในการป้องกันและตรวจจับทุจริต แม้การทุจริตจะเป็นแนวคิดทางกฎหมายแบบกว้างๆ แต่เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานฉบับนี้ ผู้สอบบัญชีให้ความสนใจกับการทุจริตที่ก่อให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน

การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินสามารถเกิดขึ้นได้จากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ซึ่งการจำแนกระหว่างการทุจริตและข้อผิดพลาดนั้น สามารถพิจารณาได้จากพื้นฐานของการกระทำที่ส่งผลต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินว่า เป็นการกระทำโดยเจตนาหรือไม่ ประเภทของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยเจตนาที่ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงมีอยู่ 2 ประเภท คือ การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต และการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม แม้ว่าผู้สอบบัญชีอาจสงสัยถึงการเกิดทุจริตหรืออาจ (ในกรณีที่ยากจะเกิดขึ้น) ระบุการเกิดทุจริต

แต่ผู้สอบบัญชีไม่ได้เป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการหาข้อสรุปทางกฎหมายว่ามีการทุจริตที่เกิดขึ้นจริงหรือไม่

ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานฉบับนี้รับผิดชอบในการให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า งบการเงินโดยรวมนั้นไม่ได้มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเป็นผลมาจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ความเสี่ยงจากการที่ไม่สามารถตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นผลมาจากการทุจริตได้นั้นมีมากกว่าความเสี่ยงที่ไม่สามารถตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นผลมาจากข้อผิดพลาด แม้ว่าการสอบบัญชีนั้นได้มีการวางแผนและมีการปฏิบัติงานอย่างเหมาะสมตามมาตรฐานฉบับนี้แล้วก็ตามด้วยเหตุที่ว่า การทุจริตนั้นอาจเกี่ยวข้องกับการดำเนินการที่ซับซ้อนและมีความระมัดระวังอย่างมากในการดำเนินการเพื่อการปิดบังการทุจริตนั้น เช่น การปลอมแปลงเอกสารต่างๆ การจงใจที่จะไม่บันทึกรายการบัญชี หรือ ความตั้งใจที่จะให้คำรับรองที่เป็นเท็จแก่ผู้สอบบัญชี

ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการ

- ใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการปฏิบัติงานสอบบัญชี
- พิจารณาถึงความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารจะเข้าแทรกแซงการควบคุม และ
- ตระหนักถึงข้อเท็จจริงที่ว่าวิธีการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพในการตรวจพบข้อผิดพลาด อาจไม่มีประสิทธิภาพที่จะนำมาใช้ในการตรวจพบการทุจริต

1.5.1. ผู้สอบบัญชีต้องตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริตโดย

- (ก) การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเป็นเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในการดำเนินการดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าข้อมูลต่างๆ ที่ได้รับรวบรวมจากวิธีการตรวจสอบเพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงรวมทั้งการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง บ่งชี้ว่ามีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตหรือไม่⁷
- (ข) การรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอโดยมีการออกแบบและใช้การตอบสนองที่เหมาะสมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต และ
- (ค) การตอบสนองอย่างเหมาะสมต่อการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตที่พบระหว่างการตรวจสอบ

ข้อพิจารณาพิเศษสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตอาจเป็นผลมาจากหน่วยงานกำกับดูแลทางด้านกฎหมาย ข้อบังคับ หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

⁷ ภาคผนวก 4 ระบุปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย

กับหน่วยงานภาครัฐ หรือจากที่กำหนดไว้แยกต่างหากในข้อบังคับเกี่ยวกับการสอบบัญชี ดังนั้น ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจจะไม่จำกัดอยู่เพียงการพิจารณา ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน แต่รวมถึงความรับผิดชอบที่กว้างขึ้นในการพิจารณาถึงความเสี่ยงจากการทุจริตด้วย

ผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีต่อไปได้

- 1.5.2. หากเนื่องจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือ ข้อสงสัยการทุจริต ผู้สอบบัญชีอยู่ภายใต้สถานการณ์ที่ไม่ปกติ ซึ่งกระทบต่อความสามารถ ในการปฏิบัติงานตรวจสอบต่อ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงความรับผิดชอบทางวิชาชีพและ ทางกฎหมายภายใต้สถานการณ์นั้น ๆ หรือพิจารณาถึงความเหมาะสมที่จะถอนตัวจากการเป็น ผู้สอบบัญชี ในกรณีที่การถอนตัวนั้นเป็นไปได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

ข้อพิจารณาพิเศษสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ในหลายกรณีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ผู้สอบบัญชีอาจไม่มีสิทธิในการถอนตัวจากการเป็น ผู้สอบบัญชีเนื่องจากลักษณะของข้อบังคับเกี่ยวกับการสอบบัญชีหรือเมื่อพิจารณาถึงผลประโยชน์ ต่อสาธารณะ

1.6. กฎหมายและข้อบังคับ

ภายใต้การกำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (หากความเหมาะสม) ผู้บริหารเป็น ผู้รับผิดชอบในการทำให้เกิดความมั่นใจว่าการดำเนินงานของกิจการเป็นไปตามข้อกำหนดของ กฎหมายและข้อบังคับ ซึ่งรวมถึงการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับที่มีผลต่อ การกำหนดจำนวนเงินที่ต้องรายงานและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของกิจการ

ข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับนี้ออกแบบมาเพื่อช่วยผู้สอบบัญชีให้ระบุการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีไม่ได้มีความรับผิดชอบในการป้องกันการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ และ ไม่ได้ถูกคาดหวังให้ตรวจพบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับทั้งหมด ในการตรวจสอบ งบการเงิน ผู้สอบบัญชีให้ความสนใจกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่ส่งผลให้เกิด การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน มาตรฐานฉบับนี้แบ่ง ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับ กิจการที่ตรวจสอบออกเป็น 2 ประเภทที่แตกต่างกัน ดังนี้

- ข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับที่ทราบโดยทั่วไปว่ามีผลกระทบโดยตรงต่อ การกำหนดจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน (เช่น กฎหมาย และข้อบังคับเกี่ยวกับภาษี และเงินบำเหน็จบำนาญ) และ
- กฎหมายและข้อบังคับอื่นที่ไม่มีผลกระทบโดยตรงต่อการกำหนดจำนวนเงินและ การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน แต่การปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับเหล่านั้นอาจเป็น

พื้นฐานสำคัญในการดำเนินธุรกิจ เพื่อให้กิจการสามารถดำเนินธุรกิจต่อไปได้ หรือเพื่อหลีกเลี่ยงค่าปรับที่มีสาระสำคัญ (เช่น การปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับใบอนุญาตประกอบธุรกิจ การปฏิบัติตามข้อกำหนดในตารางรักษาสภาพคล่อง หรือการปฏิบัติตามข้อกำหนดทางด้านสิ่งแวดล้อม) นั่นคือ การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับดังกล่าว อาจมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน

- 1.6.1. ในระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องตื่นตัวอยู่เสมอถึงความเป็นไปได้ที่การปฏิบัติวิธีการตรวจสอบ อาจทำให้ผู้สอบบัญชีพบการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

ในกรณีที่ไม่พบหรือไม่สงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับของกิจการ นอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในมาตรฐานฉบับนี้

ข้อพิจารณาพิเศษสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

สำหรับภาครัฐ ผู้สอบบัญชีอาจมีความรับผิดชอบในการตรวจสอบเพิ่มเติมเกี่ยวกับการพิจารณากฎหมายและข้อบังคับที่อาจเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน หรืออาจเกี่ยวข้องกับการดำเนินงานด้านอื่นของกิจการ

การรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม

- 1.6.2. หากผู้สอบบัญชีพบหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ซึ่งรวมถึงการทุจริต ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ากฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง
- (ก) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสมหรือไม่
 - (ข) ทำให้เกิดความรับผิดชอบที่การรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม อาจมีความเหมาะสมในสถานการณ์นั้นหรือไม่

การรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ (รวมถึงการทุจริต) ที่พบหรือที่สงสัยต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม อาจจำเป็นหรือเหมาะสมในสถานการณ์นั้น เนื่องจาก

- ผู้สอบบัญชีตัดสินใจว่าการรายงานเป็นการกระทำที่เหมาะสมเพื่อตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือที่สงสัยตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง หรือ
- กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องให้สิทธิผู้สอบบัญชีในการทำเช่นนั้น

1.7. บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

- 1.7.1. ในระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องตื่นตัวอยู่เสมอในเรื่องต่อไปนี้

- (ก) ข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งรวมถึงสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีอำนาจครอบงำกิจการ
- (ข) ข้อตกลงหรือข้อมูลอื่น ๆ ที่อาจแสดงให้เห็นถึงการมีอยู่ของความสัมพันธ์หรือรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ผู้บริหารไม่ได้ระบุหรือเปิดเผยให้ผู้สอบบัญชีทราบมาก่อน และ
- (ค) รายการที่มีนัยสำคัญที่ไม่เป็นไปตามปกติทางธุรกิจ

รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหลายรายการเป็นรายการที่เป็นปกติทางธุรกิจในสถานการณ์ดังกล่าว รายการเหล่านี้อาจมีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อการเงินไม่สูงไปกว่ารายการที่คล้ายคลึงกันที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน อย่างไรก็ตาม ลักษณะของความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในบางสถานการณ์ทำให้ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อการเงินสูงกว่ารายการกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจอยู่ในฐานะที่สามารถใช้อำนาจครอบงำกิจการหรือผู้บริหารของกิจการได้เนื่องจากมีความสามารถในการควบคุมหรืออิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ พฤติการณ์ดังกล่าวควรนำมาพิจารณาในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริต

แม้บทการรายงานทางการเงินจำนวนมากมักกำหนดวิธีการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับความสัมพันธ์ รายการ และยอดคงเหลือกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันโดยเฉพาะ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะของรายการและผลกระทบที่เกิดขึ้นหรืออาจเกิดขึ้นต่อการเงินเมื่อแม้บทการรายงานทางการเงินมีข้อกำหนดดังกล่าว ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพื่อระบุ ประเมิน และตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกิดจากความผิดพลาดของกิจการในการบันทึกบัญชี หรือเปิดเผยข้อมูลความสัมพันธ์ รายการและยอดคงเหลือกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอย่างเหมาะสมตามที่กำหนดไว้ในแม้บทดังกล่าว แม้ว่าแม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไม่มีข้อกำหนดดังกล่าวสำหรับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ผู้สอบบัญชียังคงต้องมีความเข้าใจอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เพื่อให้สามารถสรุปได้ว่างบการเงินแสดงข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร (ตามแม้บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร) หรือไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิด (ตามแม้บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์)

1.8. การสื่อสารทั่วไปกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

- 1.8.1. ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่เหมาะสมในโครงสร้างการกำกับดูแลของกิจการที่ผู้สอบบัญชีจะต้องสื่อสาร
- 1.8.2. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระ ที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ

- 1.8.3. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ในเวลาที่เหมาะสม

โครงสร้างการกำกับดูแลของกิจการอาจแตกต่างกันในแต่ละประเทศหรือแต่ละกิจการ ซึ่งเป็นการสะท้อนให้เห็นถึงอิทธิพลของความแตกต่างทางพื้นฐานด้านวัฒนธรรมและด้านกฎหมาย รวมทั้งความแตกต่างด้านขนาดของกิจการและลักษณะความเป็นเจ้าของกิจการ การกำกับดูแลเป็นความรับผิดชอบร่วมกันของผู้ที่ทำหน้าที่กำกับดูแล เช่น คณะกรรมการบริษัท คณะกรรมการกำกับดูแล ผู้เป็นหุ้นส่วน เจ้าของกิจการ คณะกรรมการบริหาร สภาผู้ว่าการ ผู้ดูแลผลประโยชน์ หรือบุคคลที่ทำหน้าที่เทียบเท่า เป็นต้น

ในบางกรณี อาจมีความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่เหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารด้วย เช่น ในกิจการที่มีครอบครัวเป็นเจ้าของบางแห่ง องค์กรที่ไม่แสวงหาผลกำไรบางแห่ง และหน่วยงานภาครัฐบางแห่ง (เช่น โครงสร้างการกำกับดูแลอาจไม่ได้กำหนดไว้) ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องหารือและตกลงร่วมกับผู้บริหารหรือผู้ว่าจ้างว่าควรสื่อสารกับผู้ใด

- 1.8.4. เรื่องเฉพาะที่ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องสื่อสารได้กำหนดไว้ในส่วนต่างๆ ของมาตรฐานฉบับนี้ ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการกำหนดรูปแบบ ช่วงเวลา และเนื้อหาทั่วไป ที่เหมาะสมสำหรับการสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ในการกำหนดรูปแบบและช่วงเวลาของการสื่อสารดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณา

- (ก) ข้อกำหนดทางกฎหมายสำหรับการสื่อสาร และ
- (ข) ความมีนัยสำคัญของเรื่องที่จะสื่อสาร

รูปแบบและช่วงเวลาที่เหมาะสมในการสื่อสารจะแตกต่างกันตามแต่ละสถานการณ์ของการตรวจสอบ โดยอาจได้รับผลกระทบจากความมีนัยสำคัญและลักษณะของประเด็นที่ต้องสื่อสาร และการดำเนินการที่ผู้สอบบัญชีคาดหวังจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม)

การสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) มักเป็นการสื่อสารที่ไม่ค่อยมีแบบแผนและอาจมีการสื่อสารเรื่องต่างๆ ด้วยวาจา มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อประเมินว่าเมื่อใดที่การสื่อสารด้วยวาจาอาจไม่เพียงพอ และการสื่อสารอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรมีความเหมาะสมมากกว่า นอกจากนี้ มาตรฐานฉบับนี้ยังกำหนดให้การสื่อสารในบางเรื่องต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษร

- 1.8.5. ในบางกรณี ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านมีส่วนเกี่ยวข้องกับการบริหารงานของกิจการ ตัวอย่างเช่น กิจการที่มีความซับซ้อนน้อยที่เจ้าของกิจการเพียงคนเดียวเป็นผู้บริหารงานของกิจการ และไม่มีผู้อื่นที่ทำหน้าที่กำกับดูแลอีก ในกรณีดังกล่าว หากผู้สอบบัญชีได้สื่อสารใน

ประเด็นต่างๆ ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานฉบับนี้กับบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ทำหน้าที่ในการบริหาร และมีความรับผิดชอบในการกำกับดูแลด้วยแล้ว ผู้สอบบัญชีไม่มีความจำเป็นที่จะต้องสื่อสาร ประเด็นเหล่านั้นกับบุคคลหรือกลุ่มบุคคลเดิมในฐานะที่มีบทบาทของการเป็นผู้มีหน้าที่ ในการกำกับดูแลอีก อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีต้องได้รับความพึงพอใจว่าการสื่อสารกับบุคคล หรือกลุ่มบุคคลที่ทำหน้าที่ในการบริหารเหล่านั้นสามารถสื่อสารอย่างเพียงพอกับผู้บริหาร ที่เหมาะสมทั้งหมดที่มีบทบาทหน้าที่ในการกำกับดูแลประเด็นดังกล่าว

- 1.8.6. เมื่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) มีการตอบข้อสอบถามของ ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยขัดแย้งกัน ผู้สอบบัญชีต้องสอบสวนเรื่องดังกล่าว เพิ่มเติม

การสื่อสารเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต

- 1.8.7. หากผู้สอบบัญชีตรวจพบการทุจริตหรือได้รับข้อมูลที่บ่งชี้ว่าการทุจริตอาจเกิดขึ้น ผู้สอบบัญชีต้อง สื่อสารเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมในเวลาที่เหมาะสม หากไม่ขัดต่อกฎหมาย หรือข้อบังคับ เพื่อแจ้งให้ผู้บริหารที่มีความรับผิดชอบโดยตรงในการป้องกันและตรวจพบ การทุจริตทราบถึงเรื่องต่างๆ ซึ่งเกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้บริหารเหล่านั้น

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ในภาครัฐ ข้อกำหนดสำหรับการรายงานการทุจริตนั้น ไม่ว่าจะเป็นการตรวจพบโดยกระบวนการ ในการตรวจสอบหรือไม่ อาจต้องดำเนินการตามข้อกำหนดเฉพาะของข้อบังคับเกี่ยวกับการ สอบบัญชี หรือข้อกำหนดทางกฎหมาย หลักเกณฑ์ หรือการกำกับดูแลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

- 1.8.8. หากไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในเวลา ที่เหมาะสม หากผู้สอบบัญชีได้ตรวจพบหรือมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการทุจริตที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับ
- (ก) ผู้บริหาร ยกเว้นกรณีที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีส่วนในการบริหารงานของกิจการ
 - (ข) พนักงานผู้ที่มีบทบาทที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของกิจการ หรือ
 - (ค) บุคคลอื่นๆ ที่ทำทุจริตแล้วส่งผลอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน
- 1.8.9. หากผู้สอบบัญชีสงสัยว่าการทุจริตนั้นเกี่ยวข้องกับผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือกับ ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่จำเป็นต่อ การปฏิบัติงานตรวจสอบให้แล้วเสร็จ

1.9. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานเฉพาะเรื่อง

นอกเหนือจากข้อกำหนดทั่วไปเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานที่ระบุในส่วนที่ 2.4. ซึ่งใช้กับ ทุกส่วนของงานตรวจสอบ เรื่องที่ต้องจัดทำเอกสารหลักฐานเป็นการเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับส่วนนี้ ได้อธิบายไว้ดังต่อไปนี้

- 1.9.1. ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเอกสารหลักฐานของการติดต่อสื่อสารกับผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หน่วยงานกำกับดูแลและหน่วยงานอื่นๆ ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

2. หลักฐานการสอบบัญชีและการจัดทำเอกสารหลักฐาน

เนื้อหาของส่วนนี้

ส่วนที่ 2 อธิบายข้อกำหนดที่นำไปปฏิบัติตลอดการตรวจสอบสำหรับ

- หลักฐานการสอบบัญชี
- การจัดทำเอกสารหลักฐาน ในแต่ละส่วนของมาตรฐานนี้อาจมีข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานเฉพาะเรื่องเพิ่มเติม

ขอบเขตของส่วนนี้

ข้อกำหนดในส่วนนี้ให้นำไปปฏิบัติตลอดทั้งงานตรวจสอบ

2.1. วัตถุประสงค์

2.1.1. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ

- (ก) การออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพื่อให้สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถได้ข้อสรุปอย่างสมเหตุสมผลในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี และ
- (ข) การจัดทำเอกสารหลักฐานที่บันทึกอย่างเพียงพอและเหมาะสมเกี่ยวกับเกณฑ์สำหรับรายงานของผู้สอบบัญชีและให้หลักฐานที่แสดงว่าได้มีการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยและข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

2.2. หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

- 2.2.1. เพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ ซึ่งช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถได้มาซึ่งข้อสรุปอย่างสมเหตุสมผลในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีได้
- 2.2.2. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมตามสถานการณ์ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

ความเพียงพอเป็นการวัดปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชีที่จำเป็นต้องได้รับนั้นมาจากการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (ความเสี่ยงที่ประเมินได้ยิ่งสูง ปริมาณหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการก็อาจยิ่งมากขึ้น) และจากคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชีเหล่านั้น (หลักฐานยังมี

คุณภาพสูง ปริมาณหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการอาจน้อยลง) อย่างไรก็ตาม การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่มากขึ้นอาจไม่สามารถทดแทนได้หากหลักฐานที่ได้รับนั้นมีคุณภาพต่ำ

ความเหมาะสมเป็นการวัดคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชี นั่นคือความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีที่ใช้ในการสนับสนุนข้อสรุปในการแสดงเห็นของผู้สอบบัญชี

งานส่วนใหญ่ของผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่อการเงินประกอบด้วยการหาและประเมินหลักฐานการสอบบัญชีว่ามีความเพียงพอและเหมาะสมหรือไม่ ทั้งนี้ การตัดสินใจว่าผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ ซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปอย่างสมเหตุสมผลในการแสดงความเห็นหรือไม่นั้น เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ

2.3. ข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี

หลักฐานการสอบบัญชีที่ใช้เพื่อให้ได้ข้อสรุปอย่างสมเหตุสมผลเพื่อแสดงความเห็นต่อการเงินได้มาจากการออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (ดูในส่วนที่ 6) รวมทั้งการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ (ดูในส่วนที่ 7) และวิธีการตรวจสอบที่ระบุในส่วนอื่น ๆ ที่ทำเพื่อปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยนี้

วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีรวมถึง การตรวจสอบ การสังเกตการณ์ การขอคำยืนยัน การทดสอบการคำนวณ การทดสอบโดยการปฏิบัติซ้ำ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ซึ่งบ่อยครั้งอาจใช้วิธีการตรวจสอบหลายวิธีร่วมกัน เพิ่มเติมจากการสอบถามถึงแม้ว่าการสอบถามอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่สำคัญ และอาจให้หลักฐานของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง แต่การสอบถามเพียงอย่างเดียวโดยปกติไม่ได้ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอที่จะแสดงว่าไม่มีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ หรือแสดงเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม

หลักฐานการสอบบัญชีมีลักษณะเป็นการรวบรวมสะสมข้อมูลและส่วนใหญ่ได้รับจากวิธีการตรวจสอบในระหว่างการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม หลักฐานการสอบบัญชีอาจรวมถึงข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งอื่น เช่น

- การตรวจสอบในงวดก่อน (หากผู้สอบบัญชีได้ประเมินแล้วว่าไม่มีการเปลี่ยนแปลง)
- งานบริการอื่นที่ให้กับลูกค้ารายนี้ และ
- วิธีการที่ใช้ในการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการบริหารคุณภาพของสำนักงาน

หลักฐานการสอบบัญชีอาจมาจากภายในหรือภายนอกกิจการ (บันทึกทางบัญชีของกิจการเป็นแหล่งข้อมูลที่สำคัญของหลักฐานการสอบบัญชี) ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร และรวมถึงข้อมูลที่สนับสนุนและสอดคล้องกันกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน และข้อมูลอื่นที่ขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงินนั้น

เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานฉบับนี้ เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติเป็นกระบวนการที่ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อให้วิธีการทำงานหรือการปฏิบัติงานสามารถดำเนินการแบบอัตโนมัติ ตัวอย่างเช่น การวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้การสร้างแบบจำลองและการแสดงเป็นรูปภาพ หรือเทคโนโลยีโดรนเพื่อสังเกตหรือตรวจสอบสินทรัพย์

ในการใช้มาตรฐานฉบับนี้ ผู้สอบบัญชีอาจออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบด้วยมือหรือโดยการใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ ซึ่งทั้งสองวิธีสามารถมีประสิทธิภาพได้ ไม่ว่าผู้สอบบัญชีจะใช้เครื่องมือและเทคนิคใด จะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับนี้

การใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติสามารถเสริมเพิ่มเติมหรือนำมาแทนที่งานที่ต้องทำด้วยมือหรือที่ทำซ้ำๆ ในบางสถานการณ์ เมื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่า การใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติเพื่อปฏิบัติวิธีการตรวจสอบบางวิธี อาจทำให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่น่าเชื่อถือมากขึ้นสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้นั้นๆ ในบางสถานการณ์ การปฏิบัติวิธีการตรวจสอบอาจมีประสิทธิภาพโดยไม่ต้องใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

การใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติอาจก่อให้เกิดความลำเอียงหรือความเสี่ยงจากการพึ่งพาข้อมูลหรือผลลัพธ์ของวิธีการตรวจสอบที่ใช้มากเกินไป แม้ว่าเครื่องมือเหล่านี้จะมีประสิทธิภาพอย่างมาก แต่ไม่สามารถทดแทนความรู้และการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีได้ นอกจากนี้ แม้ว่าผู้สอบบัญชีอาจเข้าถึงข้อมูลที่หลากหลายรวมทั้งจากแหล่งที่มาหลายแหล่ง (นั่นคือ ปริมาณที่เพิ่มขึ้น) การใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพยังคงเป็นสิ่งจำเป็นในการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้จากการใช้ข้อมูลและผลลัพธ์ที่ได้จากการใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

- 2.3.1. ในการออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งรวมถึงข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอก

ความเกี่ยวข้องเป็นเรื่องของความเชื่อมโยงอย่างมีเหตุผลกับ (หรือความเชื่อมโยงที่มีผลกระทบต่อ) วัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบและสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ซึ่งอยู่ในการพิจารณา (หากเหมาะสม) ความเกี่ยวข้องของข้อมูลดังกล่าวอาจได้รับผลกระทบจากทิศทางหรือจุดเริ่มต้นของการทดสอบ

ความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีขึ้นอยู่กับแหล่งที่มาและลักษณะของหลักฐานนั้นรวมทั้งสถานการณ์เฉพาะที่ได้รับหลักฐานนั้น ซึ่งรวมถึงการควบคุมการจัดทำและเก็บรักษาข้อมูลนั้น (หากเกี่ยวข้อง) โดยหลักการทั่วไปแล้ว ความน่าเชื่อถือของข้อมูลจะเพิ่มขึ้นถ้าเป็นหลักฐานที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอกที่เป็นอิสระจากกิจการและส่งให้ผู้สอบบัญชีโดยตรง เอกสารต้นฉบับจะมีความน่าเชื่อถือมากกว่าสำเนาเอกสาร และหลักฐานที่จัดทำเป็นลายลักษณ์อักษรจะมีความน่าเชื่อถือมากกว่าหลักฐานทางวาจา อย่างไรก็ตาม อาจมีบางสถานการณ์ที่มีผลกระทบต่อหลักการทั่วไปดังกล่าวได้

2.3.2. หากใช้ข้อมูลที่จัดทำโดยกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าข้อมูลนั้นมีความน่าเชื่อถือเพียงพอตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีหรือไม่ ซึ่งรวมถึงเรื่องต่อไปนี้ ตามความจำเป็น

- (ก) การได้รับหลักฐานเกี่ยวกับความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูล และ
- (ข) การประเมินว่าข้อมูลนั้นมีความแม่นยำและละเอียดเพียงพอตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีหรือไม่

การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูลอาจทำในเวลาเดียวกันกับการใช้วิธีการตรวจสอบสำหรับข้อมูลนั้น หากการได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูลดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของวิธีการตรวจสอบนั้นๆ อยู่แล้ว ในสถานการณ์อื่นๆ ผู้สอบบัญชีอาจได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูลดังกล่าวโดยการทดสอบการควบคุมเกี่ยวกับการจัดทำและการเก็บรักษาข้อมูลนั้น อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจว่าจำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติม

2.3.3. ผู้สอบบัญชีอาจยอมรับว่าบันทึกและเอกสารหลักฐานต่างๆ นั้น เป็นเอกสารที่แท้จริง หากผู้สอบบัญชีไม่มีเหตุผลที่จะเชื่อเป็นอย่างอื่น หากมีเงื่อนไขหรือมีเหตุผลใดในระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ทำให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเอกสารต่างๆ อาจไม่เป็นเอกสารจริง หรือเงื่อนไขที่ระบุในเอกสารได้มีการแก้ไขแต่ไม่ได้มีการแจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบ ผู้สอบบัญชีต้องสอบสวนเพิ่มเติมและพิจารณาผลกระทบต่อหลักฐานการสอบบัญชีอื่นๆ ที่ได้รับ

2.3.4. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงหรือเพิ่มเติมวิธีการตรวจสอบใดบ้าง หาก

- (ก) หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากแหล่งที่มาหนึ่งขัดแย้งกันกับหลักฐานที่ได้รับจากอีกแหล่งหนึ่ง หรือ
- (ข) ผู้สอบบัญชีสงสัยในความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี

2.4. ข้อกำหนดทั่วไปเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐาน

มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกำหนดข้อกำหนดทั่วไปเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานในส่วนนี้ และข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานเฉพาะเรื่อง

ในส่วนอื่น ๆ ตามความเหมาะสม ข้อกำหนดสำหรับการจัดทำเอกสารหลักฐานใด ๆ จะนำไปปฏิบัติกับข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องตามสถานการณ์นั้น ๆ เท่านั้น

- 2.4.1. ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบในเวลาที่เหมาะสมและเพียงพอเพื่อให้ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และไม่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบนั้นมาก่อน สามารถเข้าใจเรื่องต่อไปนี้ได้
- (ก) ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ใช้เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานฉบับนี้ รวมทั้งข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการบันทึกเกี่ยวกับ
 - (1) ชื่อหรือลักษณะเฉพาะของรายการหรือเรื่องที่ถูกต้องสอบ
 - (2) ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและวันที่ที่งานดังกล่าวเสร็จสมบูรณ์
 - (3) ผู้สอบทานงานตรวจสอบ วันที่และขอบเขตของการสอบทานดังกล่าว
 - (ข) ผลของวิธีการตรวจสอบที่ใช้และหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ และ
 - (ค) เรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างการตรวจสอบ ข้อสรุปที่ได้จากเรื่องดังกล่าว และดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่สำคัญที่ใช้เพื่อให้ได้ข้อสรุปดังกล่าว

การจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบเป็นการให้หลักฐานที่แสดงว่าการตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย รูปแบบ เนื้อหา และขอบเขตของเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบขึ้นอยู่กับลักษณะและสถานการณ์ของกิจการ และวิธีการตรวจสอบที่ใช้

เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบอาจเป็นรูปแบบกระดาษหรืออิเล็กทรอนิกส์ คำอธิบายด้วยวาจาโดยผู้สอบบัญชีเพียงอย่างเดียวไม่ใช่หลักฐานที่เพียงพอสำหรับงานที่ผู้สอบบัญชีทำหรือข้อสรุปที่ได้ แต่อาจใช้เพื่ออธิบายข้อมูลที่อยู่ในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ หรือทำให้ข้อมูลในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบมีความชัดเจนมากขึ้น

ไม่มีความจำเป็นที่ต้องเก็บกระดาษทำการและงบการเงินที่ถูกแทนที่ไปแล้วไว้เป็นส่วนหนึ่งของเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ

ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นหรือไม่สามารถกระทำได้ในทางปฏิบัติที่จะบันทึกทุกเรื่องที่พิจารณาหรือทุกดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่ใช้ในการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสมเกี่ยวกับเกณฑ์ในการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี และให้หลักฐานในการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย และตามกฎหมายและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องบันทึกแยกไว้ต่างหาก (เช่น การจัดทำรายการตรวจสอบ) เกี่ยวกับการปฏิบัติตามเรื่องต่าง ๆ หากเอกสารที่อยู่ในแฟ้มงานตรวจสอบแสดงให้เห็นถึงการปฏิบัติตามดังกล่าวได้

เรื่องที่มีนัยสำคัญ

การพิจารณาความมีนัยสำคัญของเรื่องใดเรื่องหนึ่ง ต้องใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพและอาศัยการวิเคราะห์ข้อเท็จจริงและสถานการณ์ ตัวอย่างของเรื่องที่มีนัยสำคัญรวมถึงเรื่องที่เกิดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ผลของวิธีการตรวจสอบที่แสดงให้เห็นว่างบการเงินอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ สถานการณ์ที่เป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีมีความยุ่งยากมากในการนำวิธีการตรวจสอบที่จำเป็นไปปฏิบัติ หรือเรื่องที่พบที่อาจเป็นเหตุให้มีการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับผิดชอบงานเป็นผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบทั้งหมด

ในกรณีของการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีได้รับผิดชอบงานเป็นผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบทั้งหมด เอกสารหลักฐานจะไม่รวมถึงเรื่องต่างๆ ที่อาจจำเป็นต้องบันทึกเพื่อแจ้งหรือสั่งงานแก่สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือเพื่อแสดงถึงหลักฐานของการสอบทานโดยสมาชิกคนอื่นในกลุ่ม (ตัวอย่างเช่น ไม่มีเรื่องที่จะต้องบันทึกเกี่ยวกับการปรึกษาหารือหรือการควบคุมดูแลในกลุ่ม) อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีที่ได้รับผิดชอบงานต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่สามารถเข้าใจได้โดยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ เนื่องจากเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบนั้นอาจถูกสอบทานโดยบุคคลภายนอกเพื่อวัตถุประสงค์ทางกฎหมายหรือวัตถุประสงค์อื่น

เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

มาตรฐานฉบับนี้ไม่ได้มีข้อกำหนดเฉพาะสำหรับเครื่องมือและเทคนิคต่างๆ ที่ผู้สอบบัญชีอาจใช้ในการออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบ เช่น การใช้เทคนิคที่ปฏิบัติด้วยมือหรือเทคนิคอัตโนมัติในส่วนที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่จำเป็นต้องจัดทำเอกสารหลักฐาน ไม่ว่าจะใช้เครื่องมือและเทคนิคใด ผู้สอบบัญชียังคงต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐาน

- 2.4.2. หากผู้สอบบัญชีพบข้อมูลที่ไม่สอดคล้องกับข้อสรุปขั้นสุดท้ายของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องที่มีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกว่าได้ดำเนินการกับความไม่สอดคล้องดังกล่าวอย่างไร
- 2.4.3. ในสถานการณ์ที่ไม่ปกติ หากผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความจำเป็นที่จะไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องข้อใดข้อหนึ่งในมาตรฐานฉบับนี้ ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกว่าวิธีการตรวจสอบที่เป็นทางเลือกที่ใช้ทำให้บรรลุจุดมุ่งหมายของข้อกำหนดนั้นได้อย่างไร และเหตุผลของการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดนั้น
- 2.4.4. ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกการปรึกษาหารือเกี่ยวกับเรื่องที่มีนัยสำคัญกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) และบุคคลอื่น ซึ่งรวมถึงลักษณะของเรื่องที่มีนัยสำคัญที่ได้ปรึกษาหารือกัน ตลอดจนวันที่และบุคคลที่ได้ปรึกษาหารือ

เอกสารหลักฐานของการสื่อสาร

- 2.4.5. ในกรณีที่เรื่องที่ต้องสื่อสารตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานฉบับนี้มีการสื่อสารทางวาจา ผู้สอบบัญชีต้องรวมเรื่องดังกล่าวไว้ในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ ตลอดจนวันที่และบุคคลที่ได้สื่อสารด้วย
- 2.4.6. ในกรณีที่มีการสื่อสารเป็นลายลักษณ์อักษรนั้น ผู้สอบบัญชีต้องจัดเก็บสำเนาของเอกสารการสื่อสารนั้นไว้เป็นส่วนหนึ่งของเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ การสื่อสารเป็นลายลักษณ์อักษรไม่จำเป็นต้องรวมถึงเรื่องที่เกิดขึ้นทั้งหมดในระหว่างการตรวจสอบ

3. การบริหารคุณภาพงาน

เนื้อหาของส่วนนี้

ส่วนที่ 3 อธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการบริหารและการได้มาซึ่งคุณภาพของงานสอบบัญชี

ขอบเขตของส่วนนี้

ตามมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 สำนักงานมีหน้าที่รับผิดชอบในการออกแบบ นำไปปฏิบัติ และดำเนินการตามระบบการบริหารคุณภาพสำหรับการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลแก่สำนักงานว่า

- สำนักงานและบุคลากรของสำนักงานบรรลุความรับผิดชอบตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง และปฏิบัติงานตามมาตรฐานและข้อกำหนดดังกล่าว และ
- รายงานที่ออกมีความเหมาะสมกับสถานการณ์นั้น

ในบริบทของระบบการบริหารคุณภาพของสำนักงาน กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบภายใต้การนำของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน มีความรับผิดชอบในการ

- ดำเนินการตามมาตรการตอบสนองต่อความเสี่ยงด้านคุณภาพที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบโดยอาศัยข้อมูลที่สื่อสารโดยสำนักงานหรือที่ได้จากสำนักงาน
- พิจารณาว่าจำเป็นต้องตอบสนองเพิ่มเติมในระดับงานตรวจสอบซึ่งนอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในนโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานหรือไม่ โดยพิจารณาจากลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบนั้น ๆ และ
- สื่อสารข้อมูลของงานตรวจสอบไปยังสำนักงานตามนโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่สำนักงานกำหนดให้ต้องสื่อสาร เพื่อสนับสนุนการออกแบบ การนำไปปฏิบัติ และการดำเนินการตามระบบการบริหารคุณภาพของสำนักงาน

ข้อกำหนดในส่วนนี้ให้นำไปใช้ตลอดงานตรวจสอบ

3.1. วัตถุประสงค์

3.1.1. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ การบริหารคุณภาพในระดับงานตรวจสอบ เพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าได้บรรลุคุณภาพจนถึงระดับที่

- (ก) ผู้สอบบัญชีได้บรรลุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานฉบับนี้และข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง และ
- (ข) รายงานของผู้สอบบัญชีที่ออกมีความเหมาะสมกับสถานการณ์

3.2. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน

ความรับผิดชอบของผู้นำในการบริหารและการได้มาซึ่งคุณภาพการสอบบัญชี

3.2.1. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้อง

- (ก) รับผิดชอบโดยรวมในการบริหารและการได้มาซึ่งคุณภาพของงานตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงการมีส่วนร่วมอย่างเพียงพอและเหมาะสมตลอดงานตรวจสอบ จนถึงระดับที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมีเกณฑ์ในการพิจารณาว่า ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญที่ใช้และข้อสรุปที่ได้มีความเหมาะสมกับสถานการณ์นั้นๆ แล้วหรือไม่ และ
- (ข) รับผิดชอบในการทำให้เกิดการกระทำที่ชัดเจน สม่าเสมอ และมีประสิทธิผล ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงความมุ่งมั่นของสำนักงานต่อคุณภาพ

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในการบริหารและการได้มาซึ่งคุณภาพได้รับการสนับสนุนจากวัฒนธรรมองค์กรของสำนักงานที่แสดงให้เห็นถึงความมุ่งมั่นต่อคุณภาพ

ข้อพิจารณาเมื่อมีสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่นอกเหนือจากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน

3.2.2. เพื่อให้สามารถรับผิดชอบโดยรวมในการบริหารและการได้มาซึ่งคุณภาพของงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องพิจารณาว่า ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแล และการสอบทานงานนั้น

- (ก) ตอบสนองต่อลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบ และทรัพยากรที่สำนักงานมอบหมายหรือจัดหาให้แก่งานตรวจสอบ และ
- (ข) ได้มีการวางแผนและปฏิบัติตามนโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงาน มาตรฐานฉบับนี้ และข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

การมีส่วนร่วมอย่างเพียงพอและเหมาะสม

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานอาจแสดงให้เห็นถึงการเข้าไปมีส่วนร่วมตลอดงานตรวจสอบอย่างเพียงพอและเหมาะสมในกรณีที่ได้อบรมหมายวิธีตรวจสอบ งาน หรือ การดำเนินการให้แก่สมาชิกอื่นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบได้หลายวิธี เช่น

- แจ้งผู้ที่ได้รับมอบหมายอย่างเหมาะสมเกี่ยวกับลักษณะของความรับผิดชอบและอำนาจหน้าที่ของผู้ที่ได้รับมอบหมาย ขอบเขตของงานที่มอบหมาย และวัตถุประสงค์ของงานดังกล่าว รวมถึงสั่งการและให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่นๆ ที่จำเป็น
- กำหนดแนวทางและควบคุมดูแลผู้ที่ได้รับมอบหมาย
- สอบทานงานของผู้ที่ได้รับมอบหมายเพื่อประเมินข้อสรุปที่ได้

การกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแล และการสอบทาน

วิธีการในการกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแล และการสอบทาน อาจปรับเปลี่ยนได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- ประสิทธิภาพที่ผ่านมาของสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเกี่ยวกับกิจการและเรื่องที่จะตรวจสอบ
- ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้ ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้ที่สูงขึ้น อาจทำให้ต้องเพิ่มขอบเขตและความถี่ของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแล สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ และมีการสอบทานงานที่ทำในรายละเอียดมากขึ้น
- ความรู้ความสามารถและขีดความสามารถของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ แต่ละคนที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ

3.2.3. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องรับผิดชอบในการสร้างและสื่อสารไปยังสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเกี่ยวกับพฤติกรรมที่คาดหวังจากสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงการเน้นย้ำ

- (ก) ให้สมาชิกทุกคนของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีความรับผิดชอบในการสนับสนุนการบริหารและการได้มาซึ่งคุณภาพในระดับงานตรวจสอบ
- (ข) ความสำคัญของจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ คุณค่า และทัศนคติ
- (ค) ความสำคัญของการสื่อสารที่เปิดกว้างและจริงใจภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ และการสนับสนุนให้สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบสามารถแจ้งข้อกังวลได้โดยไม่กลัวการตอบโต้ และ
- (ง) ความสำคัญของการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดงานตรวจสอบ

ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 3.2.2. และ 3.2.3. ของมาตรฐานฉบับนี้ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานอาจสื่อสารโดยตรงกับสมาชิกอื่นของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและเน้นย้ำการสื่อสารดังกล่าวด้วยพฤติกรรมและการปฏิบัติตนของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน (ตัวอย่างเช่น การเป็นผู้นำที่ปฏิบัติให้ดูเป็นแบบอย่าง)

ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

3.2.4. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องมีความเข้าใจในข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระ) ที่เกี่ยวข้องภายใต้ลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบ

3.2.5. หากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานได้รับทราบเรื่องที่แสดงให้เห็นว่ามีอุปสรรคต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง หรือมีการฝ่าฝืนข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องดำเนินการ ซึ่งรวมถึง

- (ก) การปฏิบัติตามนโยบายหรือแนวทางปฏิบัติของสำนักงานเพื่อประเมินอุปสรรคนั้น และ
- (ข) ปรึกษากับบุคลากรอื่นภายในสำนักงาน

หากไม่มีบุคคลอื่นภายในสำนักงานที่ให้คำปรึกษาได้ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานอาจปรึกษากับบุคคลภายนอกสำนักงาน เช่น ผู้ประกอบวิชาชีพที่มีประสบการณ์ในสำนักงานอื่น หรือสภาวิชาชีพบัญชีที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานเป็นสมาชิก

ข้อพิจารณาเมื่อมีสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่นอกเหนือจากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน

3.2.6. ตลอดจนตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้อง:

- (ก) รับผิดชอบในการทำให้สมาชิกอื่นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ มีความตระหนักเกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง และนโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องของสำนักงาน เพื่อระบุ ประเมิน และจัดการกับอุปสรรคต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง และ
- (ข) มีความตื่นตัวโดยการสังเกตการณ์และการสอบถามที่จำเป็น เกี่ยวกับการฝ่าฝืนข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องโดยสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

ทรัพยากรของงานตรวจสอบ

3.2.7. โดยการพิจารณาลักษณะและสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบ รวมทั้งนโยบายหรือกระบวนการที่เกี่ยวข้องของสำนักงาน ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้อง

- (ก) พิจารณาว่า
 - (1) มีการมอบหมายหรือจัดหาให้มีทรัพยากรที่เพียงพอและเหมาะสมแก่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในเวลาที่เหมาะสม และ
 - (2) สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีทั้งหมด โดยรวมแล้วมีความรู้ความสามารถและขีดความสามารถที่เหมาะสม (ซึ่งรวมถึงมีเวลาเพียงพอ) ที่จะปฏิบัติงานตรวจสอบ
- (ข) หากไม่เป็นไปตามหลักการในข้อ (ก) ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องดำเนินการอย่างเหมาะสม

ความรับผิดชอบอื่นๆ ของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน

3.2.8. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้อง

- (ก) ทำความเข้าใจเกี่ยวกับข้อมูลที่ได้จากกระบวนการติดตามผลและแก้ไขของสำนักงานที่สำนักงานสื่อสารให้ทราบ ซึ่งรวมถึงข้อมูลจากกระบวนการติดตามผลและแก้ไขของเครือข่ายและสำนักงานอื่นในเครือข่าย (ถ้ามี) และ
 - (1) พิจารณาความเกี่ยวข้องและผลกระทบของข้อมูลนั้นต่องานตรวจสอบ และ
 - (2) ดำเนินการใดๆ ที่เหมาะสม และ
- (ข) คงไว้ซึ่งความตื่นตัวตลอดงานตรวจสอบเกี่ยวกับเรื่องที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการติดตามผลและแก้ไขของสำนักงาน และสื่อสารเรื่องดังกล่าวไปยังผู้ที่รับผิดชอบในกระบวนการนั้น

3.2.9. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้อง

- (ก) รับผิดชอบในการจัดการและการแก้ไขความคิดเห็นที่แตกต่าง ตามนโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงาน
- (ข) รับผิดชอบให้มีการปรึกษาหารือตามนโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องของสำนักงาน หรือมีการปรึกษาหารือสำหรับเรื่องที่ยากหรือที่น่าจะมีข้อโต้แย้ง (ในกรณีที่เห็นว่าจำเป็น)
- (ค) พิจารณาว่า ข้อสรุปที่ได้รับจากเรื่องความคิดเห็นที่แตกต่างและเรื่องที่ยากหรือที่น่าจะมีข้อโต้แย้ง มีการบันทึกเอกสาร ตกผลร่วมกับฝ่ายที่ปรึกษา และดำเนินการตามข้อสรุปนั้น และ
- (ง) ไม่ลงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีจนกว่าจะแก้ไขเรื่องความคิดเห็นที่แตกต่างทั้งหมด

การให้ข้อสรุปที่เป็นกลางเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้ดุลยพินิจที่เกิดขึ้นในระหว่างการตรวจสอบอาจเป็นปัญหาในทางปฏิบัติ เมื่อบุคคลเพียงคนเดียวดำเนินการตรวจสอบทั้งหมด หากมีประเด็นที่ผิดปกติ อาจมีความจำเป็นที่จะต้องปรึกษากับผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ที่เหมาะสมคนอื่น หรือหน่วยงานทางวิชาชีพสอบบัญชี

การปรึกษาหารืออาจเหมาะสมหรือจำเป็นตามที่นโยบายหรือวิธีปฏิบัติงานของสำนักงานกำหนด ในกรณีต่อไปนี้

- เรื่องที่ซับซ้อนหรือไม่คุ้นเคย
- ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ
- รายการที่มีนัยสำคัญที่อยู่นอกเหนือการดำเนินการตามปกติทางธุรกิจ หรือรายการที่มีลักษณะไม่ปกติ
- การจำกัดขอบเขตโดยผู้บริหาร หรือ

- การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับ

ความคิดเห็นที่แตกต่างอาจเกิดขึ้นภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือระหว่างกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกับผู้สอบทานคุณภาพงาน หรือแม้กระทั่งกับบุคคลที่ปฏิบัติงานในระบบการบริหารคุณภาพของสำนักงาน เช่น ผู้ที่รับผิดชอบการให้คำปรึกษา

ในการพิจารณาเรื่องที่เกี่ยวข้องกับความคิดเห็นที่แตกต่าง หรือเรื่องที่ยากหรือที่น่าจะมีข้อโต้แย้ง ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานอาจพิจารณาด้วยว่าการใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยยังคงเหมาะสมหรือไม่

3.2.10. ในงานตรวจสอบที่ต้องมีการสอบทานคุณภาพงาน ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานจะต้องแน่ใจว่าได้มีการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี และ

- (ก) ให้ความร่วมมือกับผู้สอบทานคุณภาพงาน
- (ข) ปรีกษาหารือกับผู้สอบทานคุณภาพงานเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญและการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างการตรวจสอบ และ
- (ค) ไม่ลงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีก่อนการสอบทานคุณภาพงานเสร็จสิ้น

ข้อพิจารณาเมื่อมีสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่นอกเหนือจากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน

3.2.11. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบในช่วงเวลาที่เหมาะสมระหว่างการตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับ

- (ก) เรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญ
- (ข) การใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญและข้อสรุปที่ได้ และ
- (ค) เรื่องอื่น ๆ ที่ในดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานใช้ดุลยพินิจกับผู้ประกอบวิชาชีพในการกำหนดเรื่องที่ต้องสอบทานโดยพิจารณาจากปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- ลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบ
- สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบผู้ใดจะเป็นผู้ปฏิบัติงาน
- เรื่องที่พบจากการตรวจสอบเมื่อไม่นานมานี้
- ข้อกำหนดตามนโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงาน

3.2.12. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องสอบทานการสื่อสารอย่างเป็นทางการที่เป็นลายลักษณ์อักษรก่อนที่จะสื่อสารกับผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หรือหน่วยงานกำกับดูแล

3.3. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานเฉพาะเรื่อง

นอกเหนือจากข้อกำหนดทั่วไปเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานที่ระบุในส่วนที่ 2.4. ซึ่งใช้กับทุกส่วนของงานสอบบัญชี เรื่องที่ต้องจัดทำเอกสารหลักฐานเป็นการเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับส่วนนี้ได้อธิบายไว้ดังต่อไปนี้

3.3.1. ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกเรื่องต่อไปนี้ ไว้ในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ

- (ก) เรื่องที่พบ การปรึกษาหารือเรื่องที่เกี่ยวข้อง และข้อสรุปที่ได้เกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระ
- (ข) วันที่ที่การสอบทานคุณภาพงานได้เสร็จสิ้น ไม่ว่าจะเป็นก่อนหรือในวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี (ในกรณีที่งานตรวจสอบเข้าข่ายที่ต้องมีการสอบทานคุณภาพงาน)

4. การตอบรับงานหรือการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้างานสอบบัญชี และการสอบบัญชีครั้งแรก

เนื้อหาของส่วนนี้

ส่วนที่ 4 อธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับ

- การเห็นชอบกับข้อตกลงในงานสอบบัญชีกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ซึ่งรวมถึงการพิสูจน์ว่าเงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการตรวจสอบมีอยู่จริง
- การพิจารณาว่า การใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยมีความเหมาะสมกับงานสอบบัญชานั้น

นอกจากนี้ ส่วนที่ 4 ยังครอบคลุมถึงกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีครั้งแรกด้วย

ขอบเขตของส่วนนี้

ส่วน ก. ของมาตรฐานฉบับนี้อธิบายการพิจารณาความเหมาะสมในการใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย ส่วนนี้อธิบายภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในการใช้มาตรฐานฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของขั้นตอนการตอบรับงานหรือการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าของสำนักงานสำหรับงานสอบบัญชีของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย

ข้อมูลและหลักฐานการสอบบัญชีที่รวบรวมระหว่างขั้นตอนการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าใช้ในการตัดสินใจว่ามาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยเหมาะสมกับงานตรวจสอบนั้นๆ หรือไม่ และช่วยในการพิจารณาวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่จะใช้ในขั้นการวางแผนการตรวจสอบและการระบุและประเมินความเสี่ยง

บทนำของมาตรฐานฉบับนี้ได้อธิบายว่า มาตรฐานฉบับนี้ตั้งอยู่บนหลักการว่าสำนักงานได้ใช้มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ซึ่งกำหนดให้สำนักงานกำหนดวัตถุประสงค์ด้านคุณภาพที่ครอบคลุมการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ นอกจากนี้ การปฏิบัติตามมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 อาจกำหนดให้สำนักงานมีนโยบายหรือวิธีปฏิบัติในการตอบสนองต่อเรื่องอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับส่วนนี้

ผู้สอบบัญชีจะรับงานสอบบัญชีได้ก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าจะสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง เช่น ความเป็นอิสระ ความรู้ ความสามารถ และความเอาใจใส่ทางวิชาชีพได้อย่างเป็นที่พอใจ และผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการตรวจสอบนั้นมีอยู่จริง นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชียังพิจารณาถึงการปฏิบัติงานบริการที่ไม่ให้ความเชื่อมั่นสำหรับลูกค้างานสอบบัญชีและการพิจารณาว่าบริการเหล่านั้นสามารถทำได้หรือไม่

หากการสอบบัญชีดังกล่าวเป็นการสอบบัญชีครั้งแรก ส่วนนี้ได้กำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับยอดยกมาด้วย

4.1. วัตถุประสงค์

4.1.1. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ

- (ก) เพื่อตอบรับงานลูกค้าหรือคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้างานสอบบัญชีเฉพาะเมื่อเกณฑ์ที่จะใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบได้รับความเห็นชอบโดย
 - (1) การพิสูจน์ว่าเงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการตรวจสอบมีอยู่จริง และ
 - (2) การยืนยันว่าผู้สอบบัญชี และผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) มีความเข้าใจตรงกันเกี่ยวกับข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี
- (ข) สำหรับการสอบบัญชีครั้งแรก เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในเรื่องต่อไปนี้
 - (1) ยอดยกมา มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ส่งผลกระทบต่อที่มีสาระสำคัญต่อบทการเงินงวดปัจจุบันหรือไม่ และ
 - (2) นโยบายการบัญชีที่ใช้กับยอดยกมา มีความเหมาะสม และได้มีการถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอในงบการเงินงวดปัจจุบันหรือไม่ หรือการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้มีการบันทึกบัญชีอย่างเหมาะสม และมีการแสดงและเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

4.2. เงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการตรวจสอบ

4.2.1. เพื่อพิสูจน์ว่าเงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการตรวจสอบมีอยู่จริงหรือไม่ ผู้สอบบัญชีต้อง

- (ก) พิจารณาว่าแม่บทการรายงานทางการเงินที่จะใช้ในการจัดทำงบการเงินสามารถยอมรับได้หรือไม่
- (ข) ได้รับข้อตกลงจากผู้บริหารว่าผู้บริหารรับทราบและเข้าใจถึงความรับผิดชอบของตนเองเกี่ยวกับ
 - (1) การจัดทำงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการนำเสนองบการเงินดังกล่าวโดยถูกต้องตามที่ควร
 - (2) การควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินโดยปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และ
 - (3) การเตรียมสิ่งต่อไปนี้ให้แก่ผู้สอบบัญชี
 - ก. การเข้าถึงข้อมูลทั้งหมดซึ่งผู้บริหารตระหนักว่าเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน เช่น บันทึกทางบัญชี เอกสารหลักฐาน และข้อมูลอื่น
 - ข. ข้อมูลเพิ่มเติมที่ผู้สอบบัญชีอาจร้องขอจากผู้บริหาร เพื่อวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ และ

ค. การเข้าถึงบุคคลต่าง ๆ ภายในกิจการได้อย่างไม่จำกัด ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาว่ามีความจำเป็นที่จะต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากบุคคลดังกล่าว

4.2.2. ถ้าเงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการตรวจสอบไม่มีอยู่อย่างครบถ้วน ผู้สอบบัญชีต้องหารือเรื่องนี้กับผู้บริหาร หากไม่มีกฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดให้รับงานนั้น ผู้สอบบัญชีต้องไม่รับงานสอบบัญชีที่ถูกเสนอดังกล่าว

(ก) ถ้าผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าแม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในการจัดทำงบการเงินไม่สามารถยอมรับได้ หรือ

(ข) ถ้าไม่ได้รับการยืนยันจากผู้บริหารว่าได้รับทราบและเข้าใจถึงความรับผิดชอบของตนแล้ว

4.2.3. ถ้าผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลจำกัดขอบเขตงานของผู้สอบบัญชีจนทำให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าการจำกัดขอบเขตนั้นจะส่งผลให้เกิดการไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องไม่รับงานสอบบัญชีที่ถูกจำกัดขอบเขตดังกล่าว เว้นแต่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับที่ทำให้ทำเช่นนั้น

4.3. ข้อพิจารณาในการรับงานลูกค้าหรือการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า

การปฏิบัติตามกระบวนการรับงานลูกค้าหรือการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าก่อนเริ่มการวางแผนจะช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุและประเมินเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจส่งผลกระทบต่อความสามารถของผู้สอบบัญชีในการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบ

4.3.1. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องพิจารณาว่า

(ก) ได้มีการปฏิบัติตามนโยบายหรือวิธีปฏิบัติงานของสำนักงานเกี่ยวกับการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าแล้วหรือไม่⁸ และ

(ข) ข้อสรุปเกี่ยวกับการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้ามีความเหมาะสมหรือไม่ ซึ่งรวมถึงงานสอบบัญชีนั้นสามารถดำเนินการโดยใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย ตามส่วน ก. ของมาตรฐานฉบับนี้หรือไม่

ส่วน ก. อธิบายเรื่องที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในการพิจารณาความเหมาะสมในการใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนที่เกี่ยวข้องกับข้อจำกัดในการใช้มาตรฐานฉบับนี้

⁸ มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 “การบริหารคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบหรือการสอบทานงบการเงินหรืองานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง” ย่อหน้าที่ 30 อธิบายถึงความรับผิดชอบของสำนักงานสำหรับการกำหนดวัตถุประสงค์ด้านคุณภาพสำหรับการตอบรับงานที่มีลักษณะเฉพาะ ซึ่งรวมถึงการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับลำดับความสำคัญด้านการเงินและด้านการดำเนินงานของสำนักงานเมื่อตัดสินใจการตอบรับงานหรือคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าของงานที่มีลักษณะเฉพาะ

ข้อมูลและหลักฐานการสอบบัญชีที่รวบรวมระหว่างขั้นตอนการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าอาจถูกนำมาใช้เพื่อตัดสินใจเกี่ยวกับการใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย ข้อมูลเพิ่มเติมอาจได้รับการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงซึ่งอาจเปลี่ยนแปลงการตัดสินใจเบื้องต้นของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานเกี่ยวกับการใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยตามที่ได้อธิบายในส่วนนี้ ส่วนที่ 6 (ดูย่อหน้า 6.5.1.) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานพิจารณาในระหว่างขั้นตอนการระบุและประเมินความเสี่ยงว่ามาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยยังคงเหมาะสมกับลักษณะและสถานการณ์ของกิจการที่ได้รับการตรวจสอบหรือไม่ การพิจารณาข้อมูลที่พบเพิ่มเติมตลอดงานตรวจสอบอาจเปลี่ยนแปลงการพิจารณาของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้มาตรฐานฉบับนี้

- 4.3.2. ในบางกรณี กฎหมายหรือข้อบังคับในประเทศที่เกี่ยวข้องได้กำหนดแบบแผนหรือข้อความสำหรับรายงานของผู้สอบบัญชีในรูปแบบหรือเนื้อหาที่แตกต่างจากข้อกำหนดของมาตรฐานฉบับนี้อย่างมีนัยสำคัญ ในสถานการณ์เหล่านี้ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่า
- (ก) ผู้ใช้การเงินอาจเข้าใจผิดต่อความเชื่อมั่นที่ได้รับจากการตรวจสอบงบการเงินหรือไม่ และถ้าเป็นเช่นนั้น
 - (ข) คำอธิบายเพิ่มเติมในรายงานของผู้สอบบัญชีสามารถลดความเข้าใจผิดที่อาจเกิดขึ้นได้หรือไม่
- 4.3.3. ถ้าผู้สอบบัญชีสรุปว่าคำอธิบายเพิ่มเติมในรายงานของผู้สอบบัญชีไม่สามารถลดความเข้าใจผิดที่อาจเกิดขึ้นได้ ผู้สอบบัญชีต้องไม่รับงานสอบบัญชีนั้น เว้นแต่จะถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้ทำเช่นนั้น การสอบบัญชีที่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับดังกล่าวถือว่าไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย ดังนั้น ผู้สอบบัญชีต้องไม่มีการอ้างถึงใดๆ ในรายงานของผู้สอบบัญชีว่าการสอบบัญชีได้ปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้

4.4. ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี

- 4.4.1. ผู้สอบบัญชีต้องตกลงกับผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) เกี่ยวกับข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี

หากกฎหมายหรือข้อบังคับมีการกำหนดความรับผิดชอบของผู้บริหารซึ่งเทียบเท่ากับที่มาตรฐานฉบับนี้ได้กำหนดไว้ ผู้สอบบัญชีอาจใช้ถ้อยคำตามกฎหมายหรือข้อบังคับนั้นเพื่อบรรยายไว้ในข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษร

ภาคผนวก 2 แสดงตัวอย่างหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี

- 4.4.2. ในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับปีถัดไปของลูกค้ายears เดิม ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่ามีสถานการณ์ที่ทำให้ต้องแก้ไขข้อตกงในการรับงานสอบบัญชีหรือไม่ และมีความจำเป็นที่ต้องแจ้งให้กิจการทราบถึงข้อตกงในงานสอบบัญชีที่มีอยู่เดิมอีกครั้งหรือไม่
- 4.4.3. ผู้สอบบัญชีต้องไม่เห็นชอบต่อการเปลี่ยนแปลงข้อตกงในการรับงานสอบบัญชีที่ไม่มีเหตุผลอันสมควรที่จะทำเช่นนั้น
- 4.4.4. ถ้าผู้สอบบัญชีถูกร้องขอให้เปลี่ยนแปลงงานสอบบัญชีไปเป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นในระดับที่ต่ำกว่าก่อนที่งานสอบบัญชีจะเสร็จสมบูรณ์ ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาว่ามีเหตุผลอันสมควรที่จะทำเช่นนั้นหรือไม่

ก่อนการเห็นชอบที่จะเปลี่ยนแปลงงานสอบบัญชีเป็นงานสอบทานหรืองานบริการเกี่ยวเนื่องใด ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นที่จะต้องประเมินผลกระทบตามสัญญาหรือทางกฎหมายเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว

- 4.4.5. ถ้าข้อตกงในการรับงานสอบบัญชีถูกเปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีและผู้บริหารต้องเห็นชอบและบันทึกข้อตกงใหม่ของงานในหนังสือตอบรับงานหรือข้อตกงที่เป็นลายลักษณ์อักษรในรูปแบบอื่นที่เหมาะสม
- 4.4.6. ถ้าผู้สอบบัญชีไม่สามารถเห็นชอบต่อการเปลี่ยนแปลงข้อตกงในการรับงานสอบบัญชี และไม่ได้รับการยินยอมจากผู้บริหารให้ปฏิบัติงานสอบบัญชีเดิมต่อ ผู้สอบบัญชีต้อง
 - (ก) ถอนตัวจากงานสอบบัญชี ถ้าทำได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง และ
 - (ข) พิจารณามีภาระผูกพันใด ๆ หรือไม่ (ทั้งที่ผูกพันโดยสัญญา หรือโดยเงื่อนไขอื่น) ที่ผู้สอบบัญชีต้องรายงานสถานการณ์นั้น ๆ ต่อบุคคลอื่น เช่น ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเจ้าของ หรือหน่วยงานกำกับดูแล

4.5. การสอบบัญชีครั้งแรก

- 4.5.1. หากเป็นการสอบบัญชีครั้งแรกและมีการเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้สอบบัญชีคนก่อน โดยให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง
- 4.5.2. ผู้สอบบัญชีต้องอ่านงบการเงินล่าสุด (ถ้ามี) และรายงานของผู้สอบบัญชีคนก่อนต่องบการเงินนั้น (ถ้ามี) เพื่อให้ทราบข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับยอดยกมา ซึ่งรวมถึงการเปิดเผยข้อมูล
- 4.5.3. หากงบการเงินงวดก่อนมีการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีคนก่อนและมีการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบของเรื่องที่ทำให้ต้องมีการเปลี่ยนแปลงความเห็นดังกล่าวเพื่อการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินงวดปัจจุบัน⁹

⁹ สำหรับผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชี ดูส่วนที่ 9 ย่อหน้า 9.5.9.

4.5.4. ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ¹⁰ ว่า ยอดยกมา มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งอาจมีผลกระทบอย่างสาระสำคัญต่อการเงินงวดปัจจุบันหรือไม่ โดย

- (ก) กำหนดว่ายอดคงเหลือของสิ้นงวดก่อนได้มีการยกมาในงวดปัจจุบันอย่างถูกต้องหรือไม่ หรือได้มีการปรับปรุงใหม่อย่างถูกต้องหรือไม่ (หากเหมาะสม)
- (ข) กำหนดว่ายอดยกมาได้แสดงถึงการใช้นโยบายการบัญชีอย่างเหมาะสมหรือไม่ และ
- (ค) ปฏิบัติตามข้อใดข้อหนึ่งหรือมากกว่าดังต่อไปนี้
 - (1) กรณีที่งบการเงินงวดก่อนมีการตรวจสอบ ให้สอบทานกระดาษาทำการของผู้สอบบัญชีคนก่อน เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับยอดยกมา
 - (2) ประเมินวิธีการตรวจสอบที่ใช้ในงวดปัจจุบันว่าได้ให้หลักฐานที่เกี่ยวข้องกับยอดยกมาหรือไม่ หรือ
 - (3) ใช้วิธีการตรวจสอบเฉพาะ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับยอดยกมา

ลักษณะและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่จำเป็น เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับยอดยกมา ขึ้นอยู่กับเรื่องต่างๆ เช่น

- นโยบายการบัญชีที่กิจการใช้
- ลักษณะของยอดคงเหลือทางบัญชี ประเภทของรายการและการเปิดเผย และความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินงวดปัจจุบัน
- ความมีนัยสำคัญของยอดยกมาที่มีต่องบการเงินงวดปัจจุบัน
- งบการเงินงวดก่อนได้มีการตรวจสอบหรือไม่ และหากได้มีการตรวจสอบ ความเห็นของผู้สอบบัญชีคนก่อนเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปหรือไม่

4.5.5. กรณีที่ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่แสดงว่ายอดยกมา มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งอาจมีผลกระทบอย่างสาระสำคัญต่อการเงินงวดปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบเพิ่มเติมที่เหมาะสมต่อสถานการณ์นั้นๆ เพื่อกำหนดผลกระทบต่อการเงินงวดปัจจุบัน¹¹

4.5.6. ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่า นโยบายการบัญชีที่ใช้กับยอดยกมาได้มีการถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอในงบการเงินงวดปัจจุบันหรือไม่ และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีใดๆ ได้มีการถือปฏิบัติอย่างเหมาะสมและมีการแสดงและเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่¹²

¹⁰ สำหรับผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชี ดูส่วนที่ 9 ย่อหน้าที่ 9.5.6.

¹¹ สำหรับผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชี ดูส่วนที่ 9 ย่อหน้าที่ 9.5.7.

¹² สำหรับผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชี ดูส่วนที่ 9 ย่อหน้าที่ 9.5.8.

4.6. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการสื่อสารเฉพาะเรื่อง

4.6.1. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

- (ก) เกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการสรุปและแสดงความเห็นต่องบการเงินที่จัดทำโดยผู้บริหาร และ
- (ข) ว่าความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีไม่ได้เป็นการปลดเปลื้องความรับผิดชอบในการกำกับดูแลการจัดทำงบการเงินของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

4.7. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานเฉพาะเรื่อง

นอกเหนือจากข้อกำหนดทั่วไปเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานที่ระบุในส่วนที่ 2.4. ซึ่งใช้กับทุกส่วนของงานตรวจสอบ เรื่องที่ต้องจัดทำเอกสารหลักฐานเป็นการเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับส่วนนี้ได้อธิบายไว้ดังต่อไปนี้

- 4.7.1. ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกเรื่องต่อไปนี้ในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ ได้แก่ ประเด็นที่พบการปรึกษาหารือกับบุคลากรที่เกี่ยวข้อง และข้อสรุปที่ได้เกี่ยวกับการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานสอบบัญชี
- 4.7.2. ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกเกณฑ์สำหรับการตัดสินใจในการใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยนี้
- 4.7.3. ผู้สอบบัญชีจะต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลง (ถ้ามี) ในการพิจารณาการใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย หากมีข้อมูลที่ได้รับเพิ่มเติมระหว่างการตรวจสอบที่ทำให้ผู้สอบบัญชีอาจเปลี่ยนแปลงการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวผู้ประกอบวิชาชีพในเรื่องดังกล่าว
- 4.7.4. ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีหรือข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรในรูปแบบอื่นที่เหมาะสมเกี่ยวกับ
 - (ก) ข้อความว่าการตรวจสอบจะปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย
 - (ข) วัตถุประสงค์และขอบเขตของการตรวจสอบงบการเงิน
 - (ค) ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและความรับผิดชอบของผู้บริหาร
 - (ง) การระบุเกี่ยวกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในการจัดทำงบการเงิน
 - (จ) การอ้างถึงรูปแบบและเนื้อหาที่คาดหวังของรายงานใด ๆ ที่จะออกโดยผู้สอบบัญชี และ
 - (ฉ) ข้อความว่าอาจเกิดเหตุการณ์ที่อาจทำให้รายงานมีความแตกต่างจากรูปแบบและเนื้อหาที่คาดหวัง

- 4.7.5. ถ้ากฎหมายหรือข้อบังคับได้กำหนดรายละเอียดอย่างเพียงพอเกี่ยวกับเงื่อนไขในการรับงานสอบบัญชีที่อ้างถึงในมาตรฐานฉบับนี้แล้ว ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องบันทึกข้อตกลงนั้นในข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษร นอกจากข้อเท็จจริงที่ว่าเป็นการปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับดังกล่าวและผู้บริหารรับทราบและเข้าใจถึงความรับผิดชอบเหล่านั้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

5. การวางแผน

เนื้อหาของส่วนนี้

ส่วนที่ 5 อธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการวางแผนการตรวจสอบ (รวมถึงการจัดให้มีการหารือกันในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ) และแนวคิดเรื่องความมีสาระสำคัญเมื่อวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบ

ขอบเขตของส่วนนี้

การวางแผนไม่ได้เป็นขั้นตอนเอกเทศของการสอบบัญชี แต่เป็นขั้นตอนที่ต่อเนื่องและทำซ้ำโดยได้รับการปรับปรุงและแก้ไขตามความจำเป็นตลอดการสอบบัญชี ทั้งนี้ ในส่วนที่ 6 (การระบุและการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ) และส่วนที่ 7 (การตอบสนองต่อความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้) ก็เกี่ยวข้องกับการวางแผนในส่วนนี้ด้วย

ข้อกำหนดบางประการในส่วนนี้เชื่อมโยงกับวิธีการตรวจสอบในส่วนอื่น ๆ และอาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเหล่านั้นเพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดในส่วนนี้

5.1. วัตถุประสงค์

5.1.1. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ

- (ก) การวางแผนงานตรวจสอบ เพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และ
- (ข) การนำหลักการของความมีสาระสำคัญไปปฏิบัติอย่างเหมาะสมในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี

5.2. กิจกรรมการวางแผนงาน

ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของกิจกรรมการวางแผนงานตรวจสอบจะขึ้นอยู่กับลักษณะและสถานการณ์ของกิจการ ขนาดและลักษณะของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ประสบการณ์ของสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบจากการตรวจสอบกิจการนั้นในปีก่อน ๆ และการเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างงานตรวจสอบ

เป้าหมายและวัตถุประสงค์ของการวางแผนการสอบบัญชีนั้นเหมือนกัน ไม่ว่าจะเป็นในการสอบบัญชีครั้งแรกหรือการสอบบัญชีปีถัดไปของลูกค้ารายเดิม อย่างไรก็ตาม สำหรับการสอบบัญชีครั้งแรก ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องทำกิจกรรมการวางแผนการสอบบัญชีมากขึ้น เนื่องจากโดยปกติแล้ว ผู้สอบบัญชีไม่มีประสบการณ์เกี่ยวกับกิจการเช่นเดียวกับการวางแผนการสอบบัญชีปีถัดไปของลูกค้ารายเดิม

5.2.1. ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดขอบเขต ช่วงเวลา และแนวทางของการตรวจสอบ และ

- (ก) ระบุลักษณะของงานตรวจสอบที่เป็นตัวกำหนดขอบเขตของงาน
- (ข) ทำความเข้าใจในวัตถุประสงค์ของการรายงานของงาน เพื่อวางแผนช่วงเวลาในการตรวจสอบ และลักษณะของการติดต่อสื่อสารที่จำเป็น
- (ค) พิจารณาปัจจัยต่าง ๆ ซึ่งในดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีมีนัยสำคัญในการกำหนดแนวทางในการทำงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ
- (ง) พิจารณาถึงผลของกิจกรรมเบื้องต้นในการรับงาน และ (ถ้ามี) พิจารณาว่าความรู้ของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานที่ได้จากการปฏิบัติงานอื่นในกิจการนั้น ๆ มีความเกี่ยวข้องหรือไม่
- (จ) กำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่จะใช้ และทรัพยากรที่จำเป็นที่จะใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการประเมินว่ามีความจำเป็นที่จะต้องให้ผู้เชี่ยวชาญหรือไม่

การกำหนดขอบเขต ช่วงเวลา และแนวทางของการตรวจสอบไม่จำเป็นต้องทำอย่างซับซ้อนหรือใช้เวลามาก ตัวอย่างเช่น การใช้วิธีการจดบันทึกช่วยจำสั้น ๆ หลังการตรวจสอบงวดก่อน โดยอาศัยการสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบและระบุประเด็นสำคัญที่พบจากการตรวจสอบที่เพิ่งแล้วเสร็จ ซึ่งปรับปรุงข้อมูลให้เป็นปัจจุบันในงวดปัจจุบันโดยการปรึกษาหารือกับผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการก็สามารถใช้เป็นเอกสารหลักฐานสำหรับการบันทึกขอบเขต ช่วงเวลา และแนวทางของงานสอบบัญชีในงวดปัจจุบันได้ แนวการสอบบัญชีแบบมาตรฐานหรือรายการตรวจสอบที่สร้างขึ้นบนสมมติฐานของการควบคุมที่ระบุได้เพียงไม่กี่รายการ (ซึ่งมักเป็นเช่นนั้นสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย) อาจถูกนำมาใช้ได้ トラบดใดที่ได้รับการปรับให้เหมาะสมกับสถานการณ์ของงาน (รวมถึงการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี)

ข้อพิจารณาเมื่อมีสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่นอกเหนือจากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน

- 5.2.2. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานและสมาชิกคนสำคัญอื่นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องมีส่วนร่วมในการวางแผนงานตรวจสอบ
- 5.2.3. ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมทั้งการสอบทานงานของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเหล่านั้น

5.2.4. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องพิจารณาข้อมูลที่ได้รับในกระบวนการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าในการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบ

- 5.2.5. เมื่อผู้สอบบัญชีนำข้อมูลที่ได้มาจากการสืบการณ์ในอดีตกับกิจการและจากการตรวจสอบบัญชีงวดก่อน มาใช้ในการวางแผนและปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าข้อมูลดังกล่าว ยังคงเกี่ยวข้องและสามารถเชื่อถือได้พอที่จะนำมาใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีในงวดปัจจุบัน
- 5.2.6. ผู้สอบบัญชีต้องปรับปรุงให้เป็นปัจจุบันและเปลี่ยนแปลงขอบเขต ช่วงเวลา และแนวทาง การสอบบัญชี ตามความจำเป็นในระหว่างการตรวจสอบ

การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

ข้อพิจารณาเมื่อมีสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่นอกเหนือจากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน

- 5.2.7. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานและสมาชิกคนสำคัญอื่นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องปรึกษาหารือถึงโอกาสที่งบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งรวมถึง

- (ก) การนำแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไปใช้กับกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของกิจการ
- (ข) งบการเงินของกิจการอาจมีโอกาในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเป็นผลมาจากการทุจริตได้อย่างไรและในส่วนตัว (ซึ่งรวมถึงวิธีการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นด้วย) และการทุจริตหรือข้อผิดพลาดอาจเกิดขึ้นจากความสับสนหรือธุรกรรมของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันได้อย่างไร

ทั้งนี้ ต้องมีการปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ไม่ว่าจะเชื่อหรือไม่ก็ตามว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) นั้นมีความซื่อสัตย์และสุจริต

การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบอาจรวมถึงเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชี เช่น การบริหารจัดการ การปฏิบัติงาน หรือเรื่องอื่น ๆ (เช่น เมื่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอาจได้เปลี่ยนแปลงไปจากปีก่อน ๆ หรือเรื่องที่เกี่ยวข้องกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงความเป็นอิสระ) และช่วงเวลาของการตรวจสอบและการสื่อสารที่จำเป็น

- 5.2.8. หากมีสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่ไม่ได้เข้าร่วมการปรึกษาหารือของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบดังกล่าว ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องตัดสินใจว่าจะสื่อสารเรื่องใดกับสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่ไม่ได้เข้าร่วมการปรึกษาหารือเหล่านั้น

การใช้ผลงานผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร

- 5.2.9. หากข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีจัดทำขึ้นโดยการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงความมีนัยสำคัญของผลงานของผู้เชี่ยวชาญนั้นต่อวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี และ

- (ก) ประเมินความรู้ความสามารถ ขีดความสามารถ และความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญนั้น และ
- (ข) ทำความเข้าใจในงานของผู้เชี่ยวชาญนั้น

การประเมินความรู้ความสามารถ ขีดความสามารถ และความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร ความรู้ความสามารถเกี่ยวข้องกับลักษณะและระดับความเชี่ยวชาญของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารนั้น ขีดความสามารถเกี่ยวข้องกับการที่ผู้เชี่ยวชาญนั้นจะนำความรู้ความสามารถของตนมาใช้ในการ สถานการณ์นั้นๆ ได้เพียงใด ความเที่ยงธรรมเกี่ยวข้องกับผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นที่ความลำเอียง ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ หรืออิทธิพลของบุคคลอื่น อาจมีผลต่อการใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพ หรือทางธุรกิจของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารนั้น เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการประเมินความรู้ความสามารถ ขีดความสามารถและความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารอาจรวมถึงข้อเท็จจริงที่ว่า งานของผู้เชี่ยวชาญนั้นอยู่ภายใต้มาตรฐานการปฏิบัติงานทางเทคนิคหรือข้อกำหนดทางวิชาชีพ หรืออุตสาหกรรมอื่นหรือไม่

การทำความเข้าใจผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร

เมื่อทำความเข้าใจงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร การประเมินข้อตกลงระหว่างกิจการกับผู้เชี่ยวชาญนั้นอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถพิจารณาความเหมาะสมของเรื่องดังต่อไปนี้ เพื่อวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี

- ลักษณะ ขอบเขต และวัตถุประสงค์ของงานของผู้เชี่ยวชาญ
- บทบาทและความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้เชี่ยวชาญนั้น และ
- ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการติดต่อสื่อสารระหว่างผู้บริหารและผู้เชี่ยวชาญนั้น ซึ่งรวมถึงรูปแบบของรายงานที่ผู้เชี่ยวชาญจะจัดทำขึ้น

การพิจารณาว่าจะใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีหรือไม่

5.2.10. หากจำเป็นต้องใช้ความเชี่ยวชาญในสาขาอื่นนอกเหนือจากการบัญชีหรือการสอบบัญชีเพื่อให้ได้ หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าจะใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีหรือไม่

หากการจัดทำงบการเงินเกี่ยวข้องกับการใช้ความเชี่ยวชาญในด้านที่นอกเหนือจากการบัญชี ผู้สอบบัญชี (ผู้ซึ่งมีทักษะด้านการบัญชีและการสอบบัญชี) อาจไม่มีความเชี่ยวชาญที่จำเป็น ในการตรวจสอบงบการเงินนั้น การพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าจะใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีหรือไม่ และหากใช่ จะใช้เมื่อใดและในขอบเขตมากน้อยเพียงใด จะช่วยผู้สอบบัญชีในการ ปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 3.2.7. และ 5.2.1.(จ) เมื่อกระบวนการตรวจสอบได้ ดำเนินไปหรือสถานการณ์เปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนการตัดสินใจที่ ได้ทำไปแล้วเกี่ยวกับการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบต่อความเห็นจากการตรวจสอบที่ได้แสดงไว้เพียงผู้เดียว และความรับผิดชอบดังกล่าวไม่ได้ลดลงจากการที่ผู้สอบบัญชีใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม หากผู้สอบบัญชีที่ใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีสามารถสรุปได้จากวิธีการตรวจสอบที่ใช้และหลักฐานที่ได้รับว่าผลงานของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นเพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจยอมรับว่าเรื่องที่พบหรือข้อสรุปที่ได้จากความเชี่ยวชาญของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นเป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสม

5.2.11. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาเรื่องต่างๆ ดังต่อไปนี้ เมื่อกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี

- (ก) ลักษณะของเรื่องที่ผลงานของผู้เชี่ยวชาญเข้าไปเกี่ยวข้อง
- (ข) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของเรื่องที่ผลงานของผู้เชี่ยวชาญนั้นเข้าไปเกี่ยวข้อง
- (ค) ความมีนัยสำคัญของผลงานของผู้เชี่ยวชาญนั้นในบริบทของการตรวจสอบ
- (ง) ความรู้และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีต่อผลงานในอดีตของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น และ
- (จ) ผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นอยู่ภายใต้นโยบายหรือวิธีปฏิบัติในการบริหารคุณภาพของสำนักงานของผู้สอบบัญชีหรือไม่

5.2.12. หากผู้สอบบัญชีใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้อง

- (ก) ประเมินว่า ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีนั้นมีความรู้ความสามารถ ชีตความสามารถ และความเที่ยงธรรมที่จำเป็นสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีหรือไม่ ในกรณีการใช้ผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชี การประเมินความเที่ยงธรรมต้องรวมถึงการสอบถามเกี่ยวกับส่วนได้ส่วนเสียและความสัมพันธ์ที่อาจก่อให้เกิดอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น
- (ข) ได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอเกี่ยวกับสาขาความเชี่ยวชาญของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถพิจารณาถึงลักษณะ ขอบเขต และวัตถุประสงค์ของผลงานของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นเพื่อวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี และประเมินความเพียงพอของผลงานดังกล่าวเพื่อวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีได้ และ
- (ค) ต้องตกลง (เป็นลายลักษณ์อักษรในกรณีที่เหมาะสม) เกี่ยวกับลักษณะ ขอบเขต และวัตถุประสงค์ของผลงานของผู้เชี่ยวชาญ; หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น; ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการติดต่อสื่อสาร; และความจำเป็นที่ต้องให้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการรักษาความลับของลูกค้ำ

5.3. ความมีสาระสำคัญ

5.3.1. ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม

ความมีสาระสำคัญในบริบทของการสอบบัญชี

หลักการของความมีสาระสำคัญที่ผู้สอบบัญชีได้นำไปใช้ทั้งในการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบ และในการประเมินผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบจากการตรวจสอบและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข (ถ้ามี) ในงบการเงิน และในการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี

การกำหนดความมีสาระสำคัญของผู้สอบบัญชีเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ และขึ้นอยู่กับความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความต้องการข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้งบการเงิน

การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่จะพิจารณาว่ามีสาระสำคัญ จะใช้เป็นเกณฑ์สำหรับ

- การกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และ
- การกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

การใช้ข้อมูลอ้างอิงในการกำหนดความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม

การกำหนดความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวมมักเริ่มต้นจากการเลือกข้อมูลอ้างอิงและหาอัตราร้อยละที่จะนำไปใช้กับข้อมูลอ้างอิงที่เลือกนั้น ปัจจัยที่อาจมีผลกระทบต่อการกำหนดข้อมูลอ้างอิงที่เหมาะสมรวมถึง

- องค์ประกอบของงบการเงิน (เช่น สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ค่าใช้จ่าย)
- การพิจารณาว่ามีรายการที่ผู้ใช้งบการเงินของกิจการมักจะให้ความสนใจเป็นพิเศษหรือไม่
- ลักษณะของกิจการ ช่วงเวลาของวงจรธุรกิจที่กิจการดำเนินงานอยู่ และสภาพอุตสาหกรรมและสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่กิจการดำเนินงานอยู่
- โครงสร้างความเป็นเจ้าของกิจการและวิธีการจัดหาเงินทุน (ตัวอย่างเช่น หากกิจการจัดหาเงินทุนโดยการกู้ยืมเพียงอย่างเดียว แทนที่จะใช้เงินทุนจากเจ้าของกิจการ ผู้ใช้งบการเงินอาจให้ความสำคัญต่อสินทรัพย์และสิทธิเรียกร้องเหนือสินทรัพย์นั้น มากกว่าผลกำไรของกิจการ) และ
- ความผันผวนของข้อมูลอ้างอิงเมื่อเปรียบเทียบกับข้อมูลอ้างอิงอื่น

ตัวอย่างของข้อมูลอ้างอิงที่อาจเหมาะสม (ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของกิจการ) รวมถึงประเภทของรายได้ที่รายงาน เช่น กำไรก่อนภาษี รายได้รวม กำไรขั้นต้นและค่าใช้จ่ายรวม ส่วนของเจ้าของรวม หรือสินทรัพย์สุทธิ ทั้งนี้ กำไรก่อนภาษีจากการดำเนินงานต่อเนื่องมักจะถูกนำมาใช้สำหรับกิจการที่มุ่งหวังผลกำไร เมื่อกำไรก่อนภาษีจากการดำเนินงานต่อเนื่องมีความผันผวน ข้อมูลอ้างอิงอื่นอาจมีความเหมาะสมกว่า เช่น กำไรขั้นต้น หรือรายได้รวม สำหรับองค์กรที่ไม่แสวงหากำไร ข้อมูลอ้างอิง เช่น รายได้ ค่าใช้จ่าย สินทรัพย์ หรือ ส่วนของเจ้าของ อาจมีความเกี่ยวข้องมากกว่า เมื่อกำไรก่อนภาษีจากการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการมีจำนวนน้อยอย่างสม่ำเสมอ ซึ่งอาจเกิดขึ้นในกรณีของธุรกิจที่ผู้บริหารเป็นเจ้าของกิจการซึ่งเจ้าของจะนำกำไรก่อนภาษีจำนวนมากออกไปในรูปของค่าตอบแทน ข้อมูลอ้างอิง เช่น กำไรก่อนค่าตอบแทนและภาษี อาจมีความเกี่ยวข้องมากกว่า

อัตราร้อยละกับข้อมูลอ้างอิงที่ถูกเลือกมีความสัมพันธ์ระหว่างกัน โดยอัตราร้อยละที่นำไปใช้กับกำไรก่อนภาษีจากการดำเนินงานต่อเนื่องโดยปกติจะมีค่าสูงกว่าอัตราร้อยละที่นำไปใช้กับรายได้รวม

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

สำหรับหน่วยงานภาครัฐ หน่วยงานที่ออกกฎหมายและหน่วยงานกำกับดูแลมักจะเป็นผู้ใช้งบการเงินหลัก นอกจากนี้ งบการเงินอาจถูกใช้ในการตัดสินใจอื่นนอกเหนือจากการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ในการกำหนดความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวมในการตรวจสอบงบการเงินของหน่วยงานภาครัฐจึงได้รับอิทธิพลจากกฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดของหน่วยงานอื่น ๆ และได้รับอิทธิพลจากความต้องการข้อมูลทางการเงินของหน่วยงานที่ออกกฎหมายและสาธารณชนที่เกี่ยวข้องกับโครงการของหน่วยงานภาครัฐ

ในการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐ ต้นทุนรวมหรือต้นทุนสุทธิ (ค่าใช้จ่ายหักรายได้ หรือรายจ่ายหักรายรับ) อาจเป็นข้อมูลอ้างอิงที่เหมาะสมสำหรับกิจกรรมของโครงการ ในขณะที่หากหน่วยงานภาครัฐมีการดูแลรักษาสินทรัพย์สาธารณะ สินทรัพย์อาจเป็นข้อมูลอ้างอิงที่เหมาะสม

- 5.3.2. ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดระดับความมีสาระสำคัญระดับหนึ่งหรือหลายระดับเพื่อนำมาใช้กับบางประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลเป็นการเฉพาะหากในสถานการณ์เฉพาะของกิจการ มีบางประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของรายการดังกล่าวในจำนวนที่มีค่าน้อยกว่าความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม อาจสามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่า จะมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน
- 5.3.3. ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน เพื่อใช้ในการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

การวางแผนการตรวจสอบเพียงเพื่อให้ตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญแต่ละรายการทำให้มองข้ามข้อเท็จจริงที่ว่า จำนวนรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่เป็นสาระสำคัญแต่ละรายการอาจทำให้งบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และไม่ได้เพียงพอไว้สำหรับความเป็นไปได้ในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยังไม่ถูกตรวจพบ ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน (จำนวนหนึ่งหรือหลายจำนวน) ถูกกำหนดขึ้นเพื่อลดโอกาสที่จำนวนรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยังไม่ถูกแก้ไขและไม่ถูกตรวจพบในงบการเงินจะมีจำนวนสูงกว่าความมีสาระสำคัญ

การกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานไม่ใช่เป็นเพียงการคำนวณในเชิงตัวเลข แต่ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยใช้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการที่ได้รับระหว่างการระบุและประเมินความเสี่ยง และลักษณะและขอบเขตของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ตรวจพบในการตรวจสอบที่ผ่านมาและการคาดการณ์ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในงวดปัจจุบัน

ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งไม่สำคัญอย่างแน่ชัด

ส่วนที่ 7 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีรวบรวมการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบที่ไม่ใช่ข้อมูลที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด ในระหว่างการวางแผน ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดจำนวนเงินซึ่งหากข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินมีจำนวนเงินที่ต่ำกว่านั้นจะถือเป็นจำนวนที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด และไม่จำเป็นต้องนำไปรวบรวมไว้ในกระดาษทำการ เนื่องจากผู้สอบบัญชีคาดว่ายอดรวมของจำนวนเงินดังกล่าวจะไม่มีผลกระทบที่มีสาระสำคัญต่อบการเงินอย่างแน่ชัด

- 5.3.4. หากผู้สอบบัญชีได้ทราบถึงข้อมูลระหว่างการตรวจสอบที่อาจเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดความมีสาระสำคัญจำนวนหนึ่งหรือหลายจำนวน ที่แตกต่างจากที่กำหนดในครั้งเริ่มแรก ผู้สอบบัญชีต้องปรับเปลี่ยนความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม และระดับความมีสาระสำคัญสำหรับบางประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล (ถ้ามี)
- 5.3.5. หากผู้สอบบัญชีสรุปว่า มีความเหมาะสมที่จะกำหนดความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม และระดับความมีสาระสำคัญสำหรับบางประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล (ถ้ามี) ในระดับที่ต่ำกว่าที่ได้กำหนดไว้ในครั้งเริ่มแรก ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ามีความจำเป็นหรือไม่ที่จะต้องปรับเปลี่ยนความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน และพิจารณาว่าลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมยังเหมาะสมหรือไม่

5.4. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการสื่อสารเฉพาะเรื่อง

- 5.4.1. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ถึงภาพรวมของขอบเขต ช่วงเวลา และแนวทางของการตรวจสอบที่วางแผนไว้

5.5. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานเฉพาะเรื่อง

นอกเหนือจากข้อกำหนดทั่วไปเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานที่ระบุในส่วนที่ 2.4. ซึ่งใช้กับทุกส่วนของงานสอบบัญชี เรื่องที่ต้องจัดทำเอกสารหลักฐานเป็นการเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับส่วนนี้ได้อธิบายไว้ดังต่อไปนี้

- 5.5.1. ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำคำอธิบายขอบเขต ช่วงเวลา และแนวทางของการตรวจสอบไว้ในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงลักษณะ ช่วงเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่จะใช้ และการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างการสอบบัญชี พร้อมเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวด้วย

ข้อพิจารณาเมื่อมีสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่นอกเหนือจากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน

- 5.5.2. ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบสำหรับเรื่องที่ได้ปรึกษาหารือกันในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและการตัดสินใจที่มีนัยสำคัญ ซึ่งรวมถึงการตัดสินใจที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับโอกาสที่งบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเป็นผลมาจากการทุจริต

- 5.5.3. ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกไว้ในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบเกี่ยวกับ

- (ก) จำนวนเงินต่อไปนี้และปัจจัยที่ใช้ประกอบการพิจารณาที่เกี่ยวข้อง (รวมถึงการปรับเปลี่ยนใดๆ ถ้ามี)
 - (1) ความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม
 - (2) หากเหมาะสม ระดับความมีสาระสำคัญสำหรับบางประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล และ
 - (3) ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน
- (ข) จำนวนเงินซึ่ง ถ้าต่ำกว่าจำนวนนี้แล้วถือว่าเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด

6. การระบุและประเมินความเสี่ยง

เนื้อหาของส่วนนี้

ส่วนที่ 6 ประกอบด้วยข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการดำเนินการตรวจสอบและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องเพื่อ

- ทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบการควบคุมภายในของกิจการ
- ระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงินและระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และ
- ประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม

ภาคผนวก 3 แสดงให้เห็นถึงลักษณะที่ทำให้ซ้ำอย่างต่อเนื่องของการระบุและประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี

ขอบเขตของส่วนนี้

เนื้อหาในส่วนนี้เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ซึ่งใช้เป็นเกณฑ์สำหรับวิธีการตรวจสอบที่จะใช้เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ที่จะกล่าวถึงในส่วนที่ 7 ทั้งนี้ ส่วนที่ 5 ได้กำหนดหน้าที่ของผู้สอบบัญชีสำหรับกิจกรรมการวางแผน ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดสำหรับการปรึกษาหารือของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

6.1. วัตถุประสงค์

- 6.1.1. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ เพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ทั้งในระดับของงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการออกแบบและการนำการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ไปปฏิบัติ

การทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ จะช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ กระบวนการระบุและประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีเป็นกระบวนการที่เกิดขึ้นซ้ำอย่างต่อเนื่องและเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา

6.2. วิธีการตรวจสอบที่ใช้สำหรับการระบุและประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

6.2.1. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่สามารถให้เกณฑ์อย่างเหมาะสมสำหรับ

- (ก) การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด) ในระดับของงบการเงินและระดับที่เกี่ยวข้องสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และ
- (ข) การออกแบบวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพในการกำหนดลักษณะและขอบเขตของวิธีการที่จะใช้ ซึ่งอาจแตกต่างกันตามระดับความเป็นทางการของนโยบายหรือวิธีปฏิบัติของกิจการ

บางกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย โดยเฉพาะกิจการที่เจ้าของกิจการเป็นผู้บริหารเอง อาจไม่ได้กำหนดกระบวนการและระบบที่เป็นแบบแผนไว้ หรืออาจมีการกำหนดกระบวนการหรือระบบที่ไม่ค่อยได้บันทึกไว้เป็นลายลักษณ์อักษร หรือไม่มีความสม่ำเสมอในวิธีการที่นำไปปฏิบัติเมื่อระบบและกระบวนการดังกล่าวมีลักษณะไม่เป็นทางการ ผู้สอบบัญชีอาจยังคงต้องปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบในย่อหน้าที่ 6.2.3.

การออกแบบและการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีในลักษณะที่ไม่มีความลำเอียงต่อการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจเป็นการสนับสนุนหรือละเว้นหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจขัดแย้งกัน อาจทำได้โดยการได้รับหลักฐานมาจากหลายๆ แหล่งทั้งภายในและภายนอกกิจการ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องทำการค้นหาละเอียดถี่ถ้วนเพื่อที่จะระบุแหล่งที่มาของหลักฐานการสอบบัญชีทุกแหล่งที่อาจเป็นไปได้

6.2.2. ในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและออกแบบวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาข้อมูลจาก

- (ก) วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบรับงานหรือการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า และ
- (ข) งานอื่นที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานได้ปฏิบัติให้กิจการนั้น (ถ้ามี)

6.2.3. วิธีการตรวจสอบเพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต้องรวมถึงวิธีดังต่อไปนี้

- (ก) การสอบถามผู้บริหารและบุคคลอื่นที่เหมาะสมภายในกิจการ
- (ข) การวิเคราะห์เปรียบเทียบ และ
- (ค) การสังเกตการณ์และการตรวจสอบ

ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเหล่านี้ทั้งหมดสำหรับแต่ละด้านของการได้มาซึ่งความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่กำหนดในส่วนนี้

การวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ใช้เพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อาจช่วยในการระบุความไม่สอดคล้อง รายการหรือเหตุการณ์ที่ผิดปกติ รวมทั้งจำนวน อัตราส่วนและแนวโน้มที่อาจมีผลกระทบต่อการสอบบัญชี การระบุความสัมพันธ์ที่ผิดปกติหรือไม่เป็นไปตามที่คาดการณ์ไว้ อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยเฉพาะอย่างยิ่งความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงที่เกี่ยวกับบัญชีรายได้

การวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ทำเพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงอาจใช้ทั้งข้อมูลด้านการเงิน (เช่น ราคาขาย) และที่ไม่ใช่ด้านการเงิน (เช่น ปริมาณสินค้าที่ขาย) และอาจใช้ข้อมูลที่รวบรวมในระดับสูง ผู้สอบบัญชีอาจทำการเปรียบเทียบข้อมูลอย่างง่าย เช่น การเปลี่ยนแปลงของยอดคงเหลือทางบัญชีจากยอดคงเหลือทางบัญชีในงวดก่อน เพื่อระบุเรื่องที่อาจมีความเสี่ยงสูง

การสังเกตการณ์และการตรวจสอบอาจสนับสนุน ยืนยันหรือหักล้างการสอบถามผู้บริหารและบุคคลอื่น และอาจให้ข้อมูลเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการด้วย แม้ในกรณีที่กิจการไม่ได้จัดทำนโยบายหรือวิธีปฏิบัติเป็นลายลักษณ์อักษร หรือมีการควบคุมที่ไม่ค่อยเป็นทางการ ผู้สอบบัญชีอาจยังคงได้รับหลักฐานการสอบบัญชีบางอย่างเพื่อสนับสนุนการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการสังเกตการณ์หรือการตรวจสอบการทำงานของกรรมการควบคุม

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

เมื่อทำการสอบถามผู้ซึ่งอาจมีข้อมูลที่น่าจะช่วยในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจหาข้อมูลจากแหล่งอื่นเพิ่มเติมด้วย เช่น จากผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องในการตรวจสอบการปฏิบัติงานหรือการตรวจสอบอื่นที่เกี่ยวข้องกับกิจการนั้น วิธีการที่ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐใช้ในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอาจรวมถึงการสังเกตการณ์และการตรวจสอบเอกสารที่ผู้บริหารจัดทำเพื่อเสนอต่อหน่วยงานที่ออกกฎหมาย เช่น เอกสารที่เกี่ยวข้องกับการรายงานภาคบังคับที่เสนอผลการปฏิบัติงาน

เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

หากผู้สอบบัญชีใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ ผู้สอบบัญชีอาจออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสำหรับข้อมูลที่มีปริมาณมาก (จากบัญชีแยกประเภททั่วไป บัญชีแยกประเภทย่อยหรือข้อมูลการดำเนินงานอื่น ๆ) ซึ่งรวมถึงเพื่อช่วยในการวิเคราะห์ การสังเกตการณ์ หรือการตรวจสอบ

6.2.4. ในการออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่อาจเกิดขึ้นจาก:

- (ก) การทุจริตหรือข้อผิดพลาด
- (ข) ความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และ
- (ค) เหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

การทุจริต

การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตเกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยตั้งใจ ซึ่งรวมถึงการละเลยการแสดงจำนวนเงินหรือการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเพื่อปิดบังผู้ใช้งบการเงิน การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตปกติแล้วมักเกี่ยวข้องกับการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุมที่เดิมมีประสิทธิภาพ เช่น บันทึกการปลอมแปลงวันสิ้นงวด

การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมอาจเกี่ยวข้องกับการยกยอกสินทรัพย์ของกิจการ และบ่อยครั้งเป็นการกระทำโดยพนักงานในจำนวนเงินที่เล็กน้อยและไม่มีสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมอาจเกี่ยวข้องกับผู้บริหาร ซึ่งโดยทั่วไปสามารถที่จะปลอมแปลงหรือปกปิดการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมในลักษณะที่ยากที่จะตรวจพบได้มากกว่า

การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมมักเกิดขึ้นร่วมกับบันทึกหรือเอกสารที่ไม่เป็นจริง หรือที่ก่อให้เกิดความเข้าใจผิด เพื่อปกปิดข้อเท็จจริงที่สินทรัพย์นั้นสูญหายหรือนำไปค้าประกัน โดยไม่ได้รับอนุญาตอย่างเหมาะสม

กิจการที่มีความซับซ้อนน้อยอาจมีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่แตกต่างจากกิจการที่มีความซับซ้อนกว่า ในแง่หนึ่ง ผู้บริหารหรือผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการเองอาจสามารถใช้การกำกับดูแลที่มีประสิทธิภาพมากกว่ากิจการที่มีความซับซ้อนมาก ซึ่งอาจขัดแย้งการแบ่งแยกหน้าที่ที่มีอยู่อย่างจำกัด ในอีกแง่หนึ่ง การแบ่งแยกหน้าที่ที่มีอยู่อย่างจำกัดและการมีส่วนร่วมโดยตรงของผู้บริหารหรือผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการอาจทำให้ผู้บริหารหรือผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการมีโอกาสมากขึ้นในการแทรกแซงการควบคุมและกระทำการทุจริตที่มากขึ้น กิจการที่มีความซับซ้อนน้อย ซึ่งรวมถึงผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการ อาจมีแรงกดดันหรือแรงจูงใจในการทุจริตที่ต่างจากผู้บริหารในกิจการที่ซับซ้อนมาก ภาคผนวก 4 อธิบายปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย

บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ในบางกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย รายการของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันระหว่างผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการและสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดอาจเกิดขึ้นเป็นเรื่องปกติ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกับกิจการที่มีการถือหุ้นในวงจำกัด รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเหล่านี้อาจไม่ได้

กระทำภายใต้เงื่อนไขปกติของตลาด เช่น รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันบางรายการ อาจไม่มีการคิดค่าตอบแทนระหว่างกัน หรือคิดค่าตอบแทนที่แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม อย่างมีนัยสำคัญ

การดำเนินงานต่อเนื่อง

เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ซึ่งเกี่ยวข้องกับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย รวมถึงความเสี่ยงที่ธนาคารและผู้ให้กู้รายอื่น สมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิด หรือผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการอาจหยุดให้การสนับสนุนแก่กิจการ รวมทั้งความเป็นไปได้ของการสูญเสียผู้ขายวัตถุดิบรายหลัก ลูกค้ารายสำคัญ พนักงานคนสำคัญ หรือสิทธิในการดำเนินงานภายใต้ใบอนุญาต สิทธิในการเป็นผู้แทนจำหน่าย หรือสัญญาทางกฎหมายอื่นๆ

- 6.2.5. หากความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินในงวดก่อนเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบต่องบการเงินงวดปัจจุบันเมื่อทำการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

6.3. ความเข้าใจในแง่มุมที่เกี่ยวข้องของกิจการ

ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในแง่มุมที่เกี่ยวข้องของกิจการ ซึ่งรวมถึงกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบการควบคุมภายในของกิจการ กำหนดกรอบอ้างอิงที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและยังให้ข้อมูลว่าผู้สอบบัญชีควรวางแผนและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมอย่างไร

การสอบถามผู้บริหารและผู้อื่นในกิจการ

- 6.3.1. ผู้สอบบัญชีจะต้องสอบถามผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) เกี่ยวกับ :
- (ก) วิธีการที่กิจการระบุความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินและวิธีการจัดการกับความเสี่ยงดังกล่าว
 - (ข) ความเสี่ยงจากการทุจริตในกิจการและการควบคุมที่ผู้บริหารกำหนดขึ้นเพื่อลดความเสี่ยงเหล่านี้
 - (ค) ลักษณะและขอบเขตของการมีส่วนร่วมโดยตรงของผู้บริหารในการดำเนินงานหรือกิจกรรมอื่นๆ ที่อาจช่วยให้ผู้บริหารป้องกันหรือตรวจจับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสำหรับข้อมูลทางบัญชีหรือระบบการควบคุมที่ไม่ได้ปฏิบัติตามที่กำหนดไว้
 - (ง) ตัวตนของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันของกิจการ ซึ่งรวมถึง

- (1) การเปลี่ยนแปลงจากงวดบัญชีก่อน
 - (2) ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างกิจการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเหล่านี้ และ
 - (3) การทำรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเหล่านี้ในระหว่างงวดบัญชี และหากมีรายการดังกล่าว ประเภทและวัตถุประสงค์ของรายการเหล่านั้น
- (จ) การปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับที่อาจมีผลกระทบต่อการเงิน และการติดต่อใด ๆ กับหน่วยงานที่ออกใบอนุญาตหรือหน่วยงานกำกับดูแลที่อาจเกี่ยวข้องกับงบการเงิน และ
- (ฉ) ความเหมาะสมในการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง โดยพิจารณาว่ามีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ไม่ว่าจะเป็นเหตุการณ์หรือสถานการณ์เดียวหรือมากกว่า ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่และ (ถ้ามีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าว) แผนของผู้บริหารในการตอบสนองต่อเรื่องดังกล่าว

การสอบถามผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุ และประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น

การสอบถามว่ากิจการระบุและประเมินความเสี่ยงทางธุรกิจของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินอย่างไรอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจว่า

- กิจการระบุความเสี่ยงทางธุรกิจในส่วนใด
- กิจการตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้นหรือไม่และอย่างไร
- ความเสี่ยงที่กิจการเผชิญนั้นได้รับการระบุ ประเมินและตอบสนองอย่างเหมาะสมตามลักษณะและสถานการณ์ของกิจการหรือไม่

การสอบถามเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจเกี่ยวกับ

- การประเมินความเสี่ยงของผู้บริหารในส่วนที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินที่อาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ซึ่งรวมถึงลักษณะ ขอบเขต และความถี่ของการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว
- กระบวนการของผู้บริหารในการระบุและการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริตในกิจการ ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงจากการทุจริตที่ผู้บริหารได้ระบุหรือรับทราบ หรือประเภทรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งอาจมีความเสี่ยงจากการทุจริต
- การติดต่อสื่อสารระหว่างผู้บริหารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) เกี่ยวกับการระบุและการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริตในกิจการ

การสอบถามเกี่ยวกับวิธีที่ผู้บริหารใช้เพื่อป้องกันหรือตรวจจับการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในข้อมูลทางบัญชีและระบบการควบคุมที่ไม่ได้ปฏิบัติตามที่ตั้งใจไว้อาจรวมถึงการสอบถามผู้บริหารว่า ผู้บริหารใช้ข้อมูลอะไรและเกณฑ์ที่ผู้บริหารใช้พิจารณาว่าข้อมูลมีความน่าเชื่อถือเพียงพอ รวมทั้งการสอบถามเกี่ยวกับวิธีการแก้ไขข้อบกพร่อง คำถามเหล่านี้ช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจว่า แก่นมอื่นของระบบการควบคุมภายในของกิจการมีอยู่และทำงานอย่างเหมาะสมกับสถานการณ์ของกิจการเมื่อพิจารณาจากลักษณะและความซับซ้อนของกิจการ หรือไม่

ภายใต้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องนั้น งบการเงินได้จัดทำด้วยข้อสมมติที่ว่า กิจการจะดำรงอยู่และจะดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปในอนาคตที่สามารถคาดการณ์ได้ งบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปจัดทำตามเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง เว้นแต่ว่าผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะเลิกกิจการหรือหยุดดำเนินงาน หรือไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปได้ เมื่อการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องมีความเหมาะสม การบันทึกสินทรัพย์และหนี้สินจะเป็นไปตามเกณฑ์ที่ว่ากิจการจะสามารถได้ประโยชน์จากสินทรัพย์และชำระหนี้สินได้ตามปกติของธุรกิจ

ข้อพิจารณาเมื่อมีสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่นอกเหนือจากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน

6.3.2. ผู้สอบบัญชีต้องแบ่งปันข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่ได้รับเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันกับสมาชิกอื่นของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

6.3.3. ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และบุคคลอื่นภายในกิจการ (ตามความเหมาะสม) เพื่อพิจารณาว่าบุคคลเหล่านั้นทราบเกี่ยวกับการทุจริตที่เกิดขึ้น หรือมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการทุจริตที่ส่งผลกระทบต่อกิจการหรือไม่

การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ

6.3.4. ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจในเรื่องดังต่อไปนี้

- (ก) โครงสร้างองค์กร ความเป็นเจ้าของ การกำกับดูแล และรูปแบบธุรกิจของกิจการ
- (ข) ปัจจัยด้านอุตสาหกรรมและปัจจัยภายนอกอื่นที่กระทบกับกิจการ
- (ค) วิธีการวัดผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ
- (ง) กรอบของกฎหมายและข้อบังคับที่ใช้สำหรับกิจการและวิธีที่กิจการปฏิบัติตามกรอบนั้น
- (จ) รายการและเหตุการณ์และเงื่อนไขอื่น ๆ ของกิจการที่อาจก่อให้เกิดความจำเป็นต้องมีประมาณการทางบัญชีที่ต้องรับรู้หรือเปิดเผย หรือต้องเปลี่ยนแปลงประมาณการดังกล่าว
- (ฉ) ข้อตกลงหรือความสัมพันธ์ที่อาจส่งผลให้เกิดหนี้สินที่ยังไม่รับรู้หรือภาระผูกพันในอนาคต

ความเข้าใจในรูปแบบธุรกิจของกิจการช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจวัตถุประสงค์และกลยุทธ์ของกิจการและเข้าใจความเสี่ยงทางธุรกิจที่กิจการรับไว้และเผชิญอยู่ ความเข้าใจเกี่ยวกับความเสี่ยงทางธุรกิจของกิจการช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อ

ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เนื่องจากความเสี่ยงทางธุรกิจส่วนใหญ่จะมีผลกระทบทางการเงินตามมาและจะส่งผลกระทบต่อการเงินในที่สุด ในการทำความเข้าใจรูปแบบธุรกิจของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาวิธีการใช้ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ

ปัจจัยด้านอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องรวมถึงสภาวะต่าง ๆ ของอุตสาหกรรม เช่น สภาพแวดล้อมในการแข่งขัน ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ขายและลูกค้า และพัฒนาการทางเทคโนโลยี ปัจจัยภายนอกอื่นที่มีผลกระทบต่อกิจการซึ่งผู้สอบบัญชีอาจพิจารณารวมถึงความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับสภาพภูมิอากาศ สภาพเศรษฐกิจโดยทั่วไป อัตราดอกเบี้ยและความพร้อมในการจัดหาแหล่งเงิน และเงินเพื่อหรือการเปลี่ยนแปลงของค่าเงิน

ในการทำความเข้าใจข้อตกลงหรือความสัมพันธ์ที่อาจส่งผลให้เกิดหนี้สินที่ยังไม่เกิดขึ้นหรือภาระผูกพันในอนาคต ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาการตรวจสอบรายงานการประชุมและการติดต่อกับที่ปรึกษากฎหมายและการตรวจสอบค่าใช้จ่ายทางกฎหมาย

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

แม้หน่วยงานที่ดำเนินงานในภาครัฐอาจสร้างและส่งมอบมูลค่าในรูปแบบที่ต่างจากกิจการที่สร้างมูลค่าให้กับเจ้าของ แต่หน่วยงานเหล่านั้นยังคงมี “รูปแบบธุรกิจ” ที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะ ตัวอย่างเรื่องของผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจทำความเข้าใจเกี่ยวกับรูปแบบธุรกิจ ได้แก่

- ความรู้เกี่ยวกับกิจกรรมของรัฐบาลที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงโครงการที่เกี่ยวข้อง
- วัตถุประสงค์และกลยุทธ์ของโครงการ ซึ่งรวมถึงด้านที่เกี่ยวข้องกับนโยบายสาธารณะ

การทำความเข้าใจแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

6.3.5. ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจในเรื่องดังต่อไปนี้

(ก) แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงเกณฑ์การรับรู้ประมาณการทางบัญชี และเกณฑ์การวัดมูลค่าและข้อกำหนดในการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีดังกล่าว รวมทั้งต้องทำความเข้าใจว่าเกณฑ์และข้อกำหนดเหล่านั้นนำไปใช้อย่างไรในบริบทของลักษณะและสถานการณ์ของกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ

(ข) นโยบายการบัญชีของกิจการและเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

6.3.6. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่านโยบายการบัญชีของกิจการมีความเหมาะสมและสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

การทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกิจการ

ในกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย และโดยเฉพาะกิจการที่เจ้าของเป็นผู้บริหารนั้น ลักษณะการออกแบบการนำไปปฏิบัติ และการดูแลรักษาให้เหมาะสมของระบบการควบคุมภายในของกิจการจะแตกต่างกันไปตามขนาดและความซับซ้อนของกิจการ เมื่อไม่มีกระบวนการที่เป็นทางการหรือ

นโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่เป็นลายลักษณ์อักษร ผู้สอบบัญชียังคงต้องทำความเข้าใจว่า ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (หากเหมาะสม) ป้องกันและตรวจจับการทุจริตและข้อผิดพลาดอย่างไร และใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อกำหนดลักษณะและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจตามที่กำหนด

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐมักมีความรับผิดชอบเพิ่มเติมเกี่ยวกับการควบคุมภายใน เช่น การรายงานการปฏิบัติตามจรรยาบรรณที่กำหนดไว้หรือการรายงานการใช้จ่ายโดยเทียบกับงบประมาณ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจมีความรับผิดชอบในการรายงานการปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับหรือกฎระเบียบอื่น ๆ ดังนั้น ข้อพิจารณาเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชีดังกล่าวอาจกว้างและมีรายละเอียดมากกว่า

การทำความเข้าใจสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการ

6.3.7. ผู้สอบบัญชีต้อง

- (ก) ได้มาซึ่งความเข้าใจในสภาพแวดล้อมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการจัดการทางการเงิน และ
- (ข) ประเมินว่า สภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นพื้นฐานที่เหมาะสมต่อระบบการควบคุมภายในของกิจการหรือไม่ เมื่อพิจารณาถึงลักษณะและความซับซ้อนของกิจการ

การทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีอาจรวมถึง:

- วิธีการที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) กำกับดูแลกิจการและแสดงให้เห็นถึงความซื่อสัตย์สุจริตและคุณค่าจริยธรรม เช่น ผ่านการสื่อสารกับพนักงานเกี่ยวกับความคาดหวังในวิธีการดำเนินธุรกิจและพฤติกรรมทางจริยธรรม
- วัฒนธรรมของกิจการ ซึ่งรวมถึงว่าผู้บริหารสนับสนุนความซื่อสัตย์สุจริตและพฤติกรรมทางจริยธรรมหรือไม่
- การมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบโดยกิจการ
- วิธีที่กิจการดึงดูด พัฒนา และรักษาบุคคลที่มีความสามารถ และ
- ในกรณีที่เหมาะสม ผู้จัดการที่เป็นเจ้าของกิจการมีส่วนร่วมในการดำเนินธุรกิจอย่างไร และส่งผลต่อความเสี่ยงที่เกิดจากการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหารเนื่องจากการขาดการแบ่งแยกหน้าที่อย่างไร

สภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นพื้นฐานโดยรวมสำหรับการทำงานขององค์ประกอบอื่น ๆ ในระบบการควบคุมภายใน และข้อบกพร่องอาจทำลายองค์ประกอบอื่น ๆ ของระบบการควบคุมภายในของกิจการ แม้ว่าสภาพแวดล้อมการควบคุมไม่ได้ป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้โดยตรง สภาพแวดล้อมการควบคุมอาจมีอิทธิพลต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมอื่น ๆ ในระบบการควบคุมภายในนั้น สภาพแวดล้อมการควบคุมรวมถึง

หน้าที่งานการกำกับดูแลและการบริหาร รวมทั้งทัศนคติ การตระหนักและการกระทำของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของกิจการและความสำคัญของการควบคุมภายในของกิจการ

เนื่องจากสภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นพื้นฐานของระบบการควบคุมภายในของกิจการ ข้อบกพร่องใด ๆ ของสภาพแวดล้อมการควบคุมสามารถก่อให้เกิดผลกระทบที่แผ่กระจายในการจัดทำงบการเงิน ดังนั้น การทำความเข้าใจและการประเมินสภาพแวดล้อมของการควบคุมของผู้สอบบัญชีจึงส่งผลกระทบต่อการระบุและการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงิน และอาจส่งผลกระทบต่อการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ รวมทั้งการตอบสนองของผู้สอบบัญชีต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ด้วย

สภาพแวดล้อมการควบคุมบางด้านหรือทั้งหมดอาจใช้ไม่ได้กับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยหรืออาจมีความเป็นทางการน้อยกว่า ตัวอย่างเช่น กิจการที่มีความซับซ้อนน้อยอาจไม่มีข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณที่เป็นลายลักษณ์อักษร แต่ได้พัฒนาวัฒนธรรมองค์กรที่เน้นถึงความสำคัญของความซื่อสัตย์สุจริตและพฤติกรรมทางจริยธรรมผ่านการสื่อสารทางวาจาและการทำตัวเป็นแบบอย่างโดยผู้บริหาร

กิจการบางแห่งอาจถูกครอบงำโดยบุคคลคนเดียวที่มีอิสระในการตัดสินใจสูงมาก การกระทำและทัศนคติของบุคคลดังกล่าวอาจมีผลกระทบที่แผ่กระจายต่อวัฒนธรรมขององค์กร ซึ่งในที่สุดแล้วอาจมีผลกระทบที่แผ่กระจายต่อสภาพแวดล้อมการควบคุม เพียงการครอบงำการบริหารงานโดยบุคคลคนเดียวในกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยโดยทั่วไปไม่ได้เป็นการบ่งชี้ถึงความล้มเหลวของผู้บริหารในการแสดงออกและการสื่อสารทัศนคติที่เหมาะสมเกี่ยวกับการควบคุมภายในและกระบวนการรายงานทางการเงิน ในบางกิจการ ความจำเป็นในการกำหนดให้มีการอนุมัติโดยผู้บริหารอาจสามารถชดเชยการควบคุมที่มีข้อบกพร่องและลดความเสี่ยงจากการทุจริตของพนักงานได้ อย่างไรก็ตาม การครอบงำการบริหารงานโดยบุคคลเพียงคนเดียวก็อาจถือเป็นข้อบกพร่องของการควบคุมภายใน เนื่องจากมีโอกาสที่ผู้บริหารจะเข้าแทรกแซงการควบคุม

การทำความเข้าใจกระบวนการจัดทำงบการเงินของกิจการ

6.3.8. ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจกระบวนการในการจัดทำงบการเงินของกิจการสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ ซึ่งรวมถึง

- (ก) บันทึกทางบัญชีและบันทึกอื่นที่ใช้สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินนั้น

- (ข) การเริ่มต้นของรายการค้าเกิดขึ้นได้อย่างไร และข้อมูลเกี่ยวกับรายการค้านั้นได้รับการบันทึก ประมวลผล แก้ไข (ในกรณีที่เป็น) ผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภท และรายงานในงบการเงินอย่างไร
- (ค) ข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์และเงื่อนไขต่าง ๆ ที่นอกเหนือจากรายการค้า ได้รับการระบุ ประมวลผลและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างไร
- (ง) ทรัพยากรของกิจการ (ซึ่งรวมถึงสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ) ที่เกี่ยวข้องกับ (ก) ถึง (ค) ข้างต้น

เรื่องให้ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเมื่อทำความเข้าใจกระบวนการของกิจการในการจัดทำงบการเงินที่เกี่ยวข้องกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญรวมถึง

- ข้อมูลหรือสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับรายการ เหตุการณ์และเงื่อนไขอื่น ๆ ประมวลผลอย่างไร
- มีการดำรงไว้ซึ่งบูรณภาพ (Integrity) ของข้อมูลหรือสารสนเทศนั้นอย่างไร และ
- มีการใช้กระบวนการด้านสารสนเทศ บุคลากร และทรัพยากรอื่นอย่างไร

การทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีดังกล่าวอาจได้มาจากหลายวิธีและอาจรวมถึง

- การสอบถามบุคลากรที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติที่ใช้ในการเริ่มทำ บันทึก ประมวลผล และรายงานรายการต่าง ๆ หรือเกี่ยวกับกระบวนการรายงานทางการเงินของกิจการ
- การตรวจสอบนโยบายหรือคู่มือการทำงาน หรือเอกสารอื่น ๆ ของกระบวนการในการจัดทำงบการเงินของกิจการ
- การสังเกตการณ์การปฏิบัติตามนโยบายหรือวิธีปฏิบัติของบุคลากรของกิจการ หรือ
- การเลือกรายการและติดตามรายการเหล่านั้นผ่านกระบวนการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในการจัดทำงบการเงิน (กล่าวคือ การเดินทางเดินของรายการในระบบ)

กิจการที่มีความซับซ้อนน้อยซึ่งมีผู้บริหารที่มีส่วนร่วมโดยตรงอาจไม่จำเป็นต้องมีคำอธิบายอย่างละเอียดเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางบัญชี บันทึกทางบัญชีที่ซับซ้อน หรือนโยบายที่เป็นลายลักษณ์อักษร

เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

ผู้สอบบัญชีอาจใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติเพื่อเข้าถึงโดยตรงหรือดึงข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์จากฐานข้อมูลในระบบสารสนเทศของกิจการที่เก็บบันทึกทางบัญชี โดยการใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติกับข้อมูลนี้ ผู้สอบบัญชีอาจยืนยันความเข้าใจที่ได้รับเกี่ยวกับวิธีการที่รายการเดินทางผ่านระบบสารสนเทศโดยการติดตามรายการบันทึกบัญชีหรือบันทึกอิเล็กทรอนิกส์อื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับรายการบางรายการหรือรายการทั้งหมด ตั้งแต่การเริ่มต้นในบันทึกทางบัญชีจนถึง

การบันทึกในบัญชีแยกประเภททั่วไป การวิเคราะห์ชุดรายการทั้งหมดหรือชุดรายการขนาดใหญ่ อาจทำให้สามารถระบุรายการที่มีการประมวลผลที่แตกต่างจากวิธีการประมวลผลปกติหรือที่คาดการณ์ไว้สำหรับรายการเหล่านั้น ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

6.3.9. สำหรับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจวิธีการที่ผู้บริหารใช้ในการ

- (ก) ระบุ เลือก และประยุกต์วิธีการประมาณที่ใช้ ข้อสมมติ และข้อมูลที่เหมาะสมในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการระบุข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ
- (ข) ทำความเข้าใจระดับความไม่แน่นอนในการประมาณการ และจัดการกับความไม่แน่นอนดังกล่าว ซึ่งรวมถึงการเลือกค่าประมาณแบบจุดและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน และ
- (ค) สอบทานผลลัพธ์จากประมาณการทางบัญชีในงวดก่อนและตอบสนองต่อผลการสอบทานนั้น

6.3.10. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่ากระบวนการจัดทำงบการเงินของกิจการ ซึ่งรวมถึงประมาณการทางบัญชี สนับสนุนการจัดทำงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอย่างเหมาะสมหรือไม่

การทำความเข้าใจการให้บริการโดยองค์กรที่ให้บริการ

6.3.11. หากกิจการใช้บริการขององค์กรที่ให้บริการและบริการเหล่านั้นเกี่ยวข้องกับกระบวนการจัดทำงบการเงินของกิจการ การทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องที่กล่าวไว้ในย่อหน้า 6.3.8. ต้องรวมถึง

- (ก) ลักษณะของการบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ และความมีนัยสำคัญของการบริการดังกล่าวที่มีต่อกิจการที่ใช้บริการ ซึ่งรวมถึงผลกระทบที่มีต่อระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ใช้บริการ
- (ข) ลักษณะและความมีสาระสำคัญของรายการที่ถูกประมวลผล หรือบัญชีหรือกระบวนการรายงานทางการเงินที่ได้รับผลกระทบจากองค์กรที่ให้บริการ
- (ค) ระดับของการมีปฏิสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมขององค์กรที่ให้บริการกับกิจกรรมของกิจการที่ใช้บริการ และ
- (ง) ข้อกำหนดของสัญญาที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมต่าง ๆ ที่องค์กรที่ให้บริการรับทำ

ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีต้องมีมากเพียงพอที่จะใช้เป็นเกณฑ์ที่เหมาะสมสำหรับการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

กิจการที่มีความซับซ้อนน้อยมักจะใช้บริการการทำบัญชีจากภายนอก โดยอาจมีตั้งแต่การประมวลผลรายการบางรายการ (เช่น การประมวลผลเงินเดือนและการชำระภาษีที่เกี่ยวข้อง

เงินเดือน) และการบันทึกทางบัญชี ไปจนถึงการจัดทำงบการเงิน การใช้องค์กรที่ให้บริการดังกล่าวในการจัดทำงบการเงินไม่ได้ช่วยลดความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยที่ต้องการการเงิน

บริการขององค์กรที่ให้บริการมีความเกี่ยวข้องกับกระบวนการของกิจการในการจัดทำงบการเงินเมื่อบริการเหล่านั้น (และการควบคุมของบริการเหล่านั้น) เป็นส่วนหนึ่งหรือส่งผลกระทบต่อกระบวนการที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 6.3.8.

ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีช่วยให้ผู้สอบบัญชีทราบเกี่ยวกับลักษณะและความมีนัยสำคัญของการบริการที่จัดทำโดยองค์กรที่ให้บริการและผลกระทบของบริการเหล่านั้นต่อระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ใช้บริการ ซึ่งส่งผลต่อลักษณะและขอบเขตของงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับบริการที่จัดทำโดยองค์กรที่ให้บริการ ความมีนัยสำคัญของการควบคุมขององค์กรที่ให้บริการเมื่อเปรียบเทียบกับกระบวนการควบคุมของกิจการที่ใช้บริการยังขึ้นอยู่กับระดับของการบูรณาการระหว่างกิจกรรมขององค์กรที่ให้บริการกับกิจกรรมของกิจการที่ใช้บริการ ตัวอย่างเช่น องค์กรที่ให้บริการอาจประมวลผลและบันทึกรายการที่ยังต้องมีการอนุมัติโดยกิจการ หรือกิจการอาจเชื่อถือการควบคุมดังกล่าวที่ดำเนินการ ณ องค์กรที่ให้บริการ

องค์กรที่ให้บริการอาจจ้างผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการเพื่อจัดทำรายงานเกี่ยวกับคำอธิบายและการออกแบบการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ (รายงานประเภท 1) หรือคำอธิบายการออกแบบและความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ (รายงานประเภท 2) รายงานดังกล่าวอาจให้ข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ใช้บริการ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานฉบับนี้ไม่ได้ออกแบบมาสำหรับ (และจึงไม่มีข้อกำหนดที่ครอบคลุมเกี่ยวกับ) การใช้รายงานดังกล่าวโดยผู้สอบบัญชีเพื่อเป็นหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการออกแบบ การนำไปปฏิบัติหรือความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ

การทำความเข้าใจกิจกรรมการควบคุมของกิจการ

6.3.12. ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจกิจกรรมการควบคุมของกิจการ โดยการระบุการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตั้งแต่ระดับด้านล่าง ทั้งนี้ สำหรับแต่ละกิจกรรมการควบคุมที่ระบุในข้อ (ก) – (จ) ด้านล่าง ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิธีการตรวจสอบที่นอกเหนือไปจากการสอบถามเพื่อประเมินว่าการควบคุมได้ถูกออกแบบและนำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่

- (ก) การควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่กำหนดว่าเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ
- (ข) การควบคุมสำหรับการบันทึกรายการต่าง ๆ ซึ่งรวมถึงการบันทึกรายการหรือรายการปรับปรุงที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำหรือไม่ปกติ
- (ค) การควบคุมที่ผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเพื่อประโยชน์ในการกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการ

ตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งรวมถึงการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอได้ และ

- (ง) การควบคุม (ถ้ามี) ที่เกี่ยวข้องกับรายการและข้อตกลงที่มีนัยสำคัญที่กำกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และรายการและข้อตกลงที่มีนัยสำคัญที่อยู่นอกเหนือจากการดำเนินธุรกิจปกติ
- (จ) การควบคุม (ถ้ามี) ที่กล่าวมาข้างต้นใน (ก) - (ง) ที่มีอยู่ในกิจการที่ใช้บริการ ซึ่งเกี่ยวข้องกับบริการที่จัดทำโดยองค์กรที่ให้บริการ ซึ่งรวมถึงการควบคุมที่ใช้สำหรับรายการที่ประมวลผลโดยองค์กรที่ให้บริการ

การทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่กำหนดไว้สำหรับกิจกรรมการควบคุมของกิจการเกี่ยวข้องกับกระบวนการควบคุมเฉพาะที่เหมาะสมตามสถานการณ์ของกิจการ และการประเมินการออกแบบและการพิจารณาว่ามีการนำการควบคุมไปปฏิบัติหรือไม่ การประเมินการออกแบบและการนำการควบคุมไปปฏิบัติรวมถึงการประเมินว่าการควบคุมถูกออกแบบอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หรือไม่ หรือถูกออกแบบอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อสนับสนุนการทำงานของกระบวนการควบคุมอื่นๆ และการพิจารณาว่า มีการนำการควบคุมนั้นไปปฏิบัติหรือไม่

การทำความเข้าใจข้างต้นเป็นการช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจเกี่ยวกับแนวทางของผู้บริหารในการตอบสนองต่อความเสี่ยงบางเรื่อง และให้เกณฑ์ในการออกแบบและการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านี้ แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะไม่ได้วางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ระบุไว้

การบันทึกรายการบัญชี

เป็นที่คาดหวังว่าผู้สอบบัญชีจะระบุการควบคุมเกี่ยวกับการบันทึกรายการบัญชีในทุกงานตรวจสอบเนื่องจากลักษณะที่กิจการรวบรวมข้อมูลจากการประมวลผลเข้าสู่บัญชีแยกประเภททั่วไป มักจะเกี่ยวข้องกับการบันทึกรายการบัญชี ทั้งที่เป็นการบันทึกการแบบที่ได้อำหนดไว้เป็นมาตรฐานหรือที่ไม่ได้กำหนดไว้เป็นมาตรฐาน หรือเป็นการบันทึกการแบบอัตโนมัติหรือที่บันทึกด้วยมือขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีระบุการควบคุมอื่นๆ อาจแตกต่างกันไปตามลักษณะของกิจการและแนวทางที่วางแผนไว้สำหรับวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม ตัวอย่างเช่น ระบบสารสนเทศอาจไม่ซับซ้อนและผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้วางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้ระบุความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญหรือความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอื่นใด ๆ ที่ทำให้ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องประเมินการออกแบบการควบคุมและพิจารณาว่าได้มีการนำการควบคุมไปปฏิบัติแล้วในการตรวจสอบดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจว่าไม่มีการควบคุมอื่นที่ต้องระบุนอกเหนือจากการควบคุมเกี่ยวกับการบันทึกรายการบัญชีของกิจการ

บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

การควบคุมของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยมักจะเป็นทางการค่อนข้างน้อย และกิจการดังกล่าวอาจไม่มีกระบวนการที่กำหนดเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อใช้จัดการกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการอาจลดความเสี่ยงบางประการที่เกิดจากรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหรืออาจเพิ่มความเสี่ยงดังกล่าวโดยการเข้าไปมีส่วนร่วมเชิงรุกในทุกแง่มุมสำคัญของรายการดังกล่าว สำหรับกิจการดังกล่าวผู้สอบบัญชีอาจทำความเข้าใจเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันและการควบคุมที่อาจมีอยู่สำหรับเรื่องดังกล่าว โดยการสอบถามผู้บริหารร่วมกับการใช้วิธีการอื่น เช่น การสังเกตการณ์การกำกับดูแลและกิจกรรมการสอบทานต่าง ๆ ของผู้บริหาร รวมทั้งการตรวจสอบเอกสารที่เกี่ยวข้อง

6.3.13. สำหรับการควบคุมที่ระบุได้จากย่อหน้าที่ 6.3.12. ผู้สอบบัญชีต้อง

- (ก) ระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านอื่น ๆ ของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศและระบุความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องดังกล่าว
- (ข) ระบุการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ระบุดังกล่าวและ
- (ค) ประเมินว่าการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่ระบุได้รับการออกแบบและได้นำไปใช้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ โดยการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบที่นอกเหนือจากการสอบถาม

ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกระบวนการในการจัดทำงานการเงินของกิจการ (ซึ่งอาจทำโดยใช้วิธีการเดินตามทางเดินของรายการในระบบ) นั้น รวมถึงสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการเดินทางของรายการและการประมวลผลข้อมูล เนื่องจากการใช้ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศหรือด้านอื่น ๆ ของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการอาจก่อให้เกิดความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ (นั่นคือ โอกาสที่การควบคุมเกี่ยวกับการประมวลผลข้อมูลอาจมีการออกแบบหรือการดำเนินงานที่ไม่มีประสิทธิภาพ หรือความเสี่ยงเกี่ยวกับบูรณภาพของสารสนเทศ)

ขอบเขตในการทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งรวมถึงขอบเขตของการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ จะแตกต่างกันไปตามลักษณะและสถานการณ์ของกิจการและสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนจะแตกต่างกันตามลักษณะและขอบเขตของการควบคุมที่ระบุโดยผู้สอบบัญชี จำนวนระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศจะแตกต่างกันไปตามปัจจัยเหล่านี้ ทั้งนี้ การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศจะช่วยสนับสนุนการทำงานอย่างเหมาะสมและต่อเนื่องของสภาพแวดล้อมทางระบบงานเทคโนโลยี

สารสนเทศ ซึ่งรวมถึงการทำงานที่มีประสิทธิภาพอย่างต่อเนื่องของการควบคุมที่ใช้ในการประมวลผลข้อมูลและคุณภาพของข้อมูลด้วย

ข้อบกพร่องในระบบการควบคุมภายในของกิจการ

- 6.3.14. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าการพบข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายในของกิจการหรือไม่ และ ถ้ามี ข้อบกพร่องดังกล่าวไม่ว่าจะข้อเดียวหรือหลายข้อรวมกันก่อให้เกิดข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญหรือไม่

ในการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณานโยบายและวิธีการปฏิบัติทางด้านของกิจการไม่เหมาะสมกับลักษณะและสถานการณ์ของกิจการ ข้อพิจารณาดังกล่าวอาจเป็นข้อบ่งชี้ที่ช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุข้อบกพร่องของการควบคุมภายใน หากผู้สอบบัญชีพบข้อบกพร่องของการควบคุมภายใน ไม่ว่าจะข้อเดียวหรือหลายข้อ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาผลกระทบของข้อบกพร่องของการควบคุมเหล่านั้นในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและการออกแบบวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการกำหนดว่า ข้อบกพร่องที่พบเป็นข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญหรือไม่

6.4. การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ผู้สอบบัญชีระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เพื่อให้สามารถกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ หลักฐานดังกล่าวช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่อการเงินโดยมีความเสี่ยงในการสอบบัญชีในระดับต่ำที่ยอมรับได้

- 6.4.1. ผู้สอบบัญชีต้องระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด
- (ก) ในระดับของงบการเงิน: ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าความเสี่ยงดังกล่าวมีผลต่อความเสี่ยงในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หรือไม่ และพิจารณาลักษณะและขอบเขตความแพร่กระจายของผลกระทบจากความเสี่ยงดังกล่าวในงบการเงิน และ
 - (ข) ในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูล: ผู้สอบบัญชีต้อง
 - (1) กำหนดสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องและประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญที่เกี่ยวข้อง และ

- (2) ประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ระบุโดยประเมินโอกาสที่จะเกิดและขนาดของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

ความเสี่ยงในระดับงบการเงิน

ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงินหมายถึง ความเสี่ยงที่แผ่กระจายไปในงบการเงินโดยรวม และมีแนวโน้มที่จะกระทบต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในหลายๆ เรื่อง ความเสี่ยงในลักษณะนี้ไม่จำเป็นต้องกระทบสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในระดับของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลเรื่องใดเรื่องหนึ่งเป็นการเฉพาะ (เช่น ความเสี่ยงจากการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหาร)

ความเสี่ยงในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีจะใช้สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เพื่อพิจารณาประเภทต่างๆ ของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้น ภาคผนวก 5 อธิบายสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ผู้สอบบัญชีอาจใช้ในการพิจารณาประเภทต่างๆ ของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล เป็นสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องก็ต่อเมื่อมีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุไว้ การตัดสินใจว่าสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ใดเป็นสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องหรือไม่จะกระทำก่อนที่จะพิจารณาถึงการควบคุมใดๆ (นั่นคือ พิจารณาเพียงความเสี่ยงสืบเนื่อง) และขึ้นอยู่กับ การพิจารณาโดยผู้สอบบัญชีว่า การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงมีความเป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผลของทั้งการเกิดขึ้น (กล่าวคือ โอกาสที่จะเกิด) และความมีสาระสำคัญถ้าเกิดขึ้นจริง (กล่าวคือ ขนาดของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง) ทั้งนี้ ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญหมายถึง ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องตั้งแต่หนึ่งเรื่องขึ้นไป การกำหนดสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง และประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญให้เกณฑ์ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง

ความเสี่ยงสืบเนื่องที่ได้ประเมินไว้สำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ สะท้อนถึงการใช้ดุลยพินิจในการกำหนดตำแหน่งที่อยู่ภายในช่วง (จากระดับต่ำไปจนถึงระดับสูง) ที่อยู่บนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง

ในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพในการกำหนดความมีนัยสำคัญของผลโดยรวมของความเป็นไปได้ที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงบนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง การใช้ดุลยพินิจว่าความเสี่ยงสืบเนื่องควรได้รับการประเมินไว้ที่ตำแหน่งใดบนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่องนั้นอาจแตกต่างกันไปตามลักษณะ ขนาด หรือสถานการณ์ของกิจการ และคำนึงถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ได้ประเมินไว้

ในการพิจารณาความเป็นไปได้ที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ผู้สอบบัญชีพิจารณาความเป็นไปได้ที่อาจเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ในการพิจารณาขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ผู้สอบบัญชีพิจารณาทั้งแง่มุมเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพสำหรับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เป็นไปได้ (กล่าวคือ การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล อาจถูกตัดสินว่ามีสาระสำคัญโดยพิจารณาจากขนาด ลักษณะ หรือสถานการณ์)

ในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำข้อมูลตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งมีผลกระทบต่อโอกาสที่สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้จะมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง รวมถึง

- ความซับซ้อน
- การใช้ความเห็นส่วนบุคคล
- การเปลี่ยนแปลง
- ความไม่แน่นอน (สำหรับประมาณการทางบัญชี ความไม่แน่นอนนี้คือ ความไม่แน่นอนในการประมาณการ) หรือ
- โอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหาร หรือปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่น ตราบเท่าที่เรื่องเหล่านั้นมีผลต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง

การปรากฏของปัจจัยเหล่านี้อาจก่อให้เกิดความเสี่ยงสืบเนื่องที่สูงขึ้นและอาจเป็นตัวบ่งชี้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยนี้ไม่เหมาะสมที่จะใช้สำหรับการตรวจสอบ

เมื่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวข้องอย่างแพร่กระจายต่อบการเงินโดยรวมและมีความเป็นไปได้ที่จะกระทบต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หลายเรื่อง ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจะถูกประเมินในระดับของงบการเงิน ในการประเมินความเสี่ยงในระดับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาระดับที่ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงินส่งผลกระทบต่อความเสี่ยงสืบเนื่องสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ด้วย

ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีพิจารณาผลลัพธ์ของการปรึกษาหารือของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและการสอบถามใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตและการดำเนินงานต่อเนื่องด้วย

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ในการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจพิจารณาถึงความซับซ้อนของข้อบังคับและคำสั่งต่าง ๆ และความเสี่ยงจากการไม่ปฏิบัติตามกฎระเบียบต่าง ๆ ด้วย

- 6.4.2. ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ผู้สอบบัญชีต้องสันนิษฐานไว้ก่อนว่ามีความเสี่ยงจากการทุจริตในการรับรู้รายได้และประเมินว่ารายได้ประเภทใด รายการใด หรือสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ใด ก่อให้เกิดความเสี่ยงดังกล่าว

เมื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่ามีความสัมพันธ์ที่ผิดปกติหรือไม่ได้คำอธิบายที่ระบุได้ในระหว่างการวิเคราะห์เปรียบเทียบหรือไม่ ซึ่งรวมถึงที่เกี่ยวข้องกับบัญชีรายได้

ข้อสันนิษฐานล่วงหน้าที่ว่า “มีความเสี่ยงจากการทุจริตในการรับรู้รายได้” อาจดีให้ตกไปได้ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจสรุปตามหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่าไม่มีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ ในกรณีที่กิจการมีรายได้ที่ตรงไปตรงมาประเภทเดียว เช่น มีรายได้จากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์เพียงหนึ่งแห่ง

- 6.4.3. ในการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาระดับที่ประมาณการทางบัญชีขึ้นอยู่กับความไม่แน่นอนในการประมาณการ และระดับที่เรื่องดังต่อไปนี้ได้รับผลกระทบจากความซับซ้อน การใช้ความเห็นส่วนบุคคล การเปลี่ยนแปลง หรือความลำเอียงของผู้บริหาร

- (ก) การเลือกและการนำวิธีการประมาณ ข้อสมมติ และข้อมูลไปใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี และ
- (ข) การเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน

ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

- 6.4.4. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาโดยใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ใดเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

การกำหนดว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ใดอยู่ใกล้กับระดับบนสุดของระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง (ซึ่งถือว่าเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ) เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ เว้นเสียแต่ว่าความเสี่ยงนั้นถูกจัดให้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญตามข้อกำหนดย่อหน้า 6.4.6. การอยู่ในระดับที่ใกล้ระดับบนสุดของระดับของความเสี่ยงสืบเนื่องจะแตกต่างกันไปในแต่ละกิจการ และไม่จำเป็นต้องเป็นเหมือนเดิมในแต่ละงวดของกิจการ ขึ้นอยู่กับลักษณะและสถานการณ์ของกิจการที่กำลังถูกประเมินความเสี่ยง

- 6.4.5. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่า ความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้เกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันและความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญหรือไม่
- 6.4.6. ผู้สอบบัญชีต้องถือว่าความเสี่ยงต่อไปนี้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ:

- (ก) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจากการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุม
- (ข) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้ตามย่อหน้า 6.4.2. หรือ
- (ค) รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญที่ได้ระบุไว้ซึ่งเป็นรายการที่นอกเหนือการดำเนินธุรกิจปกติของกิจการ

แม้ว่าระดับของความเสี่ยงที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุมจะแตกต่างกันไปในแต่ละกิจการ แต่ความเสี่ยงดังกล่าวยังคงมีอยู่ในทุกกิจการ เนื่องจากการแทรกแซงการควบคุมสามารถเกิดขึ้นด้วยวิธีการที่คาดเดาไม่ได้ จึงเป็นความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตและถือเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม

- 6.4.7. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมเมื่อ

- (ก) ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ นั่นหรือ
- (ข) ผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม

หากผู้สอบบัญชีไม่มีการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม ระดับของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจะต้องประเมินให้เท่ากับระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง

แผนของผู้สอบบัญชีในการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ขึ้นอยู่กับ การคาดการณ์ว่าการควบคุมกำลังทำงานอยู่มีประสิทธิภาพ และการคาดการณ์นี้ใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมของผู้สอบบัญชี

การคาดการณ์ในขั้นต้นเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมขึ้นอยู่กับ การประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการออกแบบการควบคุมและการนำการควบคุมดังกล่าวไป ปฏิบัติ ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 6.3.12. และ 6.3.13 (ข) เมื่อผู้สอบบัญชีได้ทดสอบประสิทธิภาพ ของการปฏิบัติตามการควบคุมตามที่ระบุในส่วนที่ 7 ผู้สอบบัญชีจะสามารถยืนยันการคาดการณ์ ในขั้นต้นเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมดังกล่าวได้ ถ้าการควบคุม ไม่ทำงานอย่างมีประสิทธิภาพตามที่มีการคาดการณ์ไว้ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องปรับปรุง การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม

การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมของผู้สอบบัญชีอาจทำได้หลายวิธี ขึ้นอยู่กับเทคนิคหรือ วิธีการดำเนินการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีเห็นควร และอาจแสดงได้ในรูปแบบที่แตกต่างกัน ผลของการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมอาจแสดงโดยการจัดกลุ่มเชิงคุณภาพ (เช่น ความเสี่ยงจากการควบคุมที่ประเมินไว้ในระดับสูง ปานกลาง ต่ำ) หรือจัดกลุ่มตามความคาดหวัง ของผู้สอบบัญชีว่าวิธีการควบคุมนั้นมีประสิทธิภาพในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ระบุไว้อย่างไร นั่นคือ ตามการเชื่อถือประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่วางแผนไว้ ตัวอย่างเช่น หากความเสี่ยงจากการควบคุมถูกประเมินไว้ในระดับสูงสุด ผู้สอบบัญชีไม่วางแผนที่จะเชื่อถือ ประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม แต่หากความเสี่ยงจากการควบคุมได้ประเมินไว้ใน ระดับที่ต่ำกว่าระดับสูงสุด ผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะเชื่อถือประสิทธิภาพของการปฏิบัติตาม การควบคุมนั้น

เมื่อรายการทางธุรกิจที่เกิดขึ้นเป็นประจำใช้การประมวลผลอัตโนมัติอย่างมากโดยที่มีการแทรกแซง ด้วยการปฏิบัติงานด้วยมือเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีเลย อาจเป็นไปได้ที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหา สาระเพียงอย่างเดียวจะเพียงพอต่อการตอบสนองต่อความเสี่ยง กรณีนี้อาจเกิดจากสถานการณ์ที่ กิจการมีข้อมูลในจำนวนที่มีนัยสำคัญที่เริ่มทำรายการ บันทึก ประมวลผล หรือรายงานในรูปแบบ อิเล็กทรอนิกส์เท่านั้น ในกรณีเช่นนี้

- ความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีมักขึ้นอยู่กับความมีประสิทธิภาพของ การควบคุมเกี่ยวกับความถูกต้องและความครบถ้วน
- โอกาสที่จะมีการเริ่มทำรายการหรือเปลี่ยนแปลงข้อมูลอย่างไม่เหมาะสมที่เกิดขึ้นและ ไม่ถูกตรวจพบ อาจเพิ่มมากขึ้น หากการควบคุมที่เหมาะสมไม่ได้มีการปฏิบัติอย่างมี ประสิทธิภาพ

การประเมินวิธีการตรวจสอบที่ใช้ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและการปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยง

- 6.4.8. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาจากวิธีการตรวจสอบที่ใช้ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ให้เกณฑ์ที่เหมาะสมในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ถ้าหากไม่ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มขึ้นจนกว่าจะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่ให้เกณฑ์ดังกล่าว ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาหลักฐานการสอบบัญชีทั้งหมดที่ได้มาจากวิธีการตรวจสอบที่ใช้ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเป็นหลักฐานที่มีความสอดคล้องหรือขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หรือไม่ก็ตาม
- 6.4.9. ผลการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงินของผู้สอบบัญชีอาจเปลี่ยนแปลงได้ในระหว่างการตรวจสอบ เนื่องจากได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติม ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมหรือถ้าผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลใหม่ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินความเสี่ยงเดิม ผู้สอบบัญชีต้องปรับเปลี่ยนผลการประเมินและแก้ไขวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่วางแผนไว้
- 6.4.10. ผู้สอบบัญชีต้องต้นตัวตลอดระยะเวลาที่ทำการตรวจสอบสำหรับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

หากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการได้ถูกระบุหลังจากการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีเสร็จสิ้นแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจต้องปรับเปลี่ยนผลการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

6.5. การประเมินความเหมาะสมของการใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย

- 6.5.1. จากวิธีตรวจสอบเพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องประเมินว่ามาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยยังคงเหมาะสมกับลักษณะและสถานการณ์ของกิจการที่กำลังตรวจสอบอยู่หรือไม่

การพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าจะใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยในเบื้องต้นนั้น อาจเปลี่ยนแปลงไปเมื่อได้รับข้อมูลใหม่หรือหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมเมื่อปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

อันเป็นสาระสำคัญ ในกรณีได้รับที่หลักฐานการสอบบัญชีหรือข้อมูลใหม่ที่ไม่สอดคล้องกับที่ใช้ในการตัดสินใจว่าจะใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยในตอนแรก ผู้สอบบัญชีอาจเปลี่ยนไปใช้ “มาตรฐานการสอบบัญชี” หรือมาตรฐานที่เกี่ยวข้องอื่นตามความเหมาะสม

6.6. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการสื่อสารเฉพาะเรื่อง

- 6.6.1. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) เกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุโดยผู้สอบบัญชี

6.7. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานเฉพาะเรื่อง

นอกเหนือจากข้อกำหนดทั่วไปเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานที่ระบุในส่วนที่ 2.4. ซึ่งใช้กับทุกส่วนของงานตรวจสอบ เรื่องที่ต้องจัดทำเอกสารหลักฐานเป็นการเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับส่วนนี้ได้อธิบายไว้ด้านล่างนี้

รูปแบบและขอบเขตของการจัดทำเอกสารหลักฐานการสอบบัญชีสำหรับการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ สามารถเป็นแบบง่ายและค่อนข้างสั้น โดยขึ้นอยู่กับ

- ลักษณะ ขนาด และความซับซ้อนของกิจการ รวมทั้งระบบการควบคุมภายในของกิจการ
- ความพร้อมของข้อมูลที่ได้จากกิจการ และ
- วิธีการและเทคโนโลยีการตรวจสอบที่ใช้ในการตรวจสอบ

ไม่จำเป็นต้องจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับความเข้าใจของผู้สอบบัญชีทั้งหมดเกี่ยวกับกิจการและเรื่องที่เกี่ยวข้อง แต่ให้ใช้หลักการในส่วนที่ 2.4. และเรื่องที่ระบุไว้ด้านล่างนี้

- 6.7.1. ผู้สอบบัญชีต้องรวมเรื่องต่อไปนี้ในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ

- (ก) องค์ประกอบสำคัญของความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับแต่ละแง่มุมของกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ระบบการควบคุมภายในของกิจการ และวิธีการตรวจสอบที่ปฏิบัติเพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- (ข) ชื่อของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ระบุได้ (ซึ่งรวมถึงการเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อน) และลักษณะความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเหล่านั้น
- (ค) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุและประเมินไว้ (รวมถึงความเสี่ยงซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต) ในระดับงบการเงินและระดับที่เกี่ยวข้อง สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (รวมถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญและความเสี่ยงที่วิธีการ

ตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ) และเหตุผลในการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญต่างๆ

- (ง) เหตุผลของการได้ข้อสรุปว่าไม่มีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้ (ถ้ามี)
 - (จ) การควบคุมที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 6.3.12. และ 6.3.13. และการประเมินว่าการควบคุมเหล่านั้นได้ออกแบบมาอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่และการพิจารณาว่ามีการนำการควบคุมเหล่านั้นไปปฏิบัติหรือไม่ และ
 - (ฉ) สำหรับเรื่องของประมาณการทางการบัญชี องค์ประกอบสำคัญของความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ซึ่งรวมถึงการควบคุม (ถ้ามี) การเชื่อมโยงระหว่างวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหารเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีและวิธีที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการตอบสนองต่อข้อบ่งชี้เหล่านั้น
- 6.7.2. ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเอกสารหลักฐานสำหรับเกณฑ์ที่ใช้ในการประเมินว่ามาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยยังคงเหมาะสมกับลักษณะและสถานการณ์ของกิจการที่สอบบัญชีอยู่หรือไม่

7. การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ที่ได้ประเมินไว้

เนื้อหาในส่วนนี้

ส่วนที่ 7 มีเนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับ

- การออกแบบและการนำไปปฏิบัติเกี่ยวกับการตอบสนองโดยรวมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงินที่ได้ประเมินไว้
- การออกแบบและนำไปปฏิบัติเกี่ยวกับการตอบสนองต่อการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ได้ประเมินไว้ (นั่นคือ การออกแบบและการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม) วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมรวมถึงวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (การทดสอบรายละเอียดและการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ) และการทดสอบการควบคุม (ตามความเหมาะสม) ซึ่งมีการอธิบายเพิ่มสำหรับเรื่องดังกล่าวในส่วนนี้
- วิธีการตรวจสอบเฉพาะเรื่องเมื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้

ขอบเขตของส่วนนี้

ส่วนนี้ครอบคลุมข้อกำหนดเฉพาะในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีโดยการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ ในขณะที่ส่วนที่ 2 กล่าวถึงข้อกำหนดทั่วไปสำหรับหลักฐานการสอบบัญชี ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดในส่วนนี้ อาจเป็นประโยชน์ที่ผู้สอบบัญชีจะอ้างถึงสิ่งที่เกี่ยวข้องต่อไปนี้

- การทุจริต — ส่วนที่ 1.5.
- กฎหมายและข้อบังคับ — ส่วนที่ 1.6.
- บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน — ส่วนที่ 1.7.
- ข้อมูลที่จะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี — ส่วนที่ 2.3.

7.1. วัตถุประสงค์

7.1.1. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ

- (ก) เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้โดยใช้การออกแบบและการนำวิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าวไปปฏิบัติ

- (ข) เพื่อตอบสนองอย่างเหมาะสมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต
- (ค) เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับข้อสมมติที่ผู้บริหารใช้เกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และ
- (ง) เพื่อตอบสนองอย่างเหมาะสมต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่สงสัยหรือพบในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ

7.2. วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงินที่ได้ประเมินไว้

- 7.2.1. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและนำวิธีการตอบสนองโดยรวมไปปฏิบัติเพื่อจัดการกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงินที่ได้ประเมินไว้ ไม่ว่าจะเป็นเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

การตอบสนองโดยรวมของผู้สอบบัญชีในระดับงบการเงิน (เช่น การเปลี่ยนแปลงโดยทั่วไปในส่วนของลักษณะ ช่วงเวลาหรือขอบเขตการตรวจสอบ หรือการปรับปรุงทรัพยากรที่ได้รับมอบหมายหรือการใช้ผู้เชี่ยวชาญ) ขึ้นอยู่กับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินโดยรวมอย่างแพร่กระจาย ตัวอย่างของความเสี่ยงดังกล่าวอาจรวมถึง ความเสี่ยงที่เกิดจากอุตสาหกรรม ข้อกำหนดทางกฎหมาย และปัจจัยภายนอกอื่น ๆ หรือเรื่องที่เกี่ยวข้องอย่างกว้างขวางกับเกณฑ์การบันทึกบัญชีหรือนโยบายการบัญชีของกิจการ

โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การตอบสนองโดยรวมของผู้สอบบัญชียังได้รับอิทธิพลจากความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุม สภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นรากฐานโดยรวมสำหรับการดำเนินงานด้านอื่น ๆ ของระบบการควบคุมภายในของกิจการ แม้ว่าสภาพแวดล้อมการควบคุมจะไม่ได้ป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยตรง แต่ก็อาจส่งผลต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมอื่น ๆ ในระบบการควบคุมภายใน ดังนั้นสภาพแวดล้อมการควบคุมที่มีประสิทธิภาพอาจทำให้ผู้สอบบัญชีมีความมั่นใจต่อการควบคุมภายในและความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีที่สร้างขึ้นภายในกิจการมากขึ้น

อย่างไรก็ตาม ข้อบกพร่องที่ระบุได้ในสภาพแวดล้อมการควบคุมจากการทำความเข้าใจเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของกิจการอาจส่งผลกระทบกันข้ามและอาจทำให้จำเป็นต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่ครอบคลุมมากขึ้นด้วยการตรวจสอบเนื้อหาสาระ สภาพแวดล้อมการควบคุมที่อ่อนแอยังส่งผลกระทบต่องานของผู้สอบบัญชีที่จะปฏิบัติในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาลด้วย

- 7.2.2. ในการกำหนดการตอบสนองโดยรวมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้ในระดับของงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้อง

- (ก) ประเมินว่าทางเลือกและการใช้นโยบายการบัญชีของกิจการ (โดยเฉพาะนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าที่มีการใช้ความเห็นส่วนบุคคลเข้ามาเกี่ยวข้อง) อาจแสดงถึง

การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต ซึ่งเป็นผลมาจากความพยายามของผู้บริหารที่จะตกแต่งกำไรของกิจการหรือไม่ และ

- (ข) จัดให้มีองค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้ในการเลือกลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ

การจัดให้มีองค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้ อาจดำเนินการดังต่อไปนี้ เช่น

- การปฏิบัติการตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับยอดคงเหลือในบัญชีและสิ่งๆที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ไม่เคยได้รับการตรวจสอบมาก่อนเนื่องจากระดับความมีสาระสำคัญและความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง
- การปรับเปลี่ยนช่วงเวลาของการตรวจสอบจากช่วงเวลาปกติที่สามารถคาดเดาได้
- การใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างด้วยวิธีที่ต่างไป
- การปฏิบัติวิธีตรวจสอบในสถานที่ที่แตกต่างออกไปหรือในสถานที่ที่ไม่ได้แจ้งไว้ล่วงหน้า

ข้อพิจารณาเมื่อมีสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่นอกเหนือจากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน

7.2.3. ในการกำหนดการตอบสนองโดยรวมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้ในระดับของงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องมอบหมายและติดตามดูแลบุคลากรโดยพิจารณาถึงความรู้ ความชำนาญ และความสามารถของบุคคลที่จะได้รับภาระหน้าที่ความรับผิดชอบต่องานตรวจสอบที่มีนัยสำคัญ รวมทั้งพิจารณาถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีได้ประเมินไว้

7.3. วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งๆที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ได้ประเมินไว้

- 7.3.1. ผู้สอบบัญชีจะต้องออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมโดยลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมดังกล่าวขึ้นอยู่กับ (และตอบสนองต่อ) ความเสี่ยงในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งๆที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ได้ประเมินไว้ ไม่ว่าจะเป็นเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมประกอบด้วย การทดสอบการควบคุมและการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ผู้สอบบัญชีอาจเลือกที่จะทำการทดสอบการควบคุมหรืออาจจำเป็นที่จะต้องทดสอบการควบคุมในสถานการณ์เฉพาะ (ดูย่อหน้าที่ 7.3.2.(ง)) การตรวจสอบเนื้อหาสาระรวมถึงการทดสอบรายละเอียดและการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมจะตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งๆที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และ

แสดงถึงการเชื่อมโยงอย่างชัดเจนระหว่างวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีกับผลการประเมินความเสี่ยง หากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ เกิดจากความเสี่ยงจากการทุจริตในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ อาจจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องและเชื่อถือได้มากขึ้น หรือเพื่อให้ได้ข้อมูลยืนยันเพิ่มเติม

ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม หากประเมินว่า ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอยู่ในระดับที่ต่ำกว่าระดับต่ำที่ยอมรับได้ อย่างไรก็ตาม ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 7.3.14. ไม่ว่าความเสี่ยงที่ประเมินไว้จะเป็นอย่างไร ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับแต่ละประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญ

7.3.2. ในการออกแบบวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

- (ก) ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงเหตุผลที่ใช้ประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้สำหรับแต่ละประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ ซึ่งรวมถึง
 - (1) ความเป็นไปได้ที่จะเกิดและขนาดของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากลักษณะเฉพาะของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ (กล่าวคือ ความเสี่ยงสืบเนื่อง) และ
 - (2) การพิจารณาว่าการประเมินความเสี่ยงนั้นได้คำนึงถึงการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ (กล่าวคือ ความเสี่ยงจากการควบคุม) ซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีต้องได้หลักฐานการสอบบัญชีเพื่อพิจารณาว่าการควบคุมมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ (ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเพื่อกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ)
- (ข) ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือมากขึ้นเมื่อผลการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีแสดงว่าความเสี่ยงอยู่ในเกณฑ์ที่สูงขึ้น
- (ค) ในการออกแบบและการทดสอบการควบคุม ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือมากขึ้นเมื่อผู้สอบบัญชีต้องการเชื่อถือความมีประสิทธิภาพของการควบคุมมากขึ้น และ
- (ง) หากผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม หรือเมื่อวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอที่จะได้มาซึ่ง

หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและทดสอบการควบคุม เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมดังกล่าว

ในงานตรวจสอบบางงาน ผู้สอบบัญชีอาจไม่สามารถระบุการควบคุมได้มากนัก หรือกิจการอาจไม่จัดทำบันทึกสำหรับการควบคุมต่างๆ เป็นลายลักษณ์อักษรมากนักถึงแม้จะมีการควบคุมเหล่านั้นอยู่และปฏิบัติอยู่จริง ในกรณีเช่นนี้ อาจมีประสิทธิภาพมากกว่าถ้าผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติตามตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมโดยใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเป็นหลัก

เมื่อต้องการหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือมากขึ้นเนื่องจากความเสี่ยงที่ประเมินอยู่ในเกณฑ์ที่สูงขึ้น ผู้สอบบัญชีอาจเพิ่มปริมาณของหลักฐาน หรือหาหลักฐานที่มีความเกี่ยวข้องและเชื่อถือได้มากขึ้น เช่น โดยเน้นการได้รับหลักฐานจากบุคคลภายนอกหรือการได้รับหลักฐานจากแหล่งที่มีความอิสระหลายแหล่งเพื่อยืนยันกัน

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

สำหรับการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐ ข้อบังคับเกี่ยวกับการสอบบัญชีและข้อกำหนดพิเศษอื่นที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีอาจมีผลกระทบต่อการพิจารณาของผู้สอบบัญชีในการกำหนดลักษณะช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

- 7.3.3. ในออกแบบการทดสอบการควบคุมและการทดสอบรายละเอียด ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดวิธีการเลือกรายการสำหรับการทดสอบที่มีประสิทธิผลในการตอบสนองวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบ

ในการเลือกรายการสำหรับการทดสอบ ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 2.3.1. เพื่อกำหนดความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี อีกด้านของความมีประสิทธิภาพ (ความเพียงพอ) มีความสำคัญในการพิจารณาการเลือกรายการที่จะทดสอบ วิธีการสำหรับผู้สอบบัญชีในการเลือกรายการสำหรับการทดสอบคือ การเลือกรายการทั้งหมด การเลือกรายการเฉพาะเจาะจง และการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี

การทดสอบการควบคุม

- 7.3.4. ในการออกแบบและทดสอบการควบคุม ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบรวมกับการสอบถามเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ซึ่งรวมถึงหลักฐานที่แสดงว่า

- (ก) การควบคุมนั้นได้มีการนำไปใช้อย่างไรในช่วงเวลาที่เกี่ยวข้องในระหว่างงวด
- (ข) การควบคุมนั้นถูกนำไปปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอหรือไม่ และ
- (ค) การควบคุมนั้นถูกนำไปปฏิบัติโดยบุคคลใดหรือด้วยวิธีการอย่างไร

- 7.3.5. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าการควบคุมที่จะทดสอบนั้น ขึ้นอยู่กับการควบคุมอื่น ๆ (การควบคุมทางอ้อม) หรือไม่ และหากเป็นเช่นนั้น ให้พิจารณาว่ามีความจำเป็นหรือไม่ที่จะต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อสนับสนุนความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมทางอ้อมนั้น
- 7.3.6. ผู้สอบบัญชีต้องทดสอบการควบคุมสำหรับช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งหรือตลอดช่วงระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะเชื่อถือในการควบคุมดังกล่าว เพื่อให้ได้เกณฑ์ที่เหมาะสมสำหรับการเชื่อถือการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีได้ตั้งใจไว้นั้น
- 7.3.7. เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมในระหว่างการตรวจสอบระหว่างกาล ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญของการควบคุมดังกล่าวที่เกิดขึ้นภายหลังการตรวจสอบระหว่างกาลและกำหนดหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องได้รับเพิ่มเติมสำหรับช่วงเวลาที่เหลือ
- 7.3.8. หากผู้สอบบัญชีตั้งใจจะใช้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อน ผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) พิจารณา
 - (1) ความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในของกิจการ
 - (2) ความเสี่ยงที่เกิดจากลักษณะของการควบคุม (เช่น เป็นการควบคุมที่ปฏิบัติด้วยมือหรือโดยระบบอัตโนมัติ)
 - (3) ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมทั่วไปด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ
 - (4) ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมและการนำการควบคุมไปปฏิบัติโดยกิจการ
 - (5) ข้อเท็จจริงที่ว่าไม่เปลี่ยนแปลงการควบคุมบางด้านก่อให้เกิดความเสี่ยงใหม่เนื่องจากสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ และ
 - (6) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและขอบเขตของการพึ่งพาการควบคุมที่วางแผนไว้ และ
 - (ข) ทำให้มั่นใจว่าหลักฐานเหล่านั้นยังคงมีความเกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่องโดยได้รับหลักฐานการสอบบัญชีว่ามีการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญในการควบคุมเหล่านั้นเกิดขึ้นหลังจากการตรวจสอบงวดก่อนหน้าหรือไม่ หากมีการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องทดสอบการควบคุมในงวดปัจจุบัน หากไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญ สามารถทดสอบการควบคุมอย่างน้อยหนึ่งครั้งในทุกการตรวจสอบสามงวดได้
- 7.3.9. หากผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะเชื่อถือการควบคุมที่เป็นการควบคุมของความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องทดสอบการควบคุมดังกล่าวในงวดปัจจุบัน
- 7.3.10. ในการประเมินความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจจะเชื่อถือ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบจากการใช้วิธีการตรวจสอบ

เนื้อหาสาระบ่งชี้ว่าการควบคุมไม่มีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ อย่างไรก็ตาม การไม่พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระไม่ได้ให้หลักฐานการสอบบัญชีว่าการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ได้ตรวจสอบนั้นมีประสิทธิภาพ

- 7.3.11. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพบว่าการไม่ปฏิบัติตามการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะเชื่อถือ ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามเป็นการเฉพาะเพื่อให้เข้าใจในประเด็นนั้น ๆ และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นตามมา รวมทั้งต้องพิจารณาว่า
- (ก) การทดสอบการควบคุมที่ได้ทำไปนั้นได้ให้เกณฑ์ที่เหมาะสมสำหรับการเชื่อถือในการควบคุมหรือไม่
 - (ข) มีความจำเป็นต้องทดสอบการควบคุมเพิ่มเติมหรือไม่ หรือ
 - (ค) มีความจำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

- 7.3.12. วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระของผู้สอบบัญชีต้องรวมวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ตอบสนองเป็นการเฉพาะต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ และหากการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญมีเพียงแค่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ผู้สอบบัญชีต้องตอบสนองด้วยการทดสอบรายละเอียด
- 7.3.13. วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระของผู้สอบบัญชีต้องรวมวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวกับกระบวนการในการปิดงบการเงิน ซึ่งรวมถึง
- (ก) การตรวจสอบความตรงกันหรือกระหายขัดข้อมูลในงบการเงินกับบันทึกทางบัญชีที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการตรวจสอบความตรงกันหรือการกระหายขัดข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงิน ไม่ว่าข้อมูลนั้นรวบรวมจากข้อมูลในสมุดแยกประเภททั่วไปและสมุดแยกประเภทย่อย หรือจากแหล่งข้อมูลอื่น และ
 - (ข) การตรวจสอบรายการบันทึกบัญชีที่มีสาระสำคัญและรายการปรับปรุงอื่นที่มีสาระสำคัญซึ่งบันทึกในระหว่างช่วงของการจัดทำงบการเงิน
- 7.3.14. โดยไม่คำนึงถึงความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ ผู้สอบบัญชีต้องมีวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับแต่ละประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญ

ย่อหน้า 7.3.1. กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม โดยลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมดังกล่าวขึ้นอยู่กับ (และตอบสนองต่อ) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ด้วยเหตุนี้ วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระอาจมีการปฏิบัติไปแล้วสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ

ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องทดสอบสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ทุกเรื่องในประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญ ในทางตรงกันข้าม ในการออกแบบ วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่จะใช้ การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่มีความเป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผลที่การแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจะมี สาระสำคัญ (หากการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเกิดขึ้น) อาจช่วยในการระบุลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตที่เหมาะสมของวิธีการตรวจสอบที่จะใช้

7.3.15. หากผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาลแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติวิธีการตรวจสอบสำหรับช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่ถึงวันสิ้นงวดโดย

- (ก) วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระร่วมกับการทดสอบการควบคุมสำหรับช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่ถึงวันสิ้นงวด หรือ
- (ข) วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียว หากผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเพียงพอที่จะทำได้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลสำหรับการต่อยอดข้อสรุปจากการตรวจสอบที่ได้จากช่วงระหว่างกาลจนถึงวันสิ้นงวด

วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

7.3.16. ถ้าผู้สอบบัญชีใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อรวบรวม หลักฐานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้อง

- (ก) พิจารณาว่าวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบเหมาะสมกับ วัตถุประสงค์ของการทดสอบและสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ต้องการหรือไม่
- (ข) ประเมินความเชื่อถือได้ของข้อมูลที่ใช้ในการคาดการณ์จำนวนหรืออัตราส่วน โดยพิจารณาถึงแหล่งที่มา การเปรียบเทียบกันได้ รวมทั้งลักษณะและความเกี่ยวข้องกันของ ข้อมูลที่มีอยู่ และการควบคุมที่ใช้ในการจัดเตรียมข้อมูลเหล่านั้น
- (ค) กำหนดการคาดการณ์ของจำนวนหรืออัตราส่วน และประเมินว่าการคาดการณ์นั้น มีความแม่นยำเพียงพอที่จะระบุถึงการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือไม่
- (ง) กำหนดจำนวนผลแตกต่างที่ยอมรับได้ระหว่างจำนวนที่บันทึกกับจำนวนที่คาดการณ์ไว้ โดยที่ไม่ต้องทำการสอบสวนต่อ และ
- (จ) ตรวจสอบความผันผวนหรือความสัมพันธ์ที่ไม่สอดคล้องกับข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่นหรือที่ แตกต่างจากจำนวนที่คาดการณ์ไว้อย่างมีนัยสำคัญ โดยการสอบถามผู้บริหารและ หาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมเกี่ยวกับคำตอบของผู้บริหาร และปฏิบัติวิธีการ ตรวจสอบเพิ่มเติมตามความเหมาะสมในสถานการณ์นั้นๆ

วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบโดยทั่วไปมักใช้สำหรับรายการที่มี ปริมาณรายการมากที่สามารถคาดการณ์ได้ในช่วงเวลาใดช่วงเวลานึง การใช้วิธีการวิเคราะห์

เปรียบเทียบที่วางแผนไว้ขึ้นอยู่กับผลการคำนวณว่าข้อมูลต่างๆ มีความสัมพันธ์กันและยังคงมีอยู่ (หากไม่มีข้อมูลที่แสดงเป็นอื่น) อย่างไรก็ตาม ความเหมาะสมของวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบใด ๆ จะขึ้นอยู่กับประเมินของผู้สอบบัญชีว่าวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบนั้นมีประสิทธิผลเพียงพอหรือไม่ในการตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่ง (แต่ละรายการหรือเมื่อนำไปรวมกับการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่นแล้ว) อาจทำให้งบการเงินแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

การกำหนดของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนผลแตกต่างที่ยอมรับได้ที่ต่างไปจากการคาดการณ์โดยที่ไม่ต้องสืบสวนต่อนั้น ได้รับอิทธิพลจากคามมีสาระสำคัญ โดยพิจารณาถึงความเป็นไปได้ที่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ไม่ว่าจะเป็นแต่ละรายการหรือเมื่อนำไปรวมกับการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น ๆ แล้ว อาจทำให้งบการเงินแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ดังนั้น เมื่อความเสี่ยงที่ประเมินไว้สูงขึ้น ผลแตกต่างที่พิจารณาไว้ว่าสามารถยอมรับได้โดยที่ไม่ต้องทำการสืบสวนต่อนั้นจะลดลง เพื่อให้บรรลุระดับความเชื่อมั่นของหลักฐานที่ต้องการ

เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

การวิเคราะห์เปรียบเทียบสามารถทำได้โดยใช้เครื่องมือหรือเทคนิคหลายประเภท ซึ่งอาจเป็นแบบอัตโนมัติก็ได้ วิศวกรรมของเทคโนโลยีรวมทั้งจำนวนและความหลากหลายของแหล่งข้อมูลอาจเพิ่มโอกาสให้ผู้สอบบัญชีในการนำเครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติในการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

มีแหล่งข้อมูลมากมายสำหรับผู้สอบบัญชี (เช่น โซเชียลมีเดีย แหล่งข้อมูลที่ไม่คิดราคาการเข้าถึง) และข้อมูลบางแหล่งมีความน่าเชื่อถือมากกว่าแหล่งข้อมูลอื่น ๆ การใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติเพื่อการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถรวบรวมข้อมูลทั้งจากแหล่งภายในและภายนอกกิจการได้ และสามารถวิเคราะห์ข้อมูลในปริมาณที่มากขึ้น อย่างไรก็ตาม ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการจัดการกับความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้ในการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบไม่ได้เปลี่ยนแปลงไป

การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี

7.3.17. หากผู้สอบบัญชีใช้การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้สำหรับการเลือกตัวอย่างที่จะทดสอบ ผู้สอบบัญชีต้อง

- (ก) พิจารณาวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบและลักษณะของประชากรที่จะนำมาเลือกตัวอย่าง
- (ข) กำหนดขนาดตัวอย่างให้เพียงพอเพื่อลดความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างให้อยู่ในระดับที่ต่ำที่จะยอมรับได้
- (ค) เลือกตัวอย่างโดยให้ทุกหน่วยตัวอย่างในประชากรมีโอกาสถูกเลือก

- (ง) ปฏิบัติวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบสำหรับแต่ละรายการที่เลือก ถ้าวิธีการตรวจสอบไม่เหมาะสมกับรายการที่เลือก ผู้สอบบัญชีต้องใช่วิธีการตรวจสอบนั้นกับรายการอื่นที่เลือกขึ้นมาแทน ถ้าผู้สอบบัญชีไม่สามารถใช่วิธีการตรวจสอบที่ออกแบบไว้ (หรือวิธีการตรวจสอบอื่นที่เหมาะสม) ในการตรวจสอบรายการที่เลือกได้ ผู้สอบบัญชีต้องถือว่ารายการดังกล่าวเป็นการเบี่ยงเบนจากการควบคุมที่กำหนด (สำหรับกรณีของการทดสอบการควบคุม) หรือเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (สำหรับกรณีการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ)
- (จ) สอบสวนลักษณะและสาเหตุของการเบี่ยงเบนหรือการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ และประเมินผลกระทบที่อาจเป็นไปได้ต่อวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบและต่อเรื่องอื่นๆ ที่ตรวจสอบ

การออกแบบตัวอย่าง

ในการออกแบบตัวอย่างในการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึง:

- วัตถุประสงค์ของการทดสอบ วิธีการตรวจสอบต่างๆ ที่ใช้ร่วมกันที่ดีที่สุดที่จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ รายการที่จะเลือกเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ และสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่กำลังตรวจสอบอยู่
- ลักษณะของหลักฐานการสอบบัญชีที่กำลังมองหาอยู่และสถานการณ์ของการเบี่ยงเบนหรือการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้น หรือลักษณะอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับหลักฐานการสอบบัญชีนั้น ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีในการกำหนดว่าอะไรคือการเบี่ยงเบนหรือการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง และในการกำหนดประชากรที่จะใช้สำหรับการเลือกตัวอย่าง

การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับลักษณะของประชากรอาจรวมถึง:

- ประชากรของรายการที่จะทดสอบนั้นเหมาะสมเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการทดสอบหรือไม่ การเลือกตัวอย่างจะไม่สามารถระบุหรือทดสอบรายการที่ไม่ได้รวมอยู่ในประชากรแล้ว ตัวอย่างเช่น การเลือกตัวอย่างของยอดลูกหนี้คงเหลืออาจใช้เพื่อทดสอบความมีอยู่จริงของลูกหนี้ แต่ประชากรดังกล่าวไม่เหมาะสมสำหรับการทดสอบความครบถ้วนของลูกหนี้
- ขนาดของประชากร ในบางกรณี อาจไม่สามารถได้ข้อสรุปทางสถิติได้ หากประชากรที่จะทดสอบมีขนาดเล็กเกินไปที่จะเลือกตัวอย่าง

การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีสามารถทำได้ทั้งการเลือกตัวอย่างทางสถิติและไม่ใช้ทางสถิติ ข้อสรุปทางสถิติมาจากการเลือกตัวอย่างทางสถิติ และการเลือกตัวอย่างที่ไม่ใช้ทางสถิติสามารถนำไปใช้ร่วมกับวิธีการตรวจสอบอื่นที่ตอบสนองต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เดียวกัน

ขนาดของตัวอย่าง

ระดับของความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้มีผลกระทบต่อขนาดของตัวอย่างที่ต้องเลือก ระดับความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ยิ่งต่ำ ขนาดตัวอย่างก็จะมากขึ้น ภาคผนวก 6 ได้ให้ตัวอย่างปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อขนาดของตัวอย่างสำหรับการทดสอบการควบคุม และการทดสอบรายละเอียด

วิธีการเลือกตัวอย่างเพื่อการทดสอบ

วิธีการเลือกตัวอย่างทางสถิติเป็นวิธีการเลือกที่ทุกหน่วยตัวอย่างมีโอกาสถูกเลือก ส่วนการเลือกตัวอย่างที่ไม่ใช่ทางสถิติเป็นการใช้ดุลยพินิจในการเลือก ทั้งนี้ เป็นเรื่องสำคัญที่ผู้สอบบัญชีจะต้องเลือกให้ได้ตัวอย่างที่มีลักษณะเป็นตัวแทนของประชากรทั้งหมด (เพื่อหลีกเลี่ยงความลำเอียงในการเลือกตัวอย่าง) โดยการเลือกตัวอย่างที่มีลักษณะทั่วไปเหมือนประชากร

วิธีการหลักในการเลือกตัวอย่างคือ การเลือกแบบสุ่มตัวอย่าง การเลือกอย่างเป็นระบบ และการเลือกแบบไม่เป็นระบบ

7.3.18. ในบางสถานการณ์ที่มีโอกาสเกิดขึ้นน้อยมาก เมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือการเบี่ยงเบนที่พบในตัวอย่างเป็นข้อบกพร่องเฉพาะกรณี ผู้สอบบัญชีต้องแน่ใจเป็นอย่างยิ่งว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือการเบี่ยงเบนดังกล่าวไม่ใช่ตัวแทนของประชากร ผู้สอบบัญชีต้องได้รับความแน่ใจเป็นอย่างยิ่งว่าผลการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือการเบี่ยงเบนดังกล่าวไม่มีผลกระทบต่อส่วนที่เหลือของประชากร

7.3.19. ในการทดสอบรายละเอียด ผู้สอบบัญชีต้องประมาณการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจพบในประชากรจากตัวอย่างที่เลือก

การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่สรุปว่าเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเฉพาะกรณี ไม่จำเป็นต้องนำไปประมาณการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในประชากรที่เหลือ

7.3.20. ผู้สอบบัญชีต้อง

- (ก) ประเมินผลของการเลือกตัวอย่าง และ
- (ข) ประเมินว่าการใช้การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีได้ให้หลักเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลในการสรุปเกี่ยวกับประชากรที่ถูกทดสอบหรือไม่

ในกรณีของการทดสอบการควบคุม อัตราความเบี่ยงเบนของตัวอย่างที่สูงเกินกว่าที่คาดการณ์ไว้ อาจนำไปสู่การเพิ่มขึ้นของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เว้นแต่จะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมที่สนับสนุนว่าผลการประเมินความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้แต่แรกถูกต้องแล้ว ในกรณีของการทดสอบรายละเอียด การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในตัวอย่างที่มีจำนวนเงินที่สูงเกินกว่าที่คาดการณ์ไว้ อาจทำให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่า

ประเภทของรายการหรือยอดคงเหลือของบัญชีแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เว้นแต่ผู้สอบบัญชีจะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมว่าไม่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอยู่ นอกจากนี้ในการทดสอบรายละเอียด การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประมาณไว้รวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเฉพาะกรณี (ถ้ามี) ถือเป็นประมาณการที่ดีที่สุดของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของประชากร

ถ้าผู้สอบบัญชีสรุปว่าการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีไม่ได้ให้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลในการสรุปเกี่ยวกับประชากรที่ทดสอบ ผู้สอบบัญชีอาจ

- ร้องขอให้ผู้บริหารตรวจสอบเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีพบ และความเป็นไปได้ที่อาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่นอีก และขอให้ทำการปรับปรุงตามความจำเป็น หรือ
- ปรับเปลี่ยนลักษณะวิธีการตรวจสอบ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่ดีที่สุดเพื่อให้ได้ระดับความเชื่อมั่นที่ต้องการ ตัวอย่างเช่น ในกรณีของการทดสอบการควบคุม ผู้สอบบัญชีอาจเพิ่มขนาดของตัวอย่าง ทดสอบการควบคุมอื่นที่ใช้ทดแทนกัน หรือเปลี่ยนแปลงวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่เกี่ยวข้อง

การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก

7.3.21. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าจะใช้วิธีการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกเป็นวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระหรือไม่

การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกมักจะใช้เพื่อจัดการกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวกับยอดคงเหลือทางบัญชีและองค์ประกอบของยอดของยอดคงเหลือ แต่ไม่จำเป็นต้องจำกัดเฉพาะเพียงยอดคงเหลือทางบัญชีเหล่านั้นเท่านั้น ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกเกี่ยวกับเงื่อนไขของข้อตกลง สัญญา หรือรายการระหว่างกิจการกับบุคคลภายนอก วิธีการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกดังกล่าวยังอาจใช้เพื่อให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อยืนยันการไม่มีอยู่ของเงื่อนไขบางอย่างก็ได้

7.3.22. เมื่อผู้สอบบัญชีใช้วิธีการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก ผู้สอบบัญชีต้องมีการควบคุมการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกเกี่ยวกับ

- (ก) การกำหนดข้อมูลที่จะขอยืนยันหรือที่ต้องการ และการเลือกผู้ให้คำยืนยันที่เหมาะสม
- (ข) การออกแบบการคำขอยืนยัน ซึ่งรวมถึงการพิจารณาว่าคำขอยืนยันนั้นได้ระบุที่อยู่ของผู้รับคำยืนยันอย่างถูกต้อง และระบุข้อมูลที่ต้องการให้ส่งกลับมายังผู้สอบบัญชีโดยตรง และ
- (ค) การส่งคำขอยืนยันไปยังผู้ให้คำยืนยัน ซึ่งรวมถึงการติดตามการขอคำยืนยันนั้นกับผู้ให้คำยืนยัน (ถ้ามี)

7.3.23. ถ้าผู้บริหารไม่ยินยอมให้ผู้สอบบัญชีส่งคำขอยืนยัน ผู้สอบบัญชีต้อง

- (ก) สอบถามผู้บริหารถึงเหตุผลของการปฏิเสธ และหาหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อพิสูจน์ข้อเท็จจริงและความสมเหตุสมผลของการปฏิเสธนั้น
- (ข) ประเมินผลกระทบของการปฏิเสธของผู้บริหารต่อผลการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้อง (ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงจากการทุจริต) และต่อลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบอื่น และ
- (ค) ตรวจสอบโดยวิธีการตรวจสอบที่เป็นทางเลือกที่ออกแบบมาเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องและน่าเชื่อถือ

7.3.24. ถ้าผู้สอบบัญชีสรุปว่าการที่ผู้บริหารไม่ยินยอมให้ผู้สอบบัญชีส่งคำขอยืนยันนั้นไม่สมเหตุสมผล หรือผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องและน่าเชื่อถือจากวิธีการตรวจสอบที่เป็นทางเลือก ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และต้องพิจารณาผลกระทบต่อการตรวจสอบและการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี¹³

7.3.25. ถ้าผู้สอบบัญชีระบุปัจจัยที่ทำให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของคำตอบกลับของคำขอยืนยัน ผู้สอบบัญชีต้องหาหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมเพื่อคลายข้อสงสัยนั้น ถ้าผู้สอบบัญชีสรุปว่าคำตอบที่ได้รับจากการขอคำยืนยันนั้นไม่น่าเชื่อถือ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบต่อการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงจากการทุจริต) และผลกระทบต่อลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบอื่น

7.3.26. กรณีที่เกิดการไม่ตอบกลับคำขอยืนยัน ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิธีการตรวจสอบที่เป็นทางเลือกเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องและน่าเชื่อถือ

7.3.27. ผู้สอบบัญชีต้องสอบสวนผลต่างในคำตอบของการขอคำยืนยันเพื่อพิจารณาว่าผลต่างนั้นบ่งชี้ถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือไม่

7.3.28. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าผลของการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกทำให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องและน่าเชื่อถือหรือไม่ หรือจำเป็นต้องมีหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมหรือไม่

7.4. เรื่องเฉพาะอื่นๆ

การดำเนินงานต่อเนื่อง

ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอและการสรุป

- (ก) เกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน

¹³ สำหรับผลกระทบต่อรายงานผู้สอบบัญชี ดูที่ส่วนที่ 9 ย่อหน้า 9.5.14.

(ข) ว่าจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่

ความรับผิดชอบดังกล่าวนี้ยังคงมีอยู่แม้ในกรณีที่แม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินไม่ได้ระบุเป็นข้อกำหนดที่ชัดเจนว่าให้ผู้บริหารต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเป็นการเฉพาะ

7.4.1. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ¹⁴

ตามข้อกำหนดของส่วนนี้ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ในหลายกรณี ผู้บริหารของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยอาจไม่ได้จัดทำรายละเอียดการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ แต่อาศัยความรู้ในทางธุรกิจที่ลึกซึ้งและการคาดการณ์อนาคตแทน ในกรณีดังกล่าวอาจเป็นการเหมาะสมที่จะใช้การหารือกับผู้บริหารเกี่ยวกับแหล่งเงินทุนในระยะกลางและระยะยาวของกิจการ หากแผนของผู้บริหารได้รับการยืนยันโดยเอกสารหลักฐานอย่างเพียงพอและสอดคล้องกับความเข้าใจในกิจการของผู้สอบบัญชี ดังนั้น การประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องโดยผู้สอบบัญชี อาจทำได้โดยการใช้วิธีการปรึกษาหารือ สอบถาม และตรวจสอบเอกสารหลักฐานที่สนับสนุนเรื่องดังกล่าว

การให้การสนับสนุนอย่างต่อเนื่องของผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการโดยปกติจะมีความสำคัญมากต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย หากกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยอาศัยแหล่งเงินทุนจำนวนมากจากเงินกู้ยืมจากผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการที่เงินทุนเหล่านี้จะไม่ถูกเรียกคืนอาจเป็นประเด็นความสำคัญ ในกรณีที่กิจการขนาดเล็กขึ้นอยู่กับ การสนับสนุนเพิ่มเติมจากผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจประเมินความสามารถของผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการในการปฏิบัติตามภาระผูกพันของการดำเนินการสนับสนุนนั้น นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจขอหนังสือยืนยันเกี่ยวกับข้อกำหนดและเงื่อนไขในการให้การสนับสนุนนั้นจากผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการ รวมทั้งเกี่ยวกับความตั้งใจและความเข้าใจของผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการ

7.4.2. ในการประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้อง

(ก) พิจารณาให้ครอบคลุมช่วงระยะเวลาเดียวกับที่ผู้บริหารใช้ในการประเมิน (ตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง) ในกรณีที่ช่วงระยะเวลาการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการน้อยกว่า 12 เดือนนับจากวันที่ในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องขอให้ผู้บริหารขยายระยะเวลาการประเมินให้

¹⁴ สำหรับผลกระทบต่องานผู้สอบบัญชี ดูที่ส่วนที่ 9 ย่อหน้า 9.5.17.

เป็นอย่างน้อย 12 เดือนนับจากวันที่ในงบการเงินนั้น ในกรณีที่ผู้บริหารไม่ทำการประเมินหรือไม่ขยายระยะเวลาการประเมิน ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาผลกระทบที่มีต่อรายงานของผู้สอบบัญชี¹⁵

- (ข) พิจารณาว่าการประเมินของผู้บริหารได้รวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่ผู้สอบบัญชีได้รับทราบจากการตรวจสอบแล้วหรือไม่

ผู้สอบบัญชีควรตื่นตัวในความเป็นไปได้ที่ว่าอาจมีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ (ไม่ว่าจะมีการวางแผนไว้แล้วหรือไม่ก็ตาม) ที่จะเกิดขึ้นหลังจากช่วงระยะเวลาของการประเมินโดยผู้บริหารที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน ยิ่งเหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคตห่างไกลออกไป ประเด็นข้อกังวลเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องต้องยิ่งมีนัยสำคัญมากขึ้นก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะดำเนินการใดๆ เพิ่มเติม

- 7.4.3. ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามผู้บริหารในเรื่องที่ผู้บริหารทราบเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเกิดหลังช่วงระยะเวลาการประเมินของผู้บริหาร ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
- 7.4.4. หากพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อพิจารณาว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ โดยการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่ม ซึ่งรวมถึงการพิจารณาปัจจัยที่ช่วยให้เหตุการณ์หรือสถานการณ์นั้นบรรเทาลง วิธีการตรวจสอบดังกล่าวต้องรวมถึงวิธีการดังต่อไปนี้
- (ก) การขอให้ผู้บริหารทำการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการในกรณีที่ผู้บริหารยังไม่ได้ประเมิน
 - (ข) การประเมินแผนงานของผู้บริหารในอนาคตเกี่ยวกับการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง โดยประเมินว่าผลที่จะได้รับจากแผนดังกล่าวนั้นมีแนวโน้มที่จะทำให้สถานการณ์ดังกล่าวดีขึ้นได้หรือไม่ และแผนงานของผู้บริหารมีความเป็นไปได้หรือไม่ในสถานการณ์ดังกล่าว
 - (ค) ในกรณีที่กิจการจัดทำประมาณการกระแสเงินสดและการวิเคราะห์ประมาณการนั้นเป็นปัจจัยที่มีนัยสำคัญในการพิจารณาผลในอนาคตของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ในการประเมินแผนงานของผู้บริหารในอนาคต วิธีการตรวจสอบดังกล่าวต้องรวมถึง
 - (1) การประเมินความเชื่อถือได้ของข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการ และ

¹⁵ สำหรับผลกระทบต่อรายงานผู้สอบบัญชี ดูที่ส่วนที่ 9 ย่อหน้าที่ 9.5.20.

- (2) การพิจารณาว่าข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำประมาณการมีหลักฐานสนับสนุนอย่างเพียงพอหรือไม่
- (ง) การพิจารณาว่ามีข้อเท็จจริงหรือข้อมูลเพิ่มเติมนับจากวันที่ผู้บริหารทำการประเมินหรือไม่

ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกิดขึ้นเมื่อขนาดของผลกระทบที่เป็นไปได้และความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้นของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าวมีมากจนทำให้ในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี การเปิดเผยข้อมูลอย่างเหมาะสมเกี่ยวกับลักษณะและผลกระทบของความไม่แน่นอนนั้นมีความจำเป็นเพื่อให้เกิดการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร (สำหรับแม่บทการรายงานทางการเงินซึ่งกำหนดให้งบการเงินแสดงอย่างถูกต้องตามที่ควร) หรือ จำเป็นเพื่อให้งบการเงินไม่ทำให้เกิดความเข้าใจผิด (สำหรับการปฏิบัติตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์)

- 7.4.5. หากเกิดความล่าช้าอย่างมีนัยสำคัญในการอนุมัติงบการเงินโดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลหลังจากวันที่ในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามสาเหตุของความล่าช้านั้น หากผู้สอบบัญชีเชื่อว่าความล่าช้านั้นเกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่เกี่ยวกับการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามความจำเป็น รวมทั้งพิจารณาผลกระทบต่อการสรุปผลของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ

ผู้บริหารแทรกแซงการควบคุม

- 7.4.6. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพื่อ

- (ก) ทดสอบความเหมาะสมของรายการบัญชีที่บันทึกในบัญชีแยกประเภทและรายการปรับปรุงอื่นๆ ที่ทำขึ้นทั้งที่เป็นการจัดทำด้วยมือและแบบอัตโนมัติเพื่อการจัดทำงบการเงิน ซึ่งรวมถึง
- (1) การสอบถามพนักงานที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการรายงานทางการเงินเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติในการประมวลรายการบัญชีและรายการปรับปรุงอื่นๆ ที่ไม่เหมาะสมหรือไม่ปกติ
 - (2) การเลือกรายการบัญชีและรายการปรับปรุงอื่นๆ ที่จัดทำขึ้นในช่วงสิ้นงวดบัญชี และ
 - (3) การพิจารณาถึงความจำเป็นที่จะทดสอบรายการบัญชีและรายการปรับปรุงอื่นๆ ตลอดงวดบัญชี
- (ข) สอบทานประมาณการทางบัญชีเพื่อพิจารณาความลำเอียงและประเมินว่าสถานการณ์ต่างๆ ที่ก่อให้เกิดความลำเอียง (ถ้ามี) เป็นความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ ในการสอบทานนั้น ผู้สอบบัญชีต้อง
- (1) ประเมินว่า การใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจของผู้บริหารในการจัดทำประมาณการทางบัญชีที่อยู่ในงบการเงินมีข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารของกิจการที่อาจถือเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ (แม้ว่าการใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจแต่ละเรื่อง

อาจดูสมเหตุสมผลก็ตาม) หากมีข้อบ่งชี้ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องประเมินภาพรวมของประมาณการทางบัญชีของกิจการทั้งหมดใหม่ และ

- (2) ทำการสอบทานย้อนหลังเกี่ยวกับดุลยพินิจของผู้บริหารและข้อสมมติต่าง ๆ ที่ใช้สำหรับประมาณการทางบัญชีที่มีนัยสำคัญที่แสดงในงบการเงินของปีก่อนหน้า
- (ค) สำหรับรายการที่มีนัยสำคัญ ซึ่งไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจของกิจการ หรือรายการที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าไม่ปกติ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าเหตุผลทางธุรกิจ (หรือการขาดเหตุผลทางธุรกิจ) ของรายการดังกล่าวแสดงให้เห็นถึงการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต หรือเพื่อการปกปิดการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม หรือไม่
- (ง) ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ระบุไว้เกี่ยวกับการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหาร ในส่วนที่ยังไม่ได้ตอบสนองโดย (ก) ถึง (ค)

แม้ว่าระดับความเสี่ยงของการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุมจะแตกต่างกันในแต่ละกิจการ แต่ความเสี่ยงดังกล่าวจะมีอยู่ในทุกกิจการ เนื่องจากการแทรกแซงการควบคุมของผู้บริหารนั้นไม่สามารถที่จะคาดการณ์ได้ว่าจะเกิดขึ้นในลักษณะใด ความเสี่ยงนี้จึงเป็นความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตและเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต มักเกี่ยวข้องกับการบิดเบือนกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน โดยการบันทึกรายการบัญชีอย่างไม่เหมาะสมหรือไม่ผ่านการอนุมัติ ซึ่งอาจเกิดขึ้นในระหว่างงวดบัญชีหรือ ณ วันสิ้นงวดบัญชีหรือทั้งสองกรณี หรือโดยที่ผู้บริหารทำการปรับปรุงแก้ไขจำนวนเงินที่รายงานไว้ในงบการเงิน โดยไม่ผ่านรายการในสมุดรายวัน เช่น การจัดประเภทรายการบัญชีใหม่

เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

ในระบบบัญชีแยกประเภททั่วไปที่จัดทำด้วยมือ รายการบันทึกบัญชีที่ไม่เป็นมาตรฐานสามารถถูกระบุโดยการตรวจสอบบัญชีแยกประเภท รายการบันทึกบัญชี และเอกสารหลักฐานประกอบการลงบัญชี เมื่อใช้วิธีการอัตโนมัติในการจัดทำบัญชีแยกประเภททั่วไปและการจัดทำงบการเงิน รายการบันทึกบัญชีที่ไม่เป็นมาตรฐานดังกล่าวอาจเกิดขึ้นในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์เท่านั้น ดังนั้นจึงอาจสามารถระบุได้ง่ายขึ้นผ่านการใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

- 7.4.7. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้ที่เกี่ยวข้องกับรายการบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งรวมถึงการตรวจสอบสิ่งต่อไปนี้:

- (ก) หนังสือยืนยันยอดเงินฝากธนาคารและจดหมายยืนยันจากธนาคาร ที่ได้รับจากวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี
 - (ข) รายงานการประชุมผู้ถือหุ้นและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และ
 - (ค) บันทึกหรือเอกสารต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับสถานการณ์ของกิจการ
- 7.4.8. ถ้าผู้สอบบัญชีพบว่ามีข้อตกลงหรือข้อมูลที่แสดงให้เห็นถึงการมีอยู่ของความสัมพันธ์หรือรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ผู้บริหารไม่เคยระบุหรือเปิดเผยต่อผู้สอบบัญชีมาก่อน ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าสถานการณ์แวดล้อมต่าง ๆ ยืนยันถึงการมีอยู่จริงของความสัมพันธ์หรือรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหรือไม่
- 7.4.9. ถ้าผู้สอบบัญชีพบว่ามีบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหรือมีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญ ซึ่งผู้บริหารไม่เคยระบุหรือเปิดเผยต่อผู้สอบบัญชีมาก่อน ผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) กรณีที่แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องมีข้อกำหนดเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
 - (1) ขอให้ผู้บริหารของกิจการระบุรายการทั้งหมดที่มีกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันรายใหม่ที่ระบุได้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีใช้ในการประเมินต่อไป
 - (2) สอบถามผู้บริหารว่าเหตุใดการควบคุมของกิจการเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน จึงบกพร่องทำให้ไม่สามารถระบุหรือเปิดเผยความสัมพันธ์หรือรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้นได้
 - (ข) ใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่เหมาะสมกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ระบุได้ใหม่หรือรายการที่มีนัยสำคัญกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้น
 - (ค) พิจารณาอีกครั้งถึงความเสี่ยงว่าอาจมีบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอื่น หรือมีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญอื่น ซึ่งผู้บริหารไม่เคยระบุหรือเปิดเผยต่อผู้สอบบัญชีมาก่อน และปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามที่จำเป็น
 - (ง) ประเมินผลกระทบต่องานตรวจสอบ ถ้าการไม่เปิดเผยของผู้บริหารมีลักษณะเป็นการจงใจ (ซึ่งบ่งชี้ถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริต)

ข้อพิจารณาเมื่อมีสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่นอกเหนือจากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน

- 7.4.10. ถ้าผู้สอบบัญชีพบว่ามีบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหรือมีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญ ซึ่งผู้บริหารไม่เคยระบุหรือเปิดเผยต่อผู้สอบบัญชีมาก่อน ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้สมาชิกอื่นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบรับทราบทันที

7.4.11. สำหรับรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญที่ระบุไว้ ซึ่งไม่เป็นไปตามปกติทางธุรกิจของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้อง

- (ก) ตรวจสอบสัญญาหรือข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง (ถ้ามี) และประเมินว่า
 - (1) เหตุผลทางธุรกิจของรายการ (หรือการขาดเหตุผลทางธุรกิจ) แสดงให้เห็นว่าการทำรายการดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตหรือการปกปิดการใช้สินทรัพย์อย่างไม่เหมาะสมหรือไม่
 - (2) เงื่อนไขทางการค้าของรายการนั้นสอดคล้องกับคำอธิบายของผู้บริหารหรือไม่ และ
 - (3) รายการดังกล่าวได้ถูกบันทึกบัญชี นำเสนอและเปิดเผยในงบการเงินอย่างเหมาะสมตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
- (ข) ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่แสดงว่ารายการดังกล่าวมีการมอบอำนาจและได้รับการอนุมัติอย่างเหมาะสม

7.4.12. ถ้าผู้สอบบัญชีพบรายการที่มีนัยสำคัญที่ไม่เป็นไปตามปกติทางธุรกิจของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับลักษณะของรายการดังกล่าว และสอบทานว่ามีบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเกี่ยวข้องด้วยหรือไม่

7.4.13. ถ้าผู้บริหารได้ให้การรับรองต่องบการเงินที่แสดงว่ารายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นรายการที่มีเงื่อนไขที่เทียบเคียงกันได้กับรายการที่เป็นไปตามปกติธุรกิจ ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับคำรับรองดังกล่าว

ประมาณการทางบัญชี

7.4.14. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ได้ประเมินไว้เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ซึ่งรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

7.4.15. วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีที่ใช้ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ประเมินไว้เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ต้องรวมถึงแนวทางใดแนวทางหนึ่งหรือหลายแนวทางต่อไปนี้

- (ก) การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี (ดูย่อหน้าที่ 7.4.16.)
- (ข) การทดสอบวิธีการที่ผู้บริหารจัดทำประมาณการทางบัญชี (ดูย่อหน้าที่ 7.4.17.-7.4.18.)
- (ค) การกำหนดค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงโดยผู้สอบบัญชี (ดูย่อหน้าที่ 7.4.19.)

เมื่อพิจารณาถึงลักษณะของประมาณการทางบัญชีหลายประเภทสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย ผลลัพธ์ของประมาณการทางบัญชีอาจทราบก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ในสถานการณ์เหล่านี้ หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอที่จะตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้ อย่างไรก็ตาม สำหรับประมาณการทางบัญชีบางรายการ เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีอาจไม่ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมเพียงพอว่าประมาณการทางบัญชีนั้นสมเหตุสมผลหรือขัดต่อข้อเท็จจริงหรือไม่ (เช่น เมื่อเหตุการณ์หรือสถานการณ์จะพัฒนาขึ้นก็ต่อเมื่อต้องผ่านระยะเวลาที่ยาวนานเท่านั้น) ในสถานการณ์เช่นนี้ วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีรวมถึงแนวทางที่กำหนดไว้ใน (ข) หรือ (ค)

การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

7.4.16. เมื่อวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีได้รวมถึงการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าหลักฐานการสอบบัญชีดังกล่าวเพียงพอและเหมาะสมหรือไม่ โดยพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์และเงื่อนไขอื่นที่เกี่ยวข้องระหว่างวันที่เกิดเหตุการณ์และวันที่วัดมูลค่า ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อความเกี่ยวข้องของหลักฐานการสอบบัญชีดังกล่าว

การทดสอบวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร

7.4.17. เมื่อทำการทดสอบวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีต้องครอบคลุมการพิจารณาว่า

- (ก) วิธีการประมาณที่เลือกใช้เหมาะสมหรือไม่
- (ข) ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญและข้อมูลที่ใช้มีความสม่าเสมอและเหมาะสม และยังคงมีคุณภาพเมื่อนำไปใช้ในวิธีการประมาณหรือไม่
- (ค) การเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อนในส่วนที่เกี่ยวข้องกับวิธีการประมาณ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ และข้อมูลมีความเหมาะสมหรือไม่
- (ง) ผู้บริหารมีเจตนาที่จะดำเนินการตามที่ระบุไว้หรือไม่
- (จ) การตัดสินใจในการเลือกวิธีการประมาณ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ และข้อมูล มีข้อบ่งชี้ว่ามีความเป็นไปได้ที่จะมีความลำเอียงของผู้บริหารหรือไม่ เมื่อมีข้อบ่งชี้ว่ามีความเป็นไปได้ที่จะมีความลำเอียงของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบต่องานตรวจสอบหากมีเจตนาที่จะทำให้เข้าใจผิด ความลำเอียงของผู้บริหารดังกล่าวก็จะถือเป็นการทุจริต
- (ฉ) ข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีมีความเกี่ยวข้องและเชื่อถือได้ตามสถานการณ์นั้น ๆ หรือไม่ และ
- (ช) การคำนวณทางตัวเลขมีความถูกต้องและมีการใช้ดุลยพินิจอย่างสม่าเสมอ

วิธีการประมาณ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ และข้อมูลที่ใช้

ข้อพิจารณาที่เกี่ยวข้องสำหรับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของวิธีการประมาณ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ และข้อมูลที่ใช้ในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และความเหมาะสมของการเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อน (ถ้ามี) อาจรวมถึง

- เหตุผลของผู้บริหารในการเลือกวิธีการประมาณ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ และข้อมูลที่ใช้
- วิธีการประมาณ ข้อสมมติ และข้อมูลที่ใช้มีความเหมาะสมตามสถานการณ์หรือไม่ เมื่อพิจารณาถึงลักษณะของประมาณการทางบัญชี ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งธุรกิจ อุตสาหกรรม และสภาพแวดล้อมที่กิจการดำเนินงานอยู่
- การเปลี่ยนแปลงในการเลือกวิธีการประมาณ ข้อสมมติ หรือข้อมูลที่ใช้จากงวดก่อน อยู่บนพื้นฐานจากสถานการณ์ใหม่หรือข้อมูลใหม่หรือไม่ หากไม่ใช่ การเปลี่ยนนั้นแปลงอาจไม่สมเหตุสมผลหรือไม่เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีโดยปราศจากเหตุผลที่สมควรอาจทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินหรืออาจเป็นข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร
- ในกรณีที่ผู้บริหารประเมินว่าวิธีการประมาณที่แตกต่างกันส่งผลให้เกิดช่วงประมาณการที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ผู้บริหารมีการสอบสวนสาเหตุของความแตกต่างนั้นอย่างไร
- ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญต่าง ๆ ไม่สอดคล้องกันเองและไม่สอดคล้องกับที่ใช้ในประมาณการทางบัญชีอื่นหรือไม่

7.4.18. วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีต้องครอบคลุมประเด็นที่ว่า ในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ผู้บริหารได้ดำเนินการอย่างเหมาะสมในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับความไม่แน่นอนในการประมาณการและตอบสนองต่อความไม่แน่นอนในการประมาณการโดยการเลือกค่าประมาณแบบจุดที่เหมาะสมและเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องหรือไม่ หากผู้บริหารไม่ได้ดำเนินการอย่างเหมาะสม

- (ก) ผู้สอบบัญชีต้องร้องขอผู้บริหารให้ปฏิบัติงานเพิ่มเติมเพื่อทำความเข้าใจความไม่แน่นอนในการประมาณการหรือเพื่อตอบสนองต่อเรื่องดังกล่าวโดยการพิจารณาการเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารอีกครั้งหรือโดยการพิจารณาให้มีการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับความไม่แน่นอนในการประมาณการ และ
- (ข) หากผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าการตอบสนองของผู้บริหารต่อการร้องขอของผู้สอบบัญชีไม่ตอบสนองต่อความไม่แน่นอนในการประมาณการได้อย่างเพียงพอในขอบเขตที่สามารถปฏิบัติได้ ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี

ในกรณีที่แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไม่ได้ระบุว่าควรเลือกค่าประมาณแบบจุดจากผลลัพธ์ที่เป็นไปได้ได้อย่างสมเหตุสมผลต่างๆ อย่างไร หรือไม่ได้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเป็นการเฉพาะ การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเป็นปัจจัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาเกี่ยวกับความเหมาะสมของค่าประมาณแบบจุดที่เลือกและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

ข้อพิจารณาที่อาจเกี่ยวข้องสำหรับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลของผู้บริหารเกี่ยวกับความไม่แน่นอนในการประมาณการนั้นรวมถึงข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องซึ่งอาจกำหนดให้ต้องมีการเปิดเผยข้อมูล

- ที่ระบุว่าจำนวนเงินนั้นเป็นประมาณการทางบัญชีและอธิบายลักษณะและข้อจำกัดของกระบวนการในการจัดทำประมาณการดังกล่าว และ
- เกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ซึ่งอาจรวมถึงการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารที่มีนัยสำคัญหรือที่สำคัญอย่างมาก รวมทั้งข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่เป็นการคาดการณ์ล่วงหน้า หรือแหล่งที่มาอื่น ๆ ของความไม่แน่นอนในการประมาณการ

การกำหนดค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี

7.4.19. เมื่อผู้สอบบัญชีกำหนดค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงเพื่อประเมินค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีต้องรวม

- (ก) การประเมินว่าวิธีการประมาณ ข้อสมมติ หรือข้อมูลที่ใช้เหมาะสมในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และ
- (ข) การพิจารณาว่าค่าประมาณแบบช่วงดังกล่าวได้รวมเพียงจำนวนที่สนับสนุนด้วยหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเท่านั้น

การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีว่าจะจัดทำประมาณการแบบจุดแทนที่จะจัดทำค่าประมาณการแบบช่วงหรือไม่ อาจขึ้นอยู่กับลักษณะของประมาณการทางบัญชีและดุลยพินิจของผู้ประกอบอาชีพของผู้สอบบัญชีในสถานการณ์นั้นๆ ตัวอย่างเช่น ลักษณะของประมาณการทางบัญชีอาจเป็นในรูปแบบที่คาดได้ว่าผลลัพธ์ที่เป็นไปได้ได้อย่างสมเหตุสมผลมีความผันผวนน้อย ในสถานการณ์เช่นนี้ การจัดทำค่าประมาณการแบบจุดอาจเป็นแนวทางที่มีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อสามารถกำหนดได้ด้วยความแม่นยำในระดับสูง

ข้อกำหนดที่ให้ผู้สอบบัญชีกำหนดช่วงที่ได้อ้างอิงเพียงจำนวนที่สนับสนุนด้วยหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเท่านั้น ไม่ได้หมายความว่าผู้สอบบัญชีถูกคาดหวังว่าจะต้องหาหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อสนับสนุนแต่ละผลลัพธ์ที่เป็นไปได้แต่ละตัวในช่วงของประมาณการนั้น แต่เป็นไปได้มากกว่าผู้สอบบัญชีจะหาหลักฐานเพื่อพิจารณาว่าจุดที่ปลายทั้งสองของช่วงดังกล่าวว่ามีความสมเหตุสมผลในสถานการณ์นั้นๆ ซึ่งเป็นการสนับสนุนว่าจำนวนเงินที่อยู่ระหว่างทั้งสองจุดนั้นก็มีความสมเหตุสมผลเช่นกัน

สินค้ำคงเหลือ

7.4.20. หากสินค้ำคงเหลือมีสาระสำคัญต่อการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมีอยู่จริงและสภาพของสินค้ำคงเหลือโดย

- (ก) การเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้ำคงเหลือ (เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ) เพื่อ
 - (1) ประเมินแผนการตรวจนับและวิธีการของผู้บริหารที่ใช้ในการบันทึกและควบคุมผลการตรวจนับสินค้ำคงเหลือของกิจการ
 - (2) สังเกตการณ์การปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจนับของผู้บริหาร
 - (3) ตรวจตราสินค้ำคงเหลือ และ
 - (4) การสุ่มตรวจนับ
- (ข) การปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบสำหรับบันทึกรายการสินค้ำคงเหลือฉบับสุดท้ายของกิจการเพื่อพิจารณาว่าบันทึกดังกล่าวได้แสดงข้อมูลถูกต้องตรงกับผลการตรวจนับสินค้ำคงเหลือจริงหรือไม่ และ
- (ค) หากการตรวจนับสินค้ำคงเหลือเกิดขึ้น ณ วันที่อื่นที่ไม่ใช่วันที่ในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในสินค้ำคงเหลือระหว่างวันที่ตรวจนับกับวันที่ในงบการเงินว่าได้มีการบันทึกอย่างเหมาะสมหรือไม่

7.4.21. หากผู้สอบบัญชีไม่สามารถเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้ำคงเหลือได้เนื่องจากเหตุสุดวิสัย ผู้สอบบัญชีต้องตรวจนับหรือสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้ำคงเหลือบางรายการในวันที่อื่นที่เป็นทางเลือก และปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบสำหรับรายการที่เกิดขึ้นในระหว่างช่วงเวลาดังกล่าว หากการเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้ำคงเหลือไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบที่เป็นทางเลือกเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในเรื่องความมีอยู่จริงและสภาพของสินค้ำคงเหลือ หรือหากไม่มีความเป็นไปได้ที่จะปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบต่อความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี¹⁶

ในบางกรณี การเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้ำคงเหลืออาจไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ซึ่งอาจเกิดจากปัจจัยบางประการ เช่น ลักษณะของสินค้ำคงเหลือและสถานที่จัดเก็บสินค้ำคงเหลือ ตัวอย่างเช่น สินค้ำคงเหลือถูกจัดเก็บอยู่ในสถานที่ ซึ่งอาจก่อให้เกิดการคุกคามในความปลอดภัยของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ความไม่สะดวกโดยทั่วไป ความลำบาก เวลา หรือ ต้นทุนที่เกี่ยวข้องไม่ใช่เหตุผลที่เพียงพอที่จะสนับสนุนการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีว่าการเข้าสังเกตการณ์นั้นไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ในบางกรณี เมื่อการเข้าสังเกตการณ์ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

¹⁶ สำหรับผลกระทบต่อรายงานผู้สอบบัญชี ดูที่ส่วนที่ 9 ย่อหน้าที่ 9.5.15.

วิธีการตรวจสอบที่เป็นทางเลือก เช่น การตรวจสอบเอกสารรายการขายสินค้าบางรายการในงวดถัดมา เฉพาะรายการที่ได้รับหรือซื้อก่อนการตรวจนับสินค้าคงเหลือ อาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในเรื่องความมีอยู่จริงและสภาพของสินค้าคงเหลือ อย่างไรก็ตาม อาจมีกรณีที่ไม่มีทางเป็นไปได้ที่จะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในเรื่องความมีอยู่จริงและสภาพของสินค้าคงเหลือโดยการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบที่เป็นทางเลือก ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีเนื่องจากการถูกจำกัดขอบเขต

- 7.4.22. หากสินค้าคงเหลือที่อยู่ภายใต้การดูแลและการควบคุมของบุคคลที่สามนั้นมีสาระสำคัญต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมีอยู่จริงและสภาพของสินค้าคงเหลือดังกล่าวโดยการขอคำยืนยันเกี่ยวกับจำนวนและสภาพของสินค้าคงเหลือที่ได้เก็บรักษาไว้แทนกิจการ หรือปฏิบัติการตรวจสอบทางกายภาพหรือวิธีการตรวจสอบอื่นที่มีความเหมาะสมกับสถานการณ์

คดีความและการฟ้องร้อง

- 7.4.23. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อระบุงคดีความและการฟ้องร้องที่กิจการเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้อง ซึ่งอาจทำให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมดังกล่าวรวมถึง

- (ก) การสอบถามผู้บริหารและบุคคลอื่นภายในกิจการ (ในกรณีที่เหมาะสม) ซึ่งรวมถึงที่ปรึกษากฎหมายภายในของกิจการ
- (ข) การตรวจสอบรายงานการประชุมของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและเอกสารที่โต้ตอบระหว่างกิจการกับที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของกิจการ และ
- (ค) การตรวจสอบบัญชีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับกฎหมาย

- 7.4.24. หากผู้สอบบัญชีประเมินว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับคดีความหรือการฟ้องร้องที่ระบุได้ หรือเมื่อวิธีการตรวจสอบที่ใช้แสดงให้เห็นว่าอาจยังคงมีคดีความหรือการฟ้องร้องที่มีสาระสำคัญรายการอื่นอีก ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อสื่อสารโดยตรงไปยังที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของกิจการเพิ่มเติมจากวิธีการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อสื่อสารโดยใช้หนังสือสอบถามที่จัดทำโดยผู้บริหารและจัดส่งโดยผู้สอบบัญชี ซึ่งแจ้งให้ที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของกิจการตอบกลับมายังผู้สอบบัญชีโดยตรง¹⁷

- 7.4.25. ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี¹⁸ หาก

¹⁷ สำหรับผลกระทบต่อรายงานผู้สอบบัญชี ดูที่ส่วนที่ 9 ย่อหน้า 9.5.14.

¹⁸ สำหรับผลกระทบต่อรายงานผู้สอบบัญชี ดูที่ส่วนที่ 9 ย่อหน้า 9.5.16.

- (ก) ผู้บริหารปฏิเสธที่จะอนุญาตให้ผู้สอบบัญชีติดต่อบริษัทหรือประมุขของที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของกิจการ หรือ ที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของกิจการปฏิเสธที่จะตอบหนังสือสอบถามอย่างเหมาะสมหรือถูกห้ามไม่ให้ตอบหนังสือสอบถามดังกล่าว และ
- (ข) ผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ โดยการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบที่เป็นทางเลือกได้

วิธีการตรวจสอบเมื่อมีการระบุหรือสงสัยเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

7.4.26. ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับที่ทราบโดยทั่วไปว่ามีผลกระทบโดยตรงต่อการกำหนดจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน¹⁹

7.4.27. ถ้าผู้สอบบัญชีทราบข้อมูลเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ หรือกรณีการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

- (ก) ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจถึงลักษณะและสถานการณ์ของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกิดขึ้น และหาข้อมูลเพิ่มเติมที่จำเป็นเพื่อประเมินผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่องบการเงิน
- (ข) ผู้สอบบัญชีต้องหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) หากกฎหมายหรือข้อบังคับไม่ได้ห้ามไว้
- (ค) หากผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้มาซึ่งข้อมูลที่เพียงพอเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่ผู้สอบบัญชีสงสัย ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีจากการที่ไม่ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ และ
- (ง) ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยซึ่งมีต่องานตรวจสอบด้านอื่น ๆ ซึ่งรวมถึงผลการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีและความเชื่อถือได้ของหนังสือรับรอง และดำเนินการอย่างเหมาะสม²⁰

การใช้บริการขององค์กรที่ให้บริการ

7.4.28. หากกิจการมีการใช้บริการขององค์กรที่ให้บริการ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้อง

- (ก) พิจารณามีหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ต่องบการเงินจากบันทึกต่าง ๆ ที่เก็บไว้ ณ กิจการที่ใช้บริการหรือไม่ และถ้าไม่มี

¹⁹ สำหรับผลกระทบต่อรายงานผู้สอบบัญชี ดูที่ส่วนที่ 9 ย่อหน้าที่ 9.5.10.

²⁰ สำหรับผลกระทบต่อรายงานผู้สอบบัญชี ดูที่ส่วนที่ 9 ย่อหน้าที่ 9.5.11. , 9.5.12. และ 9.5.13.

- (ข) ปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมเพียงพอ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาวิธีการตรวจสอบต่อไปนี้:

- ตรวจสอบบันทึกและเอกสารที่กิจการที่ใช้บริการมีอยู่
- ตรวจสอบบันทึกและเอกสารที่องค์กรที่ให้บริการมีอยู่
- ขอคำยืนยันความถูกต้องของยอดคงเหลือและรายการจากองค์กรที่ให้บริการ ในกรณีที่กิจการที่ใช้บริการมีการจัดทำบันทึกของยอดคงเหลือและรายการบัญชีด้วยตนเองด้วย

การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร

- 7.4.29. หากข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีจัดทำโดยการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีต้อง (หลังจากได้คำนึงถึงความมีนัยสำคัญของผลงานของผู้เชี่ยวชาญนั้นต่อวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี) ประเมินความเหมาะสมของผลงานของผู้เชี่ยวชาญนั้นในเชิงหลักฐานการสอบบัญชีสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง

ข้อพิจารณาในการประเมินความเหมาะสมของผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร อาจรวมถึง

- ความเกี่ยวข้องและความสมเหตุสมผลของเรื่องที่พบหรือข้อสรุปของผู้เชี่ยวชาญนั้น ความสอดคล้องกันของเรื่องที่พบหรือข้อสรุปกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่น และเรื่องที่พบหรือข้อสรุปนั้นได้รวมอยู่ในงบการเงินอย่างเหมาะสมแล้วหรือไม่
- ความเกี่ยวข้องและความสมเหตุสมผลของข้อสมมติและวิธีการที่ใช้ ถ้างานของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นเกี่ยวข้องกับการใช้ข้อสมมติและวิธีการที่มีนัยสำคัญ
- ความเกี่ยวข้อง ความครบถ้วน และความถูกต้องของข้อมูลเริ่มต้น ถ้างานของผู้เชี่ยวชาญเกี่ยวข้องกับการใช้ข้อมูลเริ่มต้นอย่างมีนัยสำคัญ และ
- ความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูล ถ้างานของผู้เชี่ยวชาญเกี่ยวข้องกับการใช้ข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอก

การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี

- 7.4.30. เมื่อผู้สอบบัญชีกำหนดว่าจะใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเพียงพอของผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึง

- (ก) ความเกี่ยวข้องและความสมเหตุสมผลของเรื่องที่พบหรือข้อสรุปของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น และความสอดคล้องกันของเรื่องที่พบหรือข้อสรุปกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่น
- (ข) ความเกี่ยวข้องและความสมเหตุสมผลของข้อสมมติและวิธีการในสถานการณ์นั้น ๆ ถ้าผลงานของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นเกี่ยวข้องกับการใช้ข้อสมมติและวิธีการที่มีนัยสำคัญ และ

- (ค) ความเกี่ยวข้อง ความครบถ้วน และความถูกต้องของข้อมูลเริ่มต้น ถ้าผลงานของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นเกี่ยวข้องกับการใช้ข้อมูลเริ่มต้นที่มีนัยสำคัญต่อผลงานของผู้เชี่ยวชาญดังกล่าว

7.4.31. หากผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีไม่เพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องตกลงกับผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นเกี่ยวกับงานที่ผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นต้องทำเพิ่มเติม หรือผู้สอบบัญชีปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามความเหมาะสมแก่สถานการณ์

7.5. การรวบรวมการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

7.5.1. ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบเว้นแต่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวไม่สำคัญอย่างแน่ชัด

การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด หมายถึง รายการที่มีขนาดของผลกระทบที่น้อยมาก ๆ หรือมีลักษณะที่แตกต่างอย่างสิ้นเชิงจากรายการที่กำหนดให้เป็นรายการที่สำคัญ และเป็นข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ต้องคำนึงถึงอย่างแน่ชัด ไม่ว่าจะพิจารณาแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกัน และไม่ว่าจะพิจารณาในด้วยเกณฑ์ของขนาด ลักษณะ หรือสถานการณ์ใดก็ตาม ในกรณีที่มีความไม่แน่นอนในการพิจารณาว่ารายการใดรายการหนึ่งหรือหลายรายการเป็นรายการที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัดหรือไม่ รายการดังกล่าวต้องถือว่าไม่ใช่ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด

7.5.2. ผู้สอบบัญชีต้องขอให้ผู้บริหารแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่รวบรวมได้ทั้งหมดในระหว่างการตรวจสอบ

7.5.3. ในกรณีที่ ตามคำร้องขอของผู้สอบบัญชี ผู้บริหารได้ตรวจสอบประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล และแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเพื่อพิจารณาว่ายังคงมีการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเหลืออยู่หรือไม่

การร้องขอดังกล่าวอาจเกิดจากการประมาณการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในประชากรที่ผู้สอบบัญชีประมาณขึ้นจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในตัวอย่างที่ผู้สอบบัญชีเลือก

7.5.4. หากผู้สอบบัญชีได้พบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นแสดงให้เห็นถึงการทุจริตหรือไม่ หากมีข้อบ่งชี้ถึงการทุจริต ผู้สอบบัญชีต้องประเมินถึงผลกระทบต่อแง่มุมอื่นของการตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้รับและประเมินไว้และความน่าเชื่อถือของคำรับรองของผู้บริหาร

เนื่องจากการทุจริตเกี่ยวข้องกับแรงจูงใจหรือแรงกดดันให้เกิดการทุจริต โอกาสที่จะทำการทุจริต หรือการหาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนการทำทุจริต เหตุการณ์การทุจริตจึงไม่น่าจะเป็น

เหตุการณ์เดียวที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียว ดังนั้น การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เช่น การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจำนวนหลายรายการ แม้ว่าโดยรวมแล้วผลกระทบจะไม่มีสาระสำคัญ อาจเป็นการแสดงให้เห็นถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

7.5.5. หากผู้สอบบัญชีพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดจากการทุจริตและสงสัยว่าผู้บริหารของกิจการมีส่วนเกี่ยวข้องด้วย ผู้สอบบัญชีต้อง

- (ก) ประเมินใหม่เกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต และการตอบสนองต่อความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี หรือ
- (ข) พิจารณาว่าสถานการณ์หรือเงื่อนไขต่าง ๆ แสดงถึงความเป็นไปได้ที่จะมีการสมรู้ร่วมคิดของพนักงาน ผู้บริหาร หรือบุคคลภายนอกหรือไม่ เมื่อทำการพิจารณาใหม่เกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับรวบรวมไว้ก่อนหน้านี้

ผลกระทบของการทุจริตที่ระบุหรือข้อสงสัยของการทุจริตนั้นขึ้นอยู่กับแต่ละสถานการณ์ ตัวอย่างเช่น การทุจริตที่ไม่ได้มีนัยสำคัญอาจมีนัยสำคัญหากการทุจริตนั้นเกี่ยวข้องกับผู้บริหารระดับสูง ในกรณีดังกล่าว ความน่าเชื่อถือของหลักฐานที่ได้รับมาก่อนหน้านั้นอาจเป็นที่น่าสนใจเนื่องจากมีข้อสงสัยต่อความครบถ้วนและความน่าเชื่อถือของคำรับรองที่ได้รับ และความเป็นจริงของบันทึกทางบัญชีและเอกสารหลักฐานนั้น ๆ นอกจากนี้ ยังอาจมีความเป็นไปได้ที่มีการร่วมมือระหว่างพนักงาน ผู้บริหาร หรือบุคคลภายนอก

7.5.6. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ามีความจำเป็นที่จะต้องปรับเปลี่ยนขอบเขต ช่วงเวลาและแนวทางในการตรวจสอบหรือไม่ หาก

- (ก) ลักษณะของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของการเกิด บ่งชี้ให้เห็นว่าอาจยังคงมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่นอีก ซึ่งเมื่อนำไปรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่รวบรวมได้ระหว่างการตรวจสอบแล้วอาจมีสาระสำคัญได้ และ
- (ข) ผลรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่รวบรวมได้ในระหว่างการตรวจสอบนั้น เข้าใกล้ระดับความมีสาระสำคัญแล้ว

7.6. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการสื่อสารเฉพาะเรื่อง

7.6.1. ในเวลาที่เหมาะสม ผู้สอบบัญชีต้อง

- (ก) สื่อสารเป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญของระบบการควบคุมภายในที่พบในระหว่างการตรวจสอบไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ
- (ข) สื่อสารเรื่องต่อไปนี้อย่างผู้บริหาร

- (1) สื่อสารเป็นลายลักษณ์อักษรถึงข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีได้สื่อสารไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ (เว้นแต่จะเป็นการไม่เหมาะสมที่จะสื่อสารไปยังผู้บริหารโดยตรงในสถานการณ์นั้นๆ) และ
- (2) ข้อบกพร่องของการควบคุมภายในอื่นที่ผู้สอบบัญชีพบแต่ยังไม่ได้สื่อสาร แต่เป็นข้อบกพร่องมีความสำคัญเพียงพอที่สมควรได้รับความสนใจจากผู้บริหาร

7.6.2. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเกี่ยวกับข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ โดยมีการบรรยายลักษณะและอธิบายผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากข้อบกพร่อง และให้ข้อมูลที่เพียงพอที่จะทำให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการเข้าใจบริบทของการสื่อสาร

ในการบรรยายบริบทของการสื่อสารของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจอธิบายว่า

- วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ คือ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงิน
- การสอบบัญชีได้รวมถึงการพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน เพื่อที่จะออกแบบวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน และ
- เรื่องที่รายงานถูกจำกัดเฉพาะข้อบกพร่องที่ผู้สอบบัญชีพบในระหว่างการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความสำคัญเพียงพอที่สมควรรายงานต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

7.6.3. ในการสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ามีเรื่องที่ต้องสื่อสารเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีหรือไม่ โดยผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าเหตุผลที่ทำให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญนั้นเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงในการประมาณการ หรือเกี่ยวข้องกับผลกระทบของความซับซ้อน การใช้ความเห็นส่วนบุคคล การเปลี่ยนแปลง หรือความลำเอียงของผู้บริหารในการจัดทำประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องหรือไม่

7.7. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานเฉพาะเรื่อง

นอกเหนือจากข้อกำหนดทั่วไปเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานที่ระบุในส่วนที่ 2.4. ซึ่งใช้กับทุกส่วนของงานสอบบัญชี เรื่องที่ต้องจัดทำเอกสารหลักฐานเป็นการเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับส่วนนี้ได้อธิบายไว้ดังต่อไปนี้

7.7.1. ผู้สอบบัญชีต้องมีการจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ ดังต่อไปนี้

- (ก) การตอบสนองโดยรวมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงิน
- (ข) การเชื่อมโยงระหว่างวิธีการตรวจสอบที่ใช้กับความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

- (ค) ผลของวิธีการตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงข้อสรุปที่ไม่สามารถเห็นได้อย่างชัดเจนอยู่แล้วจากวิธีการตรวจสอบที่ใช้
 - (ง) ผลของวิธีการตรวจสอบที่ออกแบบมาเพื่อตอบสนองต่อ
 - (จ) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทั้งหมดที่รวบรวมได้ระหว่างการตรวจสอบและการระบุว่าการได้รับการแก้ไขแล้วหรือไม่ และ
 - (ฉ) หากผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะใช้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อน ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำข้อสรุปที่ได้เกี่ยวกับการให้ความเชื่อถือในการควบคุมดังกล่าวที่ได้เคยทดสอบในงวดก่อน
- 7.7.2. ในกรณีที่ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้เป็นผลมาจากการทุจริต เอกสารหลักฐานของผู้สอบบัญชีจะต้องรวมถึงการตอบสนองต่อเรื่องการทุจริตเป็นการเฉพาะ
- 7.7.3. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีระบุหรือมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกในเอกสารหลักฐานการตรวจสอบ ดังนี้
- (ก) ผลของการปรึกษาร่วมกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) และหน่วยงานอื่น รวมทั้งวิธีการตอบสนองต่อเรื่องดังกล่าว และ
 - (ข) วิธีการตรวจสอบที่ได้ใช้ การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้น และข้อสรุปในเรื่องดังกล่าว
- 7.7.4. ในกรณีของประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องการจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องนั้นสมเหตุสมผลในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือมีการแสดงขัดต่อข้อเท็จจริง

8. การสรุปผล

เนื้อหาของส่วนนี้

ส่วนที่ 8 อธิบายข้อกำหนดเกี่ยวกับ

- การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งได้รับการแก้ไขและการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งซึ่งไม่ได้รับการแก้ไขที่ระบุในระหว่างการตรวจสอบ
- การประเมินเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน
- การสรุปผลการตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงการประเมินที่เกี่ยวข้อง
- การสรุปผลเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง
- การได้มาซึ่งหนังสือรับรองและการวิเคราะห์เปรียบเทียบในขั้นการสรุปผล

ขอบเขตของส่วนนี้

การประเมินผลและข้อสรุปที่ได้จะใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในส่วนที่ 9

8.1. วัตถุประสงค์

8.1.1. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ

- (ก) เพื่อประเมินผลกระทบของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในการตรวจสอบและผลกระทบของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขต่องบการเงิน
- (ข) เพื่อสรุปผลจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ และ
- (ค) เพื่อสรุปผลว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีหรือไม่

8.2. การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ระบุได้ระหว่างการตรวจสอบ

8.2.1. หากผู้บริหารปฏิเสธที่จะแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเพียงบางรายการหรือทุกรายการที่ผู้สอบบัญชีแจ้งให้ทราบ ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจในเหตุผลของผู้บริหารที่ไม่แก้ไข และต้องพิจารณาถึงเหตุผลดังกล่าวเมื่อประเมินว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

8.2.2. ก่อนประเมินผลกระทบของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งไม่ได้รับการแก้ไข ผู้สอบบัญชีต้องประเมินระดับความมีสาระสำคัญใหม่อีกครั้ง เพื่อยืนยันว่าระดับความมีสาระสำคัญดังกล่าวยังคงเหมาะสมในบริบทของข้อมูลทางการเงินที่แท้จริงของกิจการหรือไม่

8.2.3. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งไม่ได้รับการแก้ไขนั้น มีสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะพิจารณาแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกัน โดยการพิจารณาถึง

- (ก) ขนาดและลักษณะของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ทั้งที่มีผลกระทบต่อประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล และต้องบการเงินโดยรวม รวมทั้งสถานการณ์ที่ทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าว และ
- (ข) ผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งไม่ได้รับการแก้ไขที่เกี่ยวข้องกับงวดก่อน ซึ่งมีผลต่อประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และงบการเงินโดยรวม

8.3. การวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการสรุปผลโดยรวม

- 8.3.1. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบในช่วงที่การตรวจสอบใกล้จะแล้วเสร็จ เพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการสรุปผลโดยรวมว่างบการเงินสอดคล้องกับความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่มีต่อกิจการที่ตรวจสอบหรือไม่ และเพื่อระบุข้อบ่งชี้ของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ไม่ได้ระบุไว้ก่อนหน้านี้
- 8.3.2. ผู้สอบบัญชีต้องสอบสวนหาสาเหตุของความผันผวน หรือความสัมพันธ์ที่ไม่สอดคล้องกับข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องที่ได้รับมาในระหว่างการตรวจสอบ โดยการสอบถามผู้บริหารและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบอื่นที่จำเป็นในสถานการณ์นั้น ๆ

8.4. เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน

งบการเงินอาจได้รับผลกระทบจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงิน บางเหตุการณ์แม้บทการรายงานทางการเงินส่วนใหญ่ได้กล่าวถึงเหตุการณ์ดังกล่าวไว้เป็นการเฉพาะ แม้บทการรายงานทางการเงินมักจำแนกเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินเป็น 2 ประเภท ดังนี้

- (ก) เหตุการณ์ที่เป็นหลักฐานยืนยันว่าเหตุการณ์นั้นได้มีอยู่ ณ วันที่ในงบการเงิน และ
- (ข) เหตุการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่าสถานการณ์ได้เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงิน

อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มสำหรับเรื่องที่ว่าวิธีการตรวจสอบที่ใช้ก่อนหน้านี้ได้ให้ข้อสรุปที่น่าพอใจแล้ว

เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินและวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

- 8.4.1. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบที่ออกแบบมาเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่าได้รับระบุเหตุการณ์ทุกเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินและวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งต้องปรับปรุงรายการหรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

- 8.4.2. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบที่กำหนดในย่อหน้าที่ 8.4.1. โดยครอบคลุมช่วงเวลาระหว่างวันที่ในงบการเงินจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือใกล้วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ซึ่งรวมถึง
- (ก) การทำความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการปฏิบัติงานที่ผู้บริหารได้กำหนดไว้เพื่อให้แน่ใจว่ามีการระบุถึงเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน
 - (ข) การสอบถามผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ว่ามีเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินที่อาจมีผลกระทบต่อการเงินเกิดขึ้นหรือไม่
 - (ค) การอ่านรายงานการประชุมของเจ้าของ รายงานการประชุมของผู้บริหาร และรายงานการประชุมของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ที่จัดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงิน และสอบถามเกี่ยวกับเรื่องที่มีการปรึกษาหารือในที่ประชุมดังกล่าวซึ่งยังมิได้จัดทำรายงานการประชุมไว้
 - (ง) การอ่านข้อมูลทางการเงินรายเดือนหรือรายไตรมาส (ถ้ามี)
- 8.4.3. ถ้าการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบที่กล่าวในย่อหน้าที่ 8.4.1. และ 8.4.2. ทำให้ผู้สอบบัญชีพบเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน ซึ่งต้องปรับปรุงรายการหรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่างบการเงินได้สะท้อนถึงเหตุการณ์ดังกล่าวไว้อย่างเหมาะสมแล้วหรือไม่
- ข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีพบภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี แต่ก่อนวันที่เผยแพร่งบการเงิน
- 8.4.4. ผู้สอบบัญชีไม่มีภาระหน้าที่ในการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบใดๆ ต่องบการเงินภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม หากภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี แต่ก่อนวันที่เผยแพร่งบการเงิน ผู้สอบบัญชีได้ทราบถึงข้อเท็จจริงหรือเหตุการณ์ซึ่งหากพบ ณ วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี อาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) และพิจารณาว่าต้องมีการแก้ไขงบการเงินหรือไม่ และหากต้องแก้ไข ให้สอบถามผู้บริหารว่าจะดำเนินการในเรื่องดังกล่าวอย่างไร
- 8.4.5. ถ้าผู้บริหารแก้ไขงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิธีการตรวจสอบที่จำเป็นตามสถานการณ์ของการแก้ไขนั้น ซึ่งรวมถึงขยายการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบไปจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับใหม่ และออกรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับใหม่สำหรับงบการเงินที่มีการแก้ไข
- 8.4.6. ในการดำเนินงานที่อยู่ภายใต้ข้อบังคับของกฎหมายที่ผู้บริหารไม่ได้ถูกกำหนดโดยกฎหมาย ภาวะเปี้ยบ หรือแม่บทการรายงานทางการเงินให้ต้องเผยแพร่งบการเงินที่แก้ไข ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องออกรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับแก้ไขหรือฉบับใหม่ อย่างไรก็ตาม หากผู้บริหารไม่แก้ไขงบการเงินในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าต้องแก้ไข

- (ก) ถ้าผู้สอบบัญชียังไม่ได้ส่งมอบรายงานของผู้สอบบัญชีให้กิจการ ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงความเห็นและส่งมอบรายงานของผู้สอบบัญชี²¹ หรือ
- (ข) ถ้าผู้สอบบัญชีได้ส่งมอบรายงานของผู้สอบบัญชีให้กิจการแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อไปยังผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เพื่อไม่ให้เผยแพร่งบการเงินให้กับบุคคลภายนอกก่อนมีการแก้ไขในส่วนที่จำเป็น หากกิจการนำงบการเงินที่ยังไม่ได้แก้ไขในส่วนที่จำเป็นนั้นออกเผยแพร่ ผู้สอบบัญชีต้องดำเนินการอย่างเหมาะสมเพื่อป้องกันไม่ให้บุคคลภายนอกนั้นใช้รายงานของผู้สอบบัญชี

ข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีพบภายหลังวันที่เผยแพร่งบการเงิน

8.4.7. หลังจากงบการเงินได้ออกเผยแพร่แล้ว ผู้สอบบัญชีไม่มีภาระหน้าที่ที่จะปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบใดๆ เกี่ยวกับงบการเงินดังกล่าว อย่างไรก็ตาม หากภายหลังจากงบการเงินได้ออกเผยแพร่แล้ว ผู้สอบบัญชีทราบถึงข้อเท็จจริงที่ถ้าหากทราบ ณ วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีแล้ว อาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องแก้ไขรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้อง

- (ก) ปรีกษาหรือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม)
- (ข) พิจารณาว่าต้องมีการแก้ไขงบการเงินหรือไม่ และหากต้องแก้ไข
- (ค) สอบถามผู้บริหารว่าจะดำเนินการในเรื่องดังกล่าวกับงบการเงินอย่างไร

8.4.8. ถ้าผู้บริหารแก้ไขงบการเงินใหม่ ผู้สอบบัญชีต้อง

- (ก) ใช้วิธีการตรวจสอบที่จำเป็นตามสถานการณ์สำหรับการแก้ไขงบการเงินนั้น ซึ่งรวมถึง
 - (1) ขยายวิธีการตรวจสอบตามย่อหน้าที่ 8.4.1. และ 8.4.2. ไปจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับใหม่ และวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับใหม่นั้นต้องไม่ลงวันที่ก่อนวันที่งบการเงินที่มีการแก้ไขได้รับอนุมัติ และ
 - (2) ออกรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับใหม่²² สำหรับงบการเงินที่มีการแก้ไข และ
- (ข) สอบทานขั้นตอนการดำเนินการของผู้บริหาร เพื่อให้แน่ใจว่าบุคคลที่เคยได้รับงบการเงินที่ออกไปแล้วก่อนหน้านี้พร้อมรายงานของผู้สอบบัญชี ได้รับการแจ้งให้ทราบถึงสถานการณ์ดังกล่าว

8.4.9. หากผู้บริหารไม่ได้ดำเนินการตามขั้นตอนที่จำเป็นเพื่อให้แน่ใจว่าบุคคลที่เคยได้รับงบการเงินที่ออกไปแล้วก่อนหน้านี้ได้รับการแจ้งให้ทราบถึงสถานการณ์ดังกล่าว และไม่แก้ไขงบการเงินในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็นต้องแก้ไข ผู้สอบบัญชีต้องดำเนินการตามความเหมาะสมเพื่อป้องกันไม่ให้บุคคลเหล่านั้นใช้รายงานของผู้สอบบัญชี

²¹ สำหรับผลกระทบต่อรายงานผู้สอบบัญชี ดูที่ส่วนที่ 9 ย่อหน้าที่ 9.5.21.

²² สำหรับผลกระทบต่อรายงานผู้สอบบัญชี ดูที่ส่วนที่ 9 ย่อหน้าที่ 9.6.7.

8.5. การประเมินและกิจกรรมอื่น ๆ ของผู้สอบบัญชี เพื่อสนับสนุนผลสรุปการตรวจสอบ

การประเมินที่ต้องดำเนินการ

- 8.5.1. จากการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบและหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่า การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ยังมีความเหมาะสมหรือไม่

การตรวจสอบงบการเงินเป็นกระบวนการที่สะสมและมีการทำซ้ำ เมื่อผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบที่ได้วางแผนไว้ หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับอาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องปรับเปลี่ยนลักษณะ ช่วงเวลา หรือขอบเขตของวิธีการตรวจสอบจากที่ได้วางแผนไว้ ผู้สอบบัญชีอาจได้รับข้อมูลที่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญจากข้อมูลที่ใช้ในการประเมินความเสี่ยงในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจต้องประเมินใหม่เกี่ยวกับความเหมาะสมของวิธีการตรวจสอบที่ได้วางแผนไว้โดยใช้ข้อพิจารณาที่แก้ไขใหม่เกี่ยวกับความเสี่ยงที่ประเมินไว้สำหรับทั้งหมดหรือบางส่วนของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล และสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง

นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าข้อมูลดังกล่าวทำให้การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ (ซึ่งอาจทำให้จำเป็นต้องแก้ไขข้อตกลงในการรับงาน)

- 8.5.2. ในเรื่องของการประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องประเมินจากวิธีการตรวจสอบที่ได้ปฏิบัติและจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า

- (ก) การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ยังมีความเหมาะสมหรือไม่ ซึ่งรวมถึงเมื่อพบว่ามีข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร และ
- (ข) การตัดสินใจของผู้บริหารเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีในงบการเงินนั้นมีความสมเหตุสมผลในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

- 8.5.3. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการสื่อสารแบบสองทางระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลนั้นเพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีหรือไม่ หากไม่เพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินถึงผลกระทบ (ถ้ามี) ต่อการตรวจสอบ รวมทั้งต้องดำเนินการตามความเหมาะสม

ตัวอย่างเช่น อาจต้องแก้ไขการประเมินความเสี่ยงที่ทำไว้เดิม อาจต้องเปลี่ยนแปลงความเห็นของผู้สอบบัญชีเนื่องจากการจำกัดขอบเขต หรืออาจต้องมีการดำเนินการอื่น ๆ ตามความเหมาะสม

- 8.5.4. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพื่อประเมินว่า การแสดงรายการในงบการเงินโดยรวมเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ในการประเมินนั้น ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่างบการเงินได้นำเสนอในลักษณะที่สะท้อนให้เห็นถึง

- (ก) การจัดประเภทรายการและการบรรยายข้อมูลทางการเงินที่เหมาะสม รวมทั้งรายการเหตุการณ์ และสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องที่เหมาะสม และ
- (ข) การแสดงรายการ โครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงินที่เหมาะสม

การสรุปผล

- 8.5.5. ผู้สอบบัญชีต้องสรุปว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่ในการแสดงความเห็น ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องทั้งหมดไม่ว่าหลักฐานนั้นจะสนับสนุนหรือขัดแย้ง
- 8.5.6. หากผู้สอบบัญชีไม่ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีต้องพยายามให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติม หากผู้สอบบัญชียังคงไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างมีเงื่อนไข หรือเสนอรายงานอย่างไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน²³
- 8.5.7. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำงบการเงินของผู้บริหารหรือไม่ และต้องให้ข้อสรุปเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์ดังกล่าว²⁴
- 8.5.8. ผู้สอบบัญชีต้องให้ข้อสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า จากการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ซึ่งโดยลำพังหรือรวมกันแล้ว อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่²⁵
- 8.5.9. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีให้ข้อสรุปว่า การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารมีความเหมาะสมกับสถานการณ์นั้นๆ แต่ยังคงมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่า
 - (ก) เปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอถึงเหตุการณ์หรือสถานการณ์หลักที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการและแผนงานของผู้บริหารในการจัดการกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์เหล่านั้นหรือไม่
 - (ข) เปิดเผยข้อมูลอย่างชัดเจนว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถใน

²³ สำหรับผลกระทบต่อรายงานผู้สอบบัญชี ดูที่ส่วนที่ 9 ย่อหน้า 9.5.27.

²⁴ สำหรับผลกระทบต่อรายงานผู้สอบบัญชี ดูที่ส่วนที่ 9 ย่อหน้า 9.5.17.

²⁵ สำหรับผลกระทบต่อรายงานผู้สอบบัญชี ดูที่ส่วนที่ 9 ย่อหน้า 9.5.18.

การดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ และเปิดเผยว่ากิจการอาจไม่สามารถขายสินทรัพย์และชำระหนี้สินได้ตามปกติของธุรกิจ

ในกรณีนี้ ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขและรายงานของผู้สอบบัญชีต้องกล่าวถึงข้อมูลดังกล่าวในวรรคแยกต่างหากภายใต้หัวข้อ “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง”

- 8.5.10. ในกรณีที่มีการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ แต่ผู้สอบบัญชีสรุปผลจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า ไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่า ภายใต้ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง งบการเงินนั้นได้เปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าวหรือไม่
- 8.5.11. หากผู้สอบบัญชียืนยันว่างบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่สามารถสรุปได้ว่ามีหรือไม่ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบต่อการตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงผลกระทบต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เคยประเมินไว้และรายงานของผู้สอบบัญชี

8.6. หนังสือรับรอง

หนังสือรับรองนั้นเป็นข้อมูลจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีต้องร้องขอในการตรวจสอบงบการเงินของกิจการ ดังนั้น หนังสือรับรองซึ่งคล้ายคลึงกับคำตอบที่ได้จากการสอบถาม จึงถือเป็นหลักฐานการสอบบัญชีอย่างใดก็ตาม ถึงแม้หนังสือรับรองจะให้หลักฐานการสอบบัญชีที่จำเป็น แต่หนังสือรับรองยังมิได้ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในตัวเองในเรื่องที่กล่าวถึงในหนังสือนั้น นอกจากนี้ การที่ผู้บริหารได้ออกหนังสือรับรองที่เชื่อถือได้นั้น มิได้มีผลกระทบต่อลักษณะหรือขอบเขตของหลักฐานการสอบบัญชีอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีได้รับเกี่ยวกับการปฏิบัติตามความรับผิดชอบของผู้บริหารหรือสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เฉพาะเรื่อง

- 8.6.1. ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหนังสือรับรองจากผู้บริหารที่มีความรู้ที่เหมาะสมในเรื่องที่เกี่ยวข้องและมีความรับผิดชอบในการจัดทำงบการเงิน และจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) เกี่ยวกับเรื่องดังนี้
- (ก) ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร (ถ้าเกี่ยวข้อง) ความรับผิดชอบดังกล่าวต้องอธิบายในลักษณะที่เหมือนกับที่ระบุไว้ในข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี
 - (ข) ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดแก่ผู้สอบบัญชีและให้ผู้สอบบัญชีเข้าถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องตามที่ตกลงไว้ในข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี

- (ค) รายการทั้งหมดได้รับการบันทึกและรวมอยู่ในงบการเงิน
- (ง) ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) รับทราบถึงความรับผิดชอบในการออกแบบ การนำไปปฏิบัติและการคงไว้ซึ่งการควบคุมที่จะใช้ป้องกันและตรวจพบการทุจริต
- (จ) ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ได้เปิดเผยข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับผลการประเมินความเสี่ยงที่งบการเงินอาจจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต
- (ฉ) ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ได้เปิดเผยข้อมูลที่ทราบแก่ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต หรือข้อกล่าวหาเกี่ยวกับการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต
- (ช) ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ได้เปิดเผยข้อมูลที่ทราบแก่ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับตัวตนของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน รวมทั้งความสัมพันธ์และรายการเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันทั้งหมด
- (ซ) ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ได้บันทึกบัญชีและเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามที่กำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินแล้ว
- (ฌ) ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ได้เปิดเผยข้อมูลที่ทราบให้กับผู้สอบบัญชีแล้วเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับทั้งหมดที่ควรนำมาพิจารณาผลกระทบในการจัดทำงบการเงินแล้ว
- (ญ) ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ได้เปิดเผยให้ผู้สอบบัญชีทราบเกี่ยวกับคดีความและการฟ้องร้องเท่าที่ทราบทั้งหมด ทั้งที่เกิดขึ้นแล้วหรือที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ที่ควรนำมาพิจารณาผลกระทบในการจัดทำงบการเงิน และที่ควรบันทึกบัญชีและเปิดเผยข้อมูลให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- (ฎ) วิธีการประมาณ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญและข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลนั้นมีความเหมาะสมเพื่อให้บรรลุผลในเรื่องของการรับรู้รายการการวัดมูลค่า หรือการเปิดเผยข้อมูลตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- (ฏ) เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินทั้งหมดและเหตุการณ์ที่ต้องปรับปรุงรายการหรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องได้มีการปรับปรุงรายการหรือเปิดเผยข้อมูลแล้ว
- (ฐ) ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) รับรองข้อมูลเกี่ยวกับแผนงานของตนสำหรับการดำเนินการในอนาคตและความเป็นไปได้ของแผนงานเหล่านั้น ในกรณีที่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

- (ท) ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) รับรองเกี่ยวกับการปรับปรุงงบการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินงวดก่อน ซึ่งมีผลกระทบต่อข้อมูลเปรียบเทียบ และ
 - (ฒ) ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) รับรองเรื่องอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่า มีความจำเป็นที่จะต้องนำไปใช้สนับสนุนหลักฐานการสอบบัญชีอื่นที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินหรือสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เรื่องใดเรื่องหนึ่งหรือหลายเรื่องในงบการเงิน ซึ่งรวมถึงเพื่อการสนับสนุนการรับรองทางวาจา (ในกรณีที่เหมาะสม)
- 8.6.2. ผู้สอบบัญชียังต้องพิจารณาถึงความจำเป็นในการได้มาซึ่งการรับรองเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีบางเรื่อง
- 8.6.3. หนังสือรับรองต้องอยู่ในรูปแบบของจดหมายรับรองที่ส่งถึงผู้สอบบัญชี

ภาคผนวก 7 ได้ให้ตัวอย่างหนังสือรับรอง

ถ้ากฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดให้ผู้บริหารต้องมีแถลงการณ์เป็นลายลักษณ์อักษรต่อสาธารณชนเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหาร และผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าแถลงการณ์นั้นให้คำรับรองบางส่วนหรือทั้งหมดตามที่กำหนดในมาตรฐานนี้ เรื่องที่เกี่ยวข้องที่อยู่ในแถลงการณ์นั้นไม่จำเป็นต้องรวมอยู่ในหนังสือรับรองอีก

- 8.6.4. ผู้สอบบัญชีต้องร้องขอคำรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ที่ระบุถึงความเชื่อมั่นว่าผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งไม่ได้รับการแก้ไข จะไม่เป็นสาระสำคัญต่องบการเงินโดยรวม ทั้งในแง่ของแต่ละรายการและผลรวมของทุกรายการ สรุปของรายการดังกล่าวต้องรวมไว้ในหรือแนบไว้กับคำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษร
- 8.6.5. เมื่อผู้สอบบัญชีมีข้อสังเกตเกี่ยวกับความรู้ความสามารถ ความซื่อสัตย์ จริยธรรม หรือความอดสาหัสของผู้บริหาร หรือเกี่ยวกับคำมั่นของผู้บริหารในการบังคับใช้เรื่องเหล่านี้; หรือคำรับรองที่ได้รับไม่สอดคล้องกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่น ๆ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาผลกระทบของเรื่องดังกล่าวต่อหลักฐานการสอบบัญชีอื่น ๆ โดยทั่วไปและดำเนินการอย่างเหมาะสม ซึ่งรวมถึงการพิจารณาผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่อความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี²⁶ ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 8.6.7.

ในกรณีที่พบความไม่สอดคล้องกันระหว่างคำรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรของผู้บริหารเรื่องใดเรื่องหนึ่งหรือหลายเรื่องกับหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้รับจากแหล่งอื่น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาใหม่ว่าการประเมินความเสี่ยงยังเหมาะสมอยู่หรือไม่ และถ้าไม่เหมาะสม ผู้สอบบัญชีควรแก้ไขการประเมินความเสี่ยงเสียใหม่และกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินใหม่นั้น

²⁶ สำหรับผลกระทบต่อรายงานผู้สอบบัญชี ดูที่ส่วนที่ 9 ย่อหน้าที่ 9.5.22.

ความกังวลเกี่ยวกับความรู้ความสามารถ ความซื่อสัตย์ จริยธรรม หรือความอดทนของผู้บริหาร หรือเกี่ยวกับค่านิยมของผู้บริหารในการบังคับใช้เรื่องเหล่านี้ อาจทำให้ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีความเสี่ยง ในการให้คำรับรองที่ไม่เป็นจริงของผู้บริหารเกิดขึ้นจนทำให้ไม่สามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ ในกรณีเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถอนตัวจากการรับงาน (ถ้าการถอนตัวเป็นสิ่งที่เป็นไปได้ ตามกฎหมายหรือข้อบังคับ) เว้นแต่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีการวางมาตรการแก้ไข อย่างเหมาะสม อย่างไรก็ตาม มาตรการดังกล่าวอาจไม่เพียงพอที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขได้

8.6.6. ในกรณีที่ผู้บริหารไม่ให้คำรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรเรื่องใดเรื่องหนึ่งหรือหลายเรื่องตามที่ ผู้สอบบัญชีร้องขอ ผู้สอบบัญชีต้อง

- (ก) ปรีกษาหรือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหาร
- (ข) ประเมินความซื่อสัตย์ของผู้บริหารอีกครั้งและประเมินผลกระทบที่อาจมีต่อความน่าเชื่อถือ ของคำรับรองทางวาจาหรือลายลักษณ์อักษร และหลักฐานการสอบบัญชีโดยทั่วไป และ
- (ค) ดำเนินการอย่างเหมาะสม ซึ่งรวมถึงการพิจารณาผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่อความเห็นใน รายงานของผู้สอบบัญชี ²⁷ ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 8.6.7.

8.6.7. หากผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีข้อสงสัยที่เพียงพอเกี่ยวกับความซื่อสัตย์ของผู้บริหาร จนทำให้คำรับรอง ที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่ร้องขอตามย่อหน้าที่ 8.6.1. (ก)-(ค) ไม่มีความน่าเชื่อถือ²⁸ หรือ ผู้บริหารไม่จัดทำคำรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรตามย่อหน้าที่ 8.6.1. (ก)-(ค)²⁹ ให้กับ ผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน

8.6.8. วันที่ในหนังสือรับรองต้องใกล้เคียงกับวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินที่สุดเท่าที่จะ สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ แต่ต้องไม่หลังจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน หนังสือรับรองต้องทำขึ้นสำหรับทุกงบการเงินและทุกรอบระยะเวลาที่อ้างถึงในรายงานของ ผู้สอบบัญชี

8.7. ความรับผิดชอบในภาพรวมเกี่ยวกับการบริหารและการได้มาซึ่งคุณภาพ

8.7.1. ก่อนการกำหนดวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องพิจารณาว่า ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานได้รับผิดชอบในภาพรวมเกี่ยวกับการบริหารและการได้มาซึ่ง คุณภาพของงานตรวจสอบแล้ว ในการทำเช่นนั้น ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องพิจารณาว่า

- (ก) การมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานเพียงพอและเหมาะสมตลอดงานตรวจสอบ จนถึงระดับที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมีเกณฑ์ในการพิจารณาว่า ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญ

²⁷ สำหรับผลกระทบต่อรายงานผู้สอบบัญชี ดูที่ส่วนที่ 9 ย่อหน้าที่ 9.5.23.

²⁸ สำหรับผลกระทบต่อรายงานผู้สอบบัญชี ดูที่ส่วนที่ 9 ย่อหน้าที่ 9.5.24.

²⁹ สำหรับผลกระทบต่อรายงานผู้สอบบัญชี ดูที่ส่วนที่ 9 ย่อหน้าที่ 9.5.25.

ที่ใช้และข้อสรุปที่ได้มีความเหมาะสมภายใต้ลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบแล้ว และ

- (ข) ลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบ การเปลี่ยนแปลงใดๆ เกี่ยวกับลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบ และนโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องของสำนักงานได้นำมาพิจารณาแล้ว

8.7.2. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องพิจารณาว่าได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในหรือก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อสนับสนุนข้อสรุปที่ได้และเพื่อออกรายงานของผู้สอบบัญชี

8.7.3. ก่อนการกำหนดวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องสอบถามการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อพิจารณาว่ารายงานที่จะออกมีความเหมาะสมกับสถานการณ์

8.8. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการสื่อสารเฉพาะเรื่อง

8.8.1. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทั้งหมดที่รวบรวมได้ในระหว่างการตรวจสอบให้ผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมทราบในเวลาที่เหมาะสมหากไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ

8.8.2. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ในเรื่องดังต่อไปนี้

- (ก) การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งไม่ได้รับการแก้ไขและผลกระทบของรายการดังกล่าวทั้งในแง่ของแต่ละรายการหรือผลรวมของทุกรายการ ที่อาจมีต่อการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีหากไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ การสื่อสารของผู้สอบบัญชีต้องระบุการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งไม่ได้รับการแก้ไขในแต่ละรายการ
- (ข) ผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งไม่ได้รับการแก้ไขของงวดบัญชีก่อนที่มีผลต่อการเงินในงวดปัจจุบัน
- (ค) ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับแง่มุมเชิงคุณภาพที่มีนัยสำคัญของวิธีปฏิบัติทางบัญชีของกิจการ ซึ่งรวมถึงนโยบายบัญชี ประเมินการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน
- (ง) อุปสรรคที่มีนัยสำคัญที่พบในระหว่างการตรวจสอบ (ถ้ามี)
- (จ) เรื่องที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบ (ซึ่งรวมถึงที่เกี่ยวข้องกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันของกิจการ) ที่ได้มีการปรึกษาหารือหรือที่จะต้องหารือกับผู้บริหาร
- (ฉ) ข้อสังเกตจากการตรวจสอบที่มีนัยสำคัญ หากจากการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีพบว่าการสื่อสารทางวาจาอาจไม่เพียงพอ การสื่อสารดังกล่าวต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษร

- (ข) เรื่องอื่น ๆ ที่ยังไม่ได้รายงานเกี่ยวกับการทุจริตที่อาจเกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หากไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ
- (ข) สถานการณ์ที่กระทบต่อรูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชี (ถ้ามี)
- (ฅ) หนังสือรับรองที่ผู้สอบบัญชีกำลังร้องขอ
- (ญ) เรื่องที่มีนัยสำคัญอื่น ๆ (ถ้ามี) ที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบ ซึ่งผู้สอบบัญชีได้ใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพแล้วเห็นว่ามีเกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน
- (ฎ) การคาดการณ์และถ้อยคำที่เกี่ยวข้องในกรณีที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะมีวรรณข้อมูลและเหตุการณ์หรือวรรณเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชี

8.8.3. เว้นแต่กรณีที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทั้งหมดเกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการอยู่แล้ว ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่พบ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ โดยการติดต่อสื่อสารดังกล่าวอาจรวมถึงเรื่องต่าง ๆ เหล่านี้

- (ก) เหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าวถือว่าเป็นความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญหรือไม่
- (ข) การใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินมีความเหมาะสมหรือไม่
- (ค) ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงินและ
- (ง) ผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชี (ถ้ามี)

8.9. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานเฉพาะเรื่อง

นอกเหนือจากข้อกำหนดทั่วไปเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานที่ระบุในส่วนที่ 2.4. ซึ่งใช้กับทุกส่วนของงานตรวจสอบ เรื่องที่ต้องจัดทำเอกสารหลักฐานเป็นการเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับส่วนนี้ได้อธิบายไว้ดังต่อไปนี้

8.9.1. ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ ดังต่อไปนี้

- (ก) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทั้งหมดที่รวบรวมได้ระหว่างการตรวจสอบและระบุว่าได้รับการแก้ไขแล้วหรือไม่ และข้อสรุปของผู้สอบบัญชีว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งไม่ได้รับการแก้ไขมีสาระสำคัญหรือไม่ ทั้งในแง่ของแต่ละรายการหรือผลรวมของทุกรายการ และเกณฑ์ที่ใช้ในการสรุปผลดังกล่าว และ
- (ข) ลักษณะ ขอบเขต และข้อสรุปที่ได้จากการขอคำปรึกษาในระหว่างการตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงวิธีการในการนำข้อสรุปเหล่านั้นไปใช้

8.9.2. เอกสารหลักฐานของผู้สอบบัญชีต้องแสดงให้เห็นว่าข้อมูลในงบการเงินมีข้อมูลตรงกันหรือกระทบยอดได้กับบันทึกทางบัญชีที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการตรวจสอบความตรงกันหรือการกระทบยอด

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ไม่ว่าข้อมูลนั้นรวบรวมจากข้อมูลในสมุดแยกประเภททั่วไปและสมุดแยกประเภทย่อยหรือจากแหล่งข้อมูลอื่น

- 8.9.3. ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบในแฟ้มงานตรวจสอบ และดำเนินการให้กระบวนการรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้ายเสร็จสมบูรณ์ในเวลาที่เหมาะสมภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 กำหนดให้ระบบการบริหารคุณภาพของสำนักงานต้องกำหนดวัตถุประสงค์ด้านคุณภาพที่ตอบสนองในเรื่องของการรวบรวมเอกสารหลักฐานของงานในเวลาที่เหมาะสมภายหลังวันที่ในรายงาน³⁰ โดยกรอบเวลาที่เหมาะสมในการรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้ายให้เสร็จสมบูรณ์ โดยปกติแล้วจะไม่เกินกว่า 60 วันภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี³¹

- 8.9.4. หลังจากการรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้ายเสร็จสมบูรณ์แล้ว ผู้สอบบัญชีต้องไม่ลบหรือทิ้งเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบใด ๆ ก่อนวันสิ้นสุดระยะเวลาการเก็บรักษาเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบนั้น

มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 กำหนดให้ระบบการบริหารคุณภาพของสำนักงานต้องจัดให้มีวัตถุประสงค์ด้านคุณภาพที่ช่วยตอบสนองการจัดเก็บและเก็บรักษาเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบอย่างเหมาะสม เพื่อบรรลุความต้องการของสำนักงานและปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับ ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง หรือมาตรฐานวิชาชีพ³² โดยระยะเวลาในการเก็บรักษาเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบโดยปกติแล้วไม่น้อยกว่า 5 ปีนับจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี หรือหากเป็นวันที่หลังจากนั้น ให้ใช้วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีของงบการเงินของกลุ่มกิจการ (ในกรณีที่เหมาะสม)³³

- 8.9.5. ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเอกสารหลักฐานสำหรับการไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยในส่วนใดก็ตาม (ถ้ามี) และการดำเนินการต่อเหตุการณ์ดังกล่าว (เช่น ผลกระทบต่อความเห็นของผู้สอบบัญชีหรือการถอนตัวจากงานตรวจสอบหากไม่บรรลุวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี)
- 8.9.6. เมื่อผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่มีอยู่ หรือเพิ่มเติมเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบใหม่ ภายหลังจากที่การรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้ายเสร็จสมบูรณ์แล้ว ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกเรื่องต่อไปนี้ โดยไม่ต้องคำนึงถึงลักษณะของการปรับเปลี่ยนหรือการเพิ่มเติมดังกล่าว

³⁰ มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 31(ฉ)

³¹ มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ ก83

³² มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 31(ฉ)

³³ มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ ก85

- (ก) เหตุผลโดยเฉพาะเจาะจงในการปรับเปลี่ยนหรือเพิ่มเติมเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ และ
- (ข) วันที่และบุคคลที่ปรับเปลี่ยนหรือเพิ่มเติมเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ ตลอดจน วันที่และบุคคลที่สอบทานการปรับเปลี่ยนหรือเพิ่มเติมนั้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

9. การแสดงความเห็นและการรายงาน

เนื้อหา

ส่วนที่ 9 อธิบายข้อกำหนดเกี่ยวกับ

- การแสดงความเห็น
- ประเภทของการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี
- เนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชี
- ข้อมูลอื่นและข้อมูลเปรียบเทียบ

ขอบเขตของส่วนนี้

ส่วนนี้อธิบายเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีและให้รายละเอียดการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการเปลี่ยนแปลงความเห็น ตลอดจนเมื่อจำเป็นต้องมีการแก้ไขอื่น ๆ ในรายงานของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ยังอธิบายวิธีการตรวจสอบที่กำหนดไว้เกี่ยวกับตัวเลขเปรียบเทียบและงบการเงินเปรียบเทียบ และข้อมูลอื่น (ถ้ามี)

9.1. วัตถุประสงค์

9.1.1. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ

- (ก) เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการประเมินข้อสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับและเพื่อแสดงความเห็นดังกล่าวอย่างชัดเจนในรายงานที่เป็นลายลักษณ์อักษร
- (ข) เพื่อพิจารณาว่ามีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญหรือไม่ระหว่างข้อมูลอื่น (ถ้ามี) กับ
 - (1) งบการเงิน และ
 - (2) ความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

9.2. การแสดงความเห็นต่องบการเงิน

9.2.1. ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

9.2.2. ในการแสดงความเห็นดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องสรุปว่าผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ข้อสรุปดังกล่าวต้อง

- (ก) พิจารณาว่าได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่

- (ข) พิจารณาว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งไม่ได้รับการแก้ไขมีสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะพิจารณาแต่ละรายการหรือพิจารณาโดยรวม และ
- (ค) พิจารณาการประเมินตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 9.2.3. ถึง 9.2.6.
- 9.2.3. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ การประเมินดังกล่าวต้องรวมถึงการพิจารณาลักษณะเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ ซึ่งรวมถึงข้อบ่งชี้เกี่ยวกับความลำเอียงที่อาจเกิดขึ้นในการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร
- 9.2.4. ในการประเมินในย่อหน้าที่ 9.2.3. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องว่า
- (ก) งบการเงินได้เปิดเผยเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่มีนัยสำคัญของกิจการอย่างเหมาะสมแล้วหรือไม่ และมีการนำเสนอการเงินในรูปแบบที่เข้าใจได้หรือไม่
 - (ข) นโยบายการบัญชีที่เลือกและนำไปปฏิบัติสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและเหมาะสมหรือไม่
 - (ค) ประมวลการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร มีความสมเหตุสมผลหรือไม่
 - (ง) การบันทึกบัญชี การแสดงรายการและเปิดเผยความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในงบการเงิน เป็นไปอย่างเหมาะสมตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
 - (จ) ข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงินมีความเกี่ยวข้อง เชื่อถือได้ เปรียบเทียบกันได้ และเข้าใจได้หรือไม่ ซึ่งรวมถึง
 - ข้อมูลที่ต้องนำมารวมเพื่อการนำเสนอขึ้นได้ถูกรวมแล้ว
 - ข้อมูลดังกล่าวมีการจัดประเภท มีการรวมหรือการแยกในการนำเสนอ และมีการอธิบายอย่างเหมาะสมหรือไม่ และ
 - การรวมข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องหรือข้อมูลที่จะขัดขวางความเข้าใจที่เหมาะสมของเรื่องที่ได้เปิดเผย ทำให้การนำเสนอการเงินโดยรวมคลาดเคลื่อนหรือไม่
 - (ฉ) งบการเงินมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอที่จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจได้ถึงผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญต่อข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงินหรือไม่ และ
 - (ช) คำศัพท์ที่ใช้ในงบการเงิน ซึ่งรวมถึงชื่อของงบการเงินแต่ละงบ มีความเหมาะสมหรือไม่
- 9.2.5. เมื่องบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร ผู้สอบบัญชีต้องประเมินด้วยว่าการนำเสนอการเงินนั้นถูกต้องตามที่ควรหรือไม่ การประเมินดังกล่าวต้องรวมถึงการพิจารณา

- (ก) การนำเสนอ โครงสร้าง และเนื้อหาโดยรวมของงบการเงิน และ
- (ข) งบการเงินแสดงให้เห็นถึงรายการและเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในลักษณะของการนำเสนอข้อมูล โดยถูกต้องตามที่ควรหรือไม่

การประเมินของผู้สอบบัญชีว่างงบการเงินมีการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรหรือไม่ ทั้งในแง่ของการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ

- 9.2.6. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่างงบการเงินมีการอ้างอิงถึงหรืออธิบายไว้อย่างเพียงพอหรือไม่เกี่ยวกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

9.3. รูปแบบการแสดงความเห็น

- 9.3.1. ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่างงบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ในกรณีที่แม่บทการรายงานทางการเงินคือแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร ซึ่งมักจะ เป็นกรณีของงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป ความเห็นตามมาตรฐานการสอบบัญชีคือ ความเห็นที่ว่างงบการเงินแสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญหรือไม่ ในกรณีที่แม่บท การรายงานทางการเงินคือแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ความเห็นตามมาตรฐานการสอบบัญชี คือความเห็นที่ว่างงบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทดังกล่าวหรือไม่

- 9.3.2. หากงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามข้อกำหนดของแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรไม่ได้ นำเสนอโดยถูกต้องตามที่ควร ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหาร และ พิจารณาว่าจำเป็นหรือไม่ที่จะต้องเปลี่ยนแปลงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี³⁴ ซึ่งขึ้นอยู่กับ ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและการดำเนินการแก้ไขเรื่องดังกล่าว
- 9.3.3. เมื่องบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ผู้สอบบัญชีไม่ต้องประเมินว่า งบการเงินได้นำเสนอโดยถูกต้องตามที่ควรหรือไม่ อย่างไรก็ตาม หากในสถานการณ์ที่ยาก อย่างยิ่งที่จะเกิดขึ้น ซึ่งผู้สอบบัญชีสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้ว่างงบการเงินนั้นทำให้เกิด การเข้าใจผิด ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหาร และ (ขึ้นอยู่กับดำเนินการ แก้ไขเรื่องดังกล่าว) ต้องพิจารณาว่าจะสื่อสารเรื่องดังกล่าวในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือไม่ และอย่างไร³⁵

³⁴ สำหรับผลกระทบต่อรายงานผู้สอบบัญชี ดูที่ส่วนที่ 9 ย่อหน้าที่ 9.5.28.

³⁵ สำหรับผลกระทบต่อรายงานผู้สอบบัญชี ดูที่ส่วนที่ 9 ย่อหน้าที่ 9.5.29.

9.4. รายงานของผู้สอบบัญชี

9.4.1. ผู้สอบบัญชีต้องรายงานตามรูปแบบและเนื้อหาที่ระบุไว้ด้านล่าง เว้นแต่

- (ก) การแก้ไขรายงานของผู้สอบบัญชีต้องสอดคล้องกับเค้าโครงหรือถ้อยคำของรายงานของผู้สอบบัญชีตามที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับของประเทศ เมื่อเค้าโครงหรือถ้อยคำของหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีได้ถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ รายงานของผู้สอบบัญชีต้องอ้างอิงถึงมาตรฐานฉบับนี้ เฉพาะในกรณีที่ได้รวมองค์ประกอบต่างๆ ของรูปแบบและเนื้อหาที่ระบุไว้ตามที่แสดงด้านล่างเท่านั้น
- (ข) (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง) หรือ
- (ค) รายงานของผู้สอบบัญชีได้รวมถึงการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ วรรคเรื่องอื่น ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง ความรับผิดชอบในการรายงานอื่น หรือวรรคที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลอื่น ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องปรับเปลี่ยนความเห็นของผู้สอบบัญชี (ตามส่วนที่ 9.5.) หรือแก้ไขรายงานของผู้สอบบัญชี (ตามส่วนที่ 9.8.) ตามแต่กรณี

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ [ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด หรือระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]³⁶

ความเห็น

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบ³⁷งบการเงินของ [บริษัท กขค จำกัด (บริษัท) ซึ่งประกอบด้วยงบฐานะการเงิน ณ วันที่ [31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1] และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ (เปลี่ยนแปลงชื่อของงบการเงินต่างๆ ตามความเหมาะสม)³⁸

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้แสดง³⁹ฐานะการเงินของ [บริษัท กขค จำกัด] ณ วันที่ [31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1] และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตาม [มาตรฐานการรายงานทางการเงิน]

³⁶ เรื่องต่างๆ ในรูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีที่ระบุในวงเล็บเหลี่ยม ([]) จะต้องได้รับการปรับแก้ให้เหมาะสม

³⁷ ในกรณีของการไม่แสดงความเห็น ให้แก้ไขข้อความที่ระบุว่า “ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงิน” เป็น “ข้าพเจ้าได้รับการว่าจ้างให้ตรวจสอบงบการเงิน”

³⁸ ระบุกิจการที่ได้รับการตรวจสอบงบการเงิน ระบุงบการเงินแต่ละงบการเงิน รวมทั้งวันที่และรอบระยะเวลาของงบการเงิน และอ้างอิงถึงหมายเหตุประกอบงบการเงินและนโยบายการบัญชีที่สำคัญ หรือใช้คำอธิบายอื่นที่เหมาะสมตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

³⁹ ดูเพิ่มเติมที่ 9.4.2. ด้านล่าง เมื่องบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ความเห็นและคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีให้อ้างอิงว่า “งบการเงินได้จัดทำขึ้นตามแม่บทการรายงานทางการเงิน...”

เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย (มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย) ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า⁴⁰ ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึงมาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่นๆ ตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า⁴¹

ความรับผิดชอบของ [ผู้บริหาร] ต่องบการเงิน⁴²

[ผู้บริหาร] มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนองบการเงินเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควรตาม [มาตรฐานการรายงานทางการเงิน] และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

ในการจัดทำงบการเงิน [ผู้บริหาร] รับผิดชอบในการประเมินความสามารถของ [บริษัท] ในการดำเนินงานต่อเนื่อง เปิดเผยเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง (หากความเหมาะสม) และการใช้เกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่อง เว้นแต่ [ผู้บริหาร] มีความตั้งใจที่จะเลิก [บริษัท] หรือหยุดดำเนินงาน หรือไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปได้

⁴⁰ ไม่แสดงข้อความนี้ในรายงานของผู้สอบบัญชี เมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน

⁴¹ เมื่อผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ให้แก้ไขข้อความว่า หลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมที่จะใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า โดยรวมคำว่า “มีเงื่อนไข” หรือ “ไม่ถูกต้อง” ตามความเหมาะสม ส่วนกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน จะไม่แสดงข้อความนี้ในรายงานของผู้สอบบัญชี

⁴² หรือผู้อื่นที่เหมาะสมในบริบทของกรอบกฎหมายของประเทศนั้นๆ

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน^{43 44}

การตรวจสอบของข้าพเจ้ามีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งรวมความเห็นของข้าพเจ้าอยู่ด้วย ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลคือความเชื่อมั่นในระดับสูงแต่ไม่ได้เป็นการรับประกันว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยจะสามารถตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่มีอยู่ได้เสมอไป ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดและถือว่ามีสาระสำคัญเมื่อคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่ารายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกันจะมีผลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินจากการใช้งบการเงินเหล่านี้

ในการตรวจสอบของข้าพเจ้าตามมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย ข้าพเจ้าได้ใช้ดุลยพินิจและการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการตรวจสอบ การปฏิบัติงานของข้าพเจ้ารวมถึง

- ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น และได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ความเสี่ยงที่ไม่พบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตจะสูงกว่าความเสี่ยงที่เกิดจากข้อผิดพลาด เนื่องจากการทุจริตอาจเกี่ยวกับการสมรู้ร่วมคิด การปลอมแปลงเอกสารหลักฐาน การตั้งใจละเว้นการแสดงผลข้อมูล การแสดงผลข้อมูลที่ไม่ตรงตามข้อเท็จจริงหรือการแทรกแซงการควบคุมภายใน
- ทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของบริษัท

⁴³ คำบรรยายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีอาจรวมอยู่ในภาคผนวก หรือ ในกรณีที่ถูกกฎหมาย ข้อบังคับ หรือมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศอนุญาตอย่างชัดเจน เป็นคำบรรยายบนเว็บไซต์ของหน่วยงานผู้มีอำนาจที่เหมาะสม หากคำบรรยายครอบคลุมและสอดคล้องกับมาตรฐานฉบับนี้ ในกรณีเช่นนี้ รายงานของผู้สอบบัญชีต้องอ้างอิงถึงตำแหน่งของภาคผนวกหรือคำบรรยายนั้น เมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน คำอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีจะรวมถึงเรื่องที่กำหนดในวรรค 9.5.33. เท่านั้น

⁴⁴ เมื่อมีการใช้ส่วนที่ 10 ให้อธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเพิ่มเติม โดยระบุว่า

- (1) ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีคือ การวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจภายในกลุ่มเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ
- (2) ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบในการกำหนดทิศทาง ควบคุมดูแลและสอบทานงานตรวจสอบที่ปฏิบัติเพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ และ
- (3) ผู้สอบบัญชียังคงเป็นผู้รับผิดชอบต่อความเห็นของผู้สอบบัญชีแต่เพียงผู้เดียว

- ประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งจัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร
- สรุปรูปเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารและจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ สรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญต่อความสามารถของบริษัทในการดำเนินงานต่อเนื่องหรือไม่ ถ้าข้าพเจ้าได้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ข้าพเจ้าต้องกล่าวไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้าโดยให้ข้อสังเกตถึงการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือถ้าการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวไม่เพียงพอ ความเห็นของข้าพเจ้าจะเปลี่ยนแปลงไป ข้อสรุปของข้าพเจ้าขึ้นอยู่กับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้า อย่างไรก็ตาม เหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคตอาจเป็นเหตุให้ [บริษัท] ต้องหยุดการดำเนินงานต่อเนื่อง
- [ประเมินการนำเสนอ โครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงินโดยรวม รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลว่า งบการเงินแสดงรายการและเหตุการณ์ในรูปแบบที่ทำให้มีการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรหรือไม่]⁴⁵

ข้าพเจ้าได้สื่อสารกับ [ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม)] ในเรื่องต่างๆ ที่สำคัญ ซึ่งรวมถึงขอบเขตและช่วงเวลาของการตรวจสอบตามที่ได้วางแผนไว้ ประเด็นที่มีนัยสำคัญที่พบจากการตรวจสอบรวมถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญในระบบการควบคุมภายในหากข้าพเจ้าได้พบในระหว่างการตรวจสอบของข้าพเจ้า

[ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี]

[เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี]

[ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี: สถานที่ซึ่งผู้สอบบัญชีประกอบวิชาชีพ]

[วันที่: ต้องไม่ลงวันที่ก่อนวันที่ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงหลักฐานที่ว่า (1) งบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลทั้งหมดที่ประกอบเป็นงบการเงินได้จัดทำเสร็จสิ้นแล้ว และ (2) ผู้ที่มีอำนาจได้ให้การรับรองว่าเป็นผู้รับผิดชอบต่องบการเงินเหล่านั้น]

⁴⁵ ใช้เมื่องบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร

- 9.4.2 เมื่อจบการเงินจัดทำตามแบบการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร คำอธิบายของความรับผิดชอบต่อการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องอ้างถึง “การจัดทำและการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรของการเงินเหล่านี้”
- 9.4.3. ผู้สอบบัญชีต้องไม่อ้างอิงถึงผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข เว้นแต่มีกฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดให้ทำเช่นนั้น หากมีกฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดให้มีการอ้างอิงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องระบุในรายงานของผู้สอบบัญชีว่าการอ้างอิงดังกล่าวไม่ได้ทำให้ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีลดลง

9.5. การเปลี่ยนแปลงความเห็น

ตาราง ก ถึง ค ที่แสดงด้านล่างนี้ได้อธิบายข้อกำหนดของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเพื่อใช้ในแต่ละสถานการณ์ที่แตกต่างกัน และรูปแบบและเนื้อหาของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

- 9.5.1. ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีตามตาราง ก ถึง ค ในกรณีนี้
- (ก) หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับทำให้ผู้สอบบัญชีสรุปว่าการเงินโดยรวมไม่ได้ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือ
 - (ข) ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อสรุปว่าการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- 9.5.2. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่อการเงินแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) เปลี่ยนหัวข้อ “เกณฑ์ในการแสดงความเห็น” เป็น “เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข” “เกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่าการเงินไม่ถูกต้อง” หรือ “เกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น” ตามที่อธิบายในตาราง ก ถึง ค และ
 - (ข) ภายใต้หัวข้อ “เกณฑ์ในการแสดงความเห็น” มีการอธิบายเหตุการณ์ ซึ่งทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ตาราง ก. เป็นการแสดงให้เห็นว่าดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับลักษณะของเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และการแผ่กระจายของผลกระทบหรือผลกระทบซึ่งอาจเกิดขึ้นต้องการเงิน ส่งผลต่อรูปแบบของการแสดงความเห็นอย่างไร

ลักษณะของเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแผ่กระจายของผลกระทบหรือผลกระทบซึ่งอาจเกิดขึ้นต้องการเงิน	
	มีสาระสำคัญแต่ไม่แผ่กระจาย	มีสาระสำคัญและแผ่กระจาย
งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ	การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข	การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง
ไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ	การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข	การไม่แสดงความเห็น

ตาราง ข ระบุการเปลี่ยนแปลงความเห็นของผู้สอบบัญชีสำหรับเหตุการณ์แต่ละประเภทในตาราง ก

ตาราง ข รูปแบบของความเห็น	แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร	แม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์
9.5.3. การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข รายงานของผู้สอบบัญชี – หัวข้อการแสดงความเห็น: “ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข” รายงานของผู้สอบบัญชี – หัวข้อเกณฑ์ในการแสดงความเห็น “เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข”	“ข้าพเจ้าเห็นว่า ยกเว้น [ผลกระทบหรือผลกระทบซึ่งอาจเกิดขึ้น] ⁴⁶ ตามที่กล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินของ โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตาม [มาตรฐานการรายงานทางการเงิน] ”	“.....ยกเว้น [ผลกระทบหรือผลกระทบซึ่งอาจเกิดขึ้น] ตามที่กล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข งบการเงินข้างต้นนี้จัดทำในสาระสำคัญ [ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน]”

⁴⁶ เรื่องที่กล่าวถึงในวงเล็บเหลี่ยม (เช่น []) จะต้องได้รับการปรับแก้ให้เหมาะสม

ตาราง ข รูปแบบของความเห็น	แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร	แม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์
9.5.4. การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง รายงานของผู้สอบบัญชี – หัวข้อการแสดงความเห็น “ความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง” รายงานของผู้สอบบัญชี – หัวข้อเกณฑ์ในการแสดงความเห็น “เกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง”	“..... งบการเงินข้างต้นนี้ ไม่ได้แสดง..... โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตาม [มาตรฐานการรายงานทางการเงิน] ”	“..... งบการเงินข้างต้นนี้ ไม่ได้จัดทำในสาระสำคัญตาม [มาตรฐานการรายงานทางการเงิน] ”
9.5.5. การไม่แสดงความเห็น รายงานของผู้สอบบัญชี – หัวข้อการแสดงความเห็น “การไม่แสดงความเห็น” รายงานของผู้สอบบัญชี – หัวข้อเกณฑ์ในการแสดงความเห็น “เกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น”	“ข้าพเจ้าได้รับการว่าจ้างให้ตรวจสอบงบการเงินของ...” “ข้าพเจ้าไม่สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินของ [บริษัท] ได้เนื่องจากเรื่องที่เกี่ยวข้องในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็นมีนัยสำคัญ ข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน”	

ตาราง ค ระบุสถานการณ์เฉพาะเมื่อต้องเปลี่ยนแปลงความเห็นของผู้สอบบัญชี และประเภทของความเห็นที่แสดงในสถานการณ์เหล่านั้น ตามลักษณะของเรื่องที่เกิดการเปลี่ยนแปลงความเห็น (ตาราง ก) ทั้งนี้ ตาราง ค ไม่ใช้การระบุสถานการณ์ทั้งหมดเมื่อต้องเปลี่ยนแปลงความเห็นของผู้สอบบัญชี

ตาราง ค สถานการณ์เฉพาะเมื่อต้องเปลี่ยนแปลงความเห็นของผู้สอบบัญชี	อ้างอิงย่อหน้าที่	มีเงื่อนไข	ไม่ถูกต้อง	ไม่แสดงความเห็น
ยอดยกมา				
9.5.6. ผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับยอดยกมา	4.5.4.	✓		✓

ตาราง ค				
สถานการณ์เฉพาะเมื่อต้องเปลี่ยนแปลงความเห็นของผู้สอบบัญชี	อ้างอิง ย่อหน้าที่	มีเงื่อนไข	ไม่ถูกต้อง	ไม่แสดง ความเห็น
9.5.7. ผู้สอบบัญชีสรุปผลตามหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า ยอดยกมา มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่กระทบต่อการเงินงวดปัจจุบันอย่างมีสาระสำคัญ และผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงไม่ได้รับการปรับปรุงอย่างเหมาะสมหรือไม่ได้นำเสนอหรือเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ	4.5.5.	✓	✓	
9.5.8. ผู้สอบบัญชีสรุปผลตามหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า นโยบายการบัญชีในงวดปัจจุบันไม่ได้นำมาปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ เช่นเดียวกับที่ใช้กับยอดยกมาตามแบบการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือการเปลี่ยนแปลงในนโยบายการบัญชีไม่ได้รับการบันทึกอย่างเหมาะสมหรือไม่ได้นำเสนอหรือเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอตามแบบการรายงานทางการเงิน	4.5.6.	✓	✓	
9.5.9. ผู้สอบบัญชีคนก่อนแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปต่อการเงินในงวดก่อนซึ่งยังคงเกี่ยวข้องและมีสาระสำคัญต่อการเงินในงวดปัจจุบัน	4.5.3.	✓	✓	✓
การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ				
9.5.10. ไม่ได้รับข้อมูลที่เพียงพอเกี่ยวกับข้อสงสัยการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ	7.4.26.	✓		✓
9.5.11. ผู้สอบบัญชีได้สรุปว่าการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่ระบุได้หรือที่มีข้อสงสัย มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่อการเงินและไม่ได้สะท้อนให้เห็นอย่างเพียงพอในงบการเงิน	7.4.27.	✓	✓	
9.5.12. ผู้สอบบัญชีถูกขัดขวางโดยผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลจากการได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อใช้ในการประเมินว่า มีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่อาจมีสาระสำคัญต่อการเงินเกิดขึ้นหรือมีแนวโน้มที่จะเกิดขึ้นหรือไม่	7.4.27.	✓		✓

ตาราง ค				
สถานการณ์เฉพาะเมื่อต้องเปลี่ยนแปลงความเห็นของผู้สอบบัญชี	อ้างอิง ย่อหน้าที่	มีเงื่อนไข	ไม่ถูกต้อง	ไม่แสดง ความเห็น
9.5.13. ผู้สอบบัญชีไม่สามารถตัดสินได้ว่าการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับมีสาเหตุจากการจำกัดขอบเขตโดยสถานการณ์มากกว่าโดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หรือไม่	7.4.27.	✓		✓
การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก				
9.5.14. ผู้สอบบัญชีสรุปว่าการปฏิเสธจากผู้บริหารในการอนุญาตให้ผู้สอบบัญชีส่งคำขอยืนยันไม่สมเหตุผล หรือผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องและเชื่อถือได้จากวิธีการตรวจสอบที่เป็นทางเลือกได้	7.3.24.	✓		✓
สินค้าคงเหลือ				
9.5.15. ผู้สอบบัญชีไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบที่เป็นทางเลือกเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมีอยู่จริงและสภาพของสินค้าคงเหลือ	7.4.21.	✓		✓
คดีความและการฟ้องร้อง				
9.5.16. ผู้บริหารปฏิเสธที่จะอนุญาตให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารหรือติดต่อกับที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของกิจการ หรือที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของกิจการปฏิเสธที่จะตอบจดหมายสอบถามอย่างเหมาะสมหรือถูกห้ามไม่ให้ตอบ; และผู้สอบบัญชีไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบที่เป็นทางเลือกเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอได้	7.4.25.	✓		✓
การดำเนินงานต่อเนื่อง				
9.5.17. งบการเงินจัดทำขึ้นโดยใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องแต่ในดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีแล้วการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินนั้นไม่เหมาะสม	7.4.1. 8.5.7.		✓	

ตาราง ค				
สถานการณ์เฉพาะเมื่อต้องเปลี่ยนแปลงความเห็นของผู้สอบบัญชี	อ้างอิง ย่อหน้าที่	มีเงื่อนไข	ไม่ถูกต้อง	ไม่แสดง ความเห็น
9.5.18. การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในงบการเงินไม่เพียงพอ 9.5.19. ในสถานการณ์ดังกล่าว วรรค “เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข” หรือ “เกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง” ต้องกล่าวว่า “มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ แต่งบการเงินไม่ได้เปิดเผยข้อมูลในเรื่องดังกล่าวอย่างเพียงพอ”	7.4.4. 8.5.8.	✓	✓	
9.5.20. ในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการที่ผู้บริหารได้ประเมินไว้ ระยะเวลาที่ประเมินน้อยกว่าสิบสองเดือนนับจากวันที่ในงบการเงิน และผู้บริหารไม่ได้ประเมินหรือขยายระยะเวลาที่ประเมิน ซึ่งส่งผลให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ	7.4.2.	✓		✓
เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน				
9.5.21. ผู้สอบบัญชีทราบถึงข้อเท็จจริงภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี แต่ก่อนวันที่เผยแพร่งบการเงิน และผู้บริหารไม่แก้ไขงบการเงินในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าต้องทำการแก้ไข	8.4.6.	✓	✓	✓
หนังสือรับรอง				
9.5.22. ผู้สอบบัญชีสรุปว่าหนังสือรับรองที่ได้รับตามมาตรฐานนี้ไม่น่าเชื่อถือ	8.6.5.	✓		✓
9.5.23. ผู้บริหารไม่ให้หนังสือรับรองสำหรับเรื่องใดเรื่องหนึ่งหรือหลายเรื่องตามที่ผู้สอบบัญชีร้องขอ	8.6.6.	✓		✓

ตาราง ค				
สถานการณ์เฉพาะเมื่อต้องเปลี่ยนแปลงความเห็นของผู้สอบบัญชี	อ้างอิง ย่อหน้าที่	มีเงื่อนไข	ไม่ถูกต้อง	ไม่แสดง ความเห็น
9.5.24. ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีข้อสงสัยเกี่ยวกับความซื่อสัตย์ของผู้บริหาร จนทำให้หนังสือรับรองสำหรับประเด็นที่กำหนดในย่อหน้าที่ 8.6.1 (ก) – (ค) ไม่น่าเชื่อถือ	8.6.7.			✓
9.5.25. ผู้บริหารไม่ให้หนังสือรับรองตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 8.6.1 (ก) – (ค)	8.6.7.			✓
ตัวเลขเปรียบเทียบ				
9.5.26. มีการแสดงตัวเลขเปรียบเทียบ; รายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับงบการเงินงวดก่อนตามที่ออกมาก่อนหน้าได้แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ไม่แสดงความเห็น หรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง; และเรื่องที่เกิดขึ้นทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปยังไม่ได้รับการแก้ไข วรรคเกณฑ์การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปต้อง : (ก) อ้างถึงตัวเลขในงบการเงินงวดปัจจุบันและตัวเลขเปรียบเทียบในการอธิบายเรื่องที่เกิดขึ้นทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเมื่อผลกระทบหรือผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นของเรื่องดังกล่าวต่อตัวเลขงวดปัจจุบันมีสาระสำคัญหรือ (ข) ในกรณีอื่น อธิบายว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากผลกระทบหรือผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นของเรื่องที่ยังไม่ได้รับแก้ไขต่อการเปรียบเทียบตัวเลขในงวดปัจจุบันและตัวเลขเปรียบเทียบ	9.7.6.	✓	✓	✓
อื่น ๆ				
9.5.27. ผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ	8.5.6.	✓		✓

ตาราง ค				
สถานการณ์เฉพาะเมื่อต้องเปลี่ยนแปลงความเห็นของผู้สอบบัญชี	อ้างอิง ย่อหน้าที่	มีเงื่อนไข	ไม่ถูกต้อง	ไม่แสดง ความเห็น
9.5.28. งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามข้อกำหนดของแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรไม่ได้นำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร	9.3.2.		✓	
9.5.29. งบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ และในสถานการณ์ที่ยากยิ่งที่จะเกิดขึ้น ผู้สอบบัญชีสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า งบการเงินนั้นทำให้เกิดการเข้าใจผิด	9.3.3.	✓	✓	✓

เรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

9.5.30. หากผู้สอบบัญชีอ้างอิงถึงผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชีเนื่องจากการอ้างอิงดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจเกี่ยวกับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องระบุในรายงานของผู้สอบบัญชีว่าการอ้างอิงดังกล่าวไม่ได้ทำให้ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีลดลง

9.5.31. ในกรณีที่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินเกี่ยวกับ

- (ก) จำนวนเงินที่ระบุในงบการเงิน (ซึ่งรวมถึงการเปิดเผยเกี่ยวกับจำนวนเงิน) ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายเหตุการณ์และจำนวนผลกระทบทางการเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (เว้นแต่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ) ไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นกรณีที่ในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนผลกระทบทางการเงินได้ ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นดังกล่าว
- (ข) การเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพ ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลผิดพลาดอย่างไร
- (ค) การไม่เปิดเผยข้อมูลซึ่งถูกกำหนดให้เปิดเผย ผู้สอบบัญชีต้อง
 - (1) ทารือกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับการไม่เปิดเผยข้อมูลดังกล่าว
 - (2) อธิบายลักษณะของข้อมูลที่ถูกละเว้นการเปิดเผยไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็น และ
 - (3) เปิดเผยข้อมูลที่ถูกละเว้นนั้นหากเป็นไปได้ในทางปฏิบัติและผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับข้อมูลที่ถูกละเว้นนั้นแล้ว เว้นแต่กฎหมายหรือข้อบังคับห้ามมิให้เปิดเผยข้อมูลที่ถูกละเว้นดังกล่าว

9.5.32. ในกรณีที่การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นผลมาจากการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายเหตุผลที่ไม่สามารถหาหลักฐานดังกล่าวได้ไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็น

9.5.33. เมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่อการเงิน เนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องดัดแปลงคำอธิบายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีตามย่อหน้าที่ 9.4.1. เพื่อให้มีเฉพาะข้อความต่อไปนี้

- (ก) ข้อความที่ระบุว่า ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี คือ การปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยและการออกรายงานผู้สอบบัญชี
- (ข) ข้อความที่ระบุว่า เนื่องจากเรื่องที่ถูกกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อการเงินที่ตรวจสอบได้ และ
- (ค) ข้อความที่ระบุว่า ผู้สอบบัญชีเป็นอิสระจากกิจการตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบและได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่นของผู้สอบบัญชีตามข้อกำหนดเหล่านี้

9.5.34. หากผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือไม่แสดงความเห็นต่อการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายถึงเหตุผลสำหรับเหตุการณ์อื่น ๆ ซึ่งผู้สอบบัญชีตระหนักว่าจะส่งผลให้แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป รวมทั้งผลกระทบของเรื่องดังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นด้วย

9.6. วรรคอื่น ๆ ในรายงานของผู้สอบบัญชี

วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีนำมาใช้เมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาว่ามีความจำเป็นที่จะต้อง

- (ก) ขอให้ผู้ใช้งบการเงินสังเกตเรื่องหรือเรื่องต่าง ๆ ที่ได้แสดงหรือเปิดเผยไว้ในงบการเงินซึ่งมีความสำคัญและจำเป็นต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับงบการเงิน (วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์) หรือ
- (ข) ขอให้ผู้ใช้งบการเงินสังเกตเรื่องหรือเรื่องต่าง ๆ นอกเหนือจากที่ได้แสดงหรือเปิดเผยไว้ในงบการเงิน ซึ่งเกี่ยวข้องกับความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับการตรวจสอบความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีหรือรายงานของผู้สอบบัญชี (วรรคเรื่องอื่น)

วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์

9.6.1. หากผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าจำเป็นต้องขอให้ผู้ใช้งบการเงินสังเกตเรื่องที่ได้แสดงหรือเปิดเผยไว้แล้วในงบการเงิน ซึ่งภายใต้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีแล้ว เป็นเรื่องที่มีความสำคัญและจำเป็นต่อ

ความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับงบการเงินและผู้สอบบัญชีไม่ต้องแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปจากข้อมูลหรือเหตุการณ์นั้น ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มวรรณชั้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี โดยระบุว่ารายงานของผู้สอบบัญชีไม่ได้แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่เน้นนั้น

ตัวอย่างที่อาจต้องเพิ่มวรรณชั้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี ได้แก่

- เมื่อแม่บทการรายงานทางการเงินที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับไม่เหมาะสมแต่ถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ
- เมื่อผู้สอบบัญชีทราบข้อมูลภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และผู้สอบบัญชีได้เสนอรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับใหม่หรือฉบับแก้ไข (นั่นคือ เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน)

การเพิ่มวรรณชั้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีไม่กระทบต่อความเห็นของผู้สอบบัญชี วรรณชั้นข้อมูลและเหตุการณ์ไม่ใช้การทดแทนเรื่องต่อไปนี้

- (ก) การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ที่จำเป็นตามสถานการณ์ของงานตรวจสอบนั้นๆ
- (ข) การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกำหนดให้ผู้บริหารเป็นผู้จัดทำ หรือตามที่จำเป็นต่อการนำเสนอข้อมูลที่ต้องการตามที่ควร หรือ
- (ค) การรายงานเมื่อเกิดความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดความสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

วรรณชั้นเรื่องอื่น

เนื้อหาของวรรณชั้นเรื่องอื่นสะท้อนให้เห็นอย่างชัดเจนว่าเรื่องอื่นดังกล่าวไม่ได้ถูกกำหนดให้แสดงหรือเปิดเผยในงบการเงิน วรรณชั้นเรื่องอื่นไม่รวมถึงข้อมูลที่ถูกห้ามไม่ให้เผยแพร่โดยกฎหมาย ข้อบังคับ หรือมาตรฐานทางวิชาชีพอื่น ๆ เช่น จรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับการรักษาความลับของข้อมูล วรรณชั้นเรื่องอื่นไม่รวมถึงข้อมูลที่ถูกกำหนดให้เป็นผู้ให้

- 9.6.2. หากผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าจำเป็นต้องสื่อสารเรื่องที่น่าสงสัยนอกเหนือจากที่ได้แสดงหรือเปิดเผยไว้แล้วในงบการเงิน ซึ่งภายใต้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีแล้วเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับการตรวจสอบ ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี หรือรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องมีวรรณชั้นเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชี หากการสื่อสารดังกล่าวไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ

เนื้อหาในวรรคอื่น ๆ ในรายงานผู้สอบบัญชี

9.6.3. เมื่อผู้สอบบัญชีได้รวมวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ วรรคเรื่องอื่น หรือวรรคความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง ไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องรวมเรื่องตามตาราง ง ด้านล่างนี้

ตาราง ง			
ย่อหน้าหรือส่วน	ตำแหน่งในหน้า รายงาน	หัวข้อที่ต้องรวมถึง	เนื้อหาที่ต้องรวมถึง
9.6.4. วรรคเน้นข้อมูล และเหตุการณ์	มีส่วนที่แยกต่างหาก ในรายงานของ ผู้สอบบัญชี	หัวข้อที่เหมาะสม ซึ่งรวมถึง “วรรคเน้นข้อมูล และเหตุการณ์”	การอ้างอิงอย่างชัดแจ้งถึงเรื่องที่เน้นและ การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงินซึ่ง อธิบายเรื่องดังกล่าวไว้โดยละเอียด การอ้างอิงเฉพาะข้อมูลที่น่าเสนอและเปิดเผย ในงบการเงิน การระบุว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีไม่ได้ เปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากเรื่องที่เน้นดังกล่าว
9.6.5. วรรคเรื่องอื่น	มีส่วนที่แยกต่างหาก ในรายงานของ ผู้สอบบัญชี	หัวข้อที่เหมาะสม ซึ่งรวมถึง “วรรค เรื่องอื่น”	ตามความเหมาะสมในแต่ละสถานการณ์
9.6.6. วรรคความไม่ แน่นอนที่มี สาระสำคัญที่ เกี่ยวข้องกับการ ดำเนินงานต่อเนื่อง	มีส่วนที่แยกต่างหาก ในรายงานของ ผู้สอบบัญชี	“ความไม่แน่นอน ที่มีสาระสำคัญที่ เกี่ยวข้องการ ดำเนินงาน ต่อเนื่อง”	การขอให้สังเกตหมายเหตุประกอบงบการเงิน ที่เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มี สาระสำคัญนั้น ระบุว่าเหตุการณ์หรือสถานการณ์แสดงให้เห็น ว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญซึ่งอาจ เป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับ ความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของ กิจการและความเห็นของผู้สอบบัญชีไม่ได้ เปลี่ยนแปลงไปจากเรื่องดังกล่าว

9.6.7. เมื่อผู้สอบบัญชีพบเหตุการณ์ภายหลังวันที่เผยแพร่งบการเงิน และผู้บริหารได้แก้ไขงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์หรือวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชี ฉบับที่ออกใหม่หรือฉบับที่แก้ไข โดยขอให้ผู้ใช้งบการเงินสังเกตเหตุผลของการแก้ไขงบการเงิน และอ้างอิงถึงรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้ออกไปแล้วฉบับก่อนหน้า

9.7. ข้อมูลเปรียบเทียบ—ตัวเลขเปรียบเทียบและงบการเงินเปรียบเทียบ

9.7.1. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่างบการเงินได้รวมข้อมูลเปรียบเทียบ ตามที่กำหนดไว้ในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และข้อมูลดังกล่าวมีการจัดประเภทอย่างเหมาะสมหรือไม่ ในการนี้ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่า

- (ก) จำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่แสดงในงวดก่อนตรงกันกับข้อมูลเปรียบเทียบ หรือได้มีการปรับย้อนหลังหรือไม่ และ
- (ข) นโยบายการบัญชีที่ใช้ในข้อมูลเปรียบเทียบมีความสม่ำเสมอกับนโยบายการบัญชีที่ใช้ในงวดปัจจุบัน หรือในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี จะต้องพิจารณาว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวได้มีการบันทึกบัญชีอย่างเหมาะสม และได้แสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอหรือไม่

9.7.2. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้ทราบว่าเป็นไปได้ที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลเปรียบเทียบในขณะที่ตรวจสอบงวดปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามความจำเป็นในสถานการณ์นั้นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อพิจารณาว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ในกรณีที่งบการเงินงวดก่อนมีการปรับปรุงแก้ไข ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าข้อมูลเปรียบเทียบตรงกับงบการเงินที่มีการปรับปรุงแก้ไขแล้ว

9.7.3. ในกรณีที่งบการเงินงวดก่อนตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีคนก่อน และผู้สอบบัญชีไม่ถูกห้ามโดยกฎหมายหรือข้อบังคับในการอ้างอิงถึงรายงานของผู้สอบบัญชีคนก่อนต่อตัวเลขเปรียบเทียบ และผู้สอบบัญชีได้ตัดสินใจที่จะอ้างอิงถึงรายงานของผู้สอบบัญชีคนก่อน ผู้สอบบัญชีต้องระบุเรื่องต่อไปนี้ในวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชี

- (ก) งบการเงินงวดก่อนตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีคนก่อน
- (ข) รูปแบบของความเห็นที่ผู้สอบบัญชีคนก่อนแสดงไว้ และเหตุผลสำหรับกรณีที่เป็นความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และ
- (ค) วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีคนก่อน

9.7.4. ในกรณีที่งบการเงินงวดก่อนตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีคนก่อน และมีการนำข้อมูลมาใช้เป็นงบการเงินเปรียบเทียบ นอกจากการแสดงความเห็นต่องบการเงินงวดปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีต้องระบุเรื่องต่อไปนี้ในวรรคเรื่องอื่น

- (ก) งบการเงินงวดก่อนตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีคนก่อน
- (ข) รูปแบบของความเห็นที่ผู้สอบบัญชีคนก่อนแสดงไว้ และเหตุผลสำหรับกรณีที่เป็นความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และ
- (ค) วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีคนก่อน เว้นแต่ว่ารายงานของผู้สอบบัญชีคนก่อนต่องบการเงินงวดก่อนได้มีการออกใหม่พร้อมกับงบการเงิน

9.7.5. ในกรณีที่งบการเงินงวดก่อนไม่ได้มีการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องระบุในวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีว่าตัวเลขเปรียบเทียบหรืองบการเงินเปรียบเทียบไม่ได้มีการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ข้อความดังกล่าวไม่ได้ปลดเปลื้องภาระของผู้สอบบัญชีจากข้อกำหนดที่ระบุให้ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่ายอดยกมาไม่ได้แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงินงวดปัจจุบัน

ตัวเลขเปรียบเทียบ

9.7.6. ในกรณีที่มีการนำเสนอตัวเลขเปรียบเทียบ ความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องไม่อ้างอิงถึงตัวเลขเปรียบเทียบ ยกเว้นเฉพาะกรณีที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 9.7.5. หรือในสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- (ก) ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินงวดก่อนที่ได้เผยแพร่ไปแล้วอย่างมีเงื่อนไข ไม่แสดงความเห็น หรือแสดงความเห็นว่างงบการเงินไม่ถูกต้อง และเรื่องที่ทำให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปดังกล่าวยังไม่ได้รับการแก้ไข ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปต่องบการเงินงวดปัจจุบัน⁴⁷
- (ข) ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีว่างงบการเงินงวดก่อนมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งผู้สอบบัญชีได้เคยแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขไว้ และตัวเลขเปรียบเทียบยังไม่ได้มีการปรับย้อนหลังอย่างเหมาะสม หรือยังไม่ได้มีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเหมาะสม ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือแสดงความเห็นว่างงบการเงินไม่ถูกต้องในรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินงวดปัจจุบัน ซึ่งตัวเลขเปรียบเทียบได้แสดงไว้เป็นส่วนหนึ่งในงบการเงินงวดปัจจุบัน

งบการเงินเปรียบเทียบ

9.7.7. ในกรณีที่มีการนำเสนองบการเงินเปรียบเทียบ ความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องอ้างอิงถึงงวดบัญชีแต่ละงวดที่งบการเงินได้มีการนำเสนอและมีการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

9.7.8. ในการรายงานต่องบการเงินงวดก่อนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงวดปัจจุบัน หากความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินงวดก่อนดังกล่าวแตกต่างไปจากความเห็นซึ่งผู้สอบบัญชีได้แสดงไว้เดิม ผู้สอบบัญชีต้องเปิดเผยถึงเหตุผลสำคัญที่ทำให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแตกต่างไปจากที่รายงานไว้เดิมในวรรคเรื่องอื่น

9.8. ข้อมูลอื่น

ข้อมูลอื่น หมายถึง ข้อมูลทางการเงินหรือที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน (นอกเหนือจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินดังกล่าว) ซึ่งรวมอยู่ในรายงานประจำปีของกิจการ

⁴⁷ สำหรับผลกระทบต่อรายงานผู้สอบบัญชี ดูที่ส่วนที่ 9 ย่อหน้าที่ 9.5.26.

- 9.8.1. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาโดยผ่านการปรึกษาหารือร่วมกับผู้บริหารเกี่ยวกับเอกสารหรือชุดของเอกสาร ซึ่งนำมาประกอบเป็นรายงานประจำปี และลักษณะและช่วงเวลาที่ได้วางแผนไว้ของกิจการในการออกเอกสารหรือชุดเอกสารดังกล่าว
- 9.8.2. ผู้สอบบัญชีต้องอ่านข้อมูลอื่นและในการอ่านนั้น ผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) พิจารณาว่ามีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญระหว่างข้อมูลอื่นและงบการเงินหรือไม่ และ
 - (ข) พิจารณาว่ามีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญระหว่างข้อมูลอื่นและความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีหรือไม่
- 9.8.3. ในขณะที่อ่านข้อมูลอื่นตามย่อหน้าที่ 9.8.2. (ก) ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความสอดคล้องกันโดยเปรียบเทียบจำนวนเงินหรือรายการอื่นในข้อมูลอื่นที่ถูกเลือก (ซึ่งเป็นจำนวนหรือรายการเดียวกัน หรือในรูปแบบสรุป หรือให้รายละเอียดมากขึ้น สำหรับจำนวนเงินหรือรายการอื่นในงบการเงิน) กับจำนวนเงินนั้นหรือรายการอื่นนั้นในงบการเงิน
- ในการประเมินความสอดคล้องของจำนวนเงินหรือรายการอื่นในข้อมูลอื่นที่ถูกเลือกกับจำนวนเงินหรือรายการอื่นในงบการเงิน ไม่มีข้อกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องเปรียบเทียบจำนวนเงินหรือรายการอื่นในข้อมูลอื่นทั้งหมด (ซึ่งเป็นจำนวนหรือรายการเดียวกัน หรือในรูปแบบสรุป หรือให้รายละเอียดมากขึ้น สำหรับจำนวนเงินหรือรายการอื่นในงบการเงิน) กับจำนวนเงินนั้นหรือรายการอื่นนั้นในงบการเงิน
- 9.8.4. ในขณะที่อ่านข้อมูลอื่น ผู้สอบบัญชีต้องให้ความสนใจในการระบุ ว่า ข้อมูลอื่นที่เหลือยู่ที่ไม่เกี่ยวข้องกับงบการเงินหรือความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่
- 9.8.5. หากผู้สอบบัญชีระบุว่าจะอาจมีความขัดแย้งของข้อมูลที่มีสาระสำคัญ (หรือทราบว่าข้อมูลอื่นอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ) ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหารและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบอื่น หากพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อสรุปให้ได้ว่า
- (ก) ข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่
 - (ข) งบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ หรือ
 - (ค) มีความจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีต้องปรับความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการให้เป็นปัจจุบันหรือไม่
- 9.8.6. หากผู้สอบบัญชีสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องร้องขอให้ผู้บริหารแก้ไขข้อมูลอื่นนั้น หากผู้บริหาร
- (ก) เห็นด้วยกับการแก้ไขให้ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีต้องสรุปให้ได้ว่ามีการแก้ไขแล้ว หรือ
 - (ข) ปฏิเสธการแก้ไขให้ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเรื่องดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและร้องขอให้แก้ไขให้ถูกต้อง หากข้อมูลอื่นนั้นยังคงไม่ถูกแก้ไขให้ถูกต้อง

ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชีตามตาราง จ ด้านล่างหรือ
ถอนตัวจากงานสอบบัญชีหากเป็นไปได้

9.8.7. หากผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นบางส่วนหรือทั้งหมด ณ วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชี
ต้องรวมส่วนของข้อมูลอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีตามตาราง จ

ตาราง จ	ตำแหน่งในหน้า รายงาน	หัวข้อต้อง รวมถึง	เนื้อหาต้องรวมถึง
ย่อหน้าหรือส่วน			
9.8.8. ส่วนของ ข้อมูลอื่น	ส่วนที่แยกต่างหากใน รายงานของผู้สอบบัญชี	"ข้อมูลอื่น" หรือหัวข้อ อื่นที่เหมาะสม	(ก) ข้อความที่แสดงว่าผู้บริหารรับผิดชอบต่อข้อมูลอื่น (ข) การระบุถึงข้อมูลอื่น (ถ้ามี) ที่ได้รับโดยผู้สอบบัญชี ก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี (ค) ข้อความที่แสดงว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีไม่ ครอบคลุมถึงข้อมูลอื่น ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงไม่ แสดงความเห็นจากการตรวจสอบหรือให้ความ เชื่อมั่นใดๆ ต่อข้อมูลอื่น (ง) รายละเอียดเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบ บัญชีในการอ่าน การพิจารณา และการรายงานต่อ ข้อมูลอื่นตามที่กำหนดในมาตรฐานฉบับนี้ และ (จ) หากผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นก่อนวันที่ในรายงาน ของผู้สอบบัญชี ให้มี (1) ข้อความว่าผู้สอบบัญชีไม่มีเหตุการณ์ที่ต้อง รายงาน หรือ (2) ข้อความที่อธิบายถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ยังไม่ได้แก้ไขให้ ถูกต้องในข้อมูลอื่น หากผู้สอบบัญชีสรุปว่า ข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญที่ยังไม่ได้รับการแก้ไข

9.8.9. เมื่อผู้สอบบัญชีต้องไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน รายงานผู้สอบบัญชีต้องไม่มีส่วนของ
ข้อมูลอื่น เว้นแต่จะมีการกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ

9.9. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานเฉพาะเรื่อง

นอกเหนือจากข้อกำหนดทั่วไปเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานที่ระบุในส่วนที่ 2.4. ซึ่งใช้กับทุกส่วนของงานตรวจสอบ เรื่องที่ต้องจัดทำเอกสารหลักฐานเป็นการเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับส่วนนี้ได้อธิบายไว้ดังต่อไปนี้

- 9.9.1. ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกวิธีปฏิบัติงานที่ใช้เกี่ยวกับข้อมูลอื่นและเก็บข้อมูลอื่นชุดสุดท้ายไว้ในเอกสารหลักฐานการตรวจสอบ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

10. การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ

เนื้อหา

ส่วนที่ 10 อธิบายข้อพิจารณาพิเศษที่ใช้กับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ในส่วนนี้ คำว่า “ผู้สอบบัญชี” หมายถึง “ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ”

ขอบเขตของส่วนนี้

ทุกส่วนในมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยฉบับนี้นำมาปฏิบัติใช้กับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติในหัวข้อนี้อ้างถึงหรือขยายความการประยุกต์ส่วนอื่นๆ ของมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยนี้กับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ

10.1. วัตถุประสงค์

10.1.1. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ เพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ ไม่ว่าจะเป็นการทุจริตหรือข้อผิดพลาดรวมทั้งวางแผนและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ประเมินไว้อย่างเหมาะสม

10.2. กิจกรรมการวางแผน

10.2.1. ในการประยุกต์ส่วนที่ 5 ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำและปรับปรุง (เมื่อเหมาะสม) ขอบเขต ช่วงเวลา และการกำหนดแนวทางของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ในการนี้ ผู้สอบบัญชีต้องกำหนด

- (ก) กิจการภายในกลุ่มที่จะมีการปฏิบัติงานตรวจสอบ และ
- (ข) ทรัพยากรที่จำเป็นในการปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ

กิจการภายในกลุ่ม

การกำหนดกิจการภายในกลุ่มที่จะได้รับการตรวจสอบเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ตัวอย่างของเรื่องที่สามารถมีอิทธิพลต่อการกำหนดดังกล่าวของผู้สอบบัญชีประกอบด้วย

- ลักษณะของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินของกลุ่มกิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่ม เช่น กิจการหรือหน่วยธุรกิจที่เพิ่งก่อตั้งหรือซื้อใหม่ หรือกิจการหรือหน่วยธุรกิจที่มีการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญเกิดขึ้น
- สัดส่วนของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการที่กระจายอยู่ตามกิจการภายในกลุ่ม โดยพิจารณาในแง่ของ

ขนาดและลักษณะของสินทรัพย์ หนี้สิน และรายการ ซึ่งมีอยู่ตามสถานที่หรือหน่วยธุรกิจ เทียบกับงบการเงินของกลุ่มกิจการ

- การคาดการณ์ว่าจะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญทั้งหมดในงบการเงินของกลุ่มกิจการจากงานตรวจสอบที่วางแผนไว้สำหรับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มที่ระบุ
- ลักษณะและขอบเขตของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือข้อบกพร่องของการควบคุมที่พบในกิจการภายในกลุ่มจากการตรวจสอบงวดก่อน
- ลักษณะและขอบเขตของการใช้การควบคุมร่วมกันทั่วทั้งกลุ่มกิจการ และกลุ่มกิจการรวมศูนย์กิจกรรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินไว้ที่ส่วนกลางหรือไม่ หากใช้รวมศูนย์อย่างไร

ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจกำหนดว่าข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจบางแห่งอาจพิจารณารวมกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนและการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ ทั้งนี้ขึ้นกับความเข้าใจในโครงสร้างองค์กรของกลุ่มกิจการและระบบสารสนเทศของกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น กลุ่มกิจการอาจประกอบด้วยกิจการที่เป็นนิติบุคคล 3 กิจการที่มีลักษณะธุรกิจคล้ายคลึงกัน ดำเนินงานในที่ตั้งทางภูมิศาสตร์เดียวกัน อยู่ภายใต้ผู้บริหารชุดเดียวกัน และใช้ระบบการควบคุมภายในร่วมกัน (ซึ่งรวมถึงระบบสารสนเทศด้วย) ในสถานการณ์นี้ ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจที่จะรวมกิจการที่เป็นนิติบุคคลทั้ง 3 กิจการนี้เป็นกิจการภายในกลุ่มหนึ่งกิจการ

ทรัพยากร

ส่วนที่ 3 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานพิจารณาให้มีทรัพยากรที่เพียงพอและเหมาะสมในการตรวจสอบกลุ่มกิจการภายในเวลาที่เหมาะสม การกำหนดทรัพยากรที่จำเป็นต่อการตรวจสอบกลุ่มกิจการเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ และอาจรวมถึง

- ความเข้าใจเกี่ยวกับกลุ่มกิจการ
- กิจการภายในกลุ่มที่จะได้รับการตรวจสอบ สถานที่ตั้งของของกิจการภายในกลุ่มนั้น และปัจจัยอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น ภาษา วัฒนธรรม และกฎเกณฑ์ และ
- การเลือกว่าการตรวจสอบจะปฏิบัติแบบรวมศูนย์ที่ส่วนกลาง ที่กิจการภายในกลุ่ม หรือทั้งสองแบบผสมกัน

- 10.2.2. หากภายหลังการตอบรับงานหรือการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้างานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสรุปว่าไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องพิจารณาผลกระทบที่เป็นไปได้ต่อการตรวจสอบกลุ่มกิจการ

10.3. ความมีสาระสำคัญ

- 10.3.1. ในการประยุกต์ส่วนที่ 5 เมื่อประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีหรือการเปิดเผยข้อมูลที่ถูกรวมในงบการเงินของกลุ่มกิจการมีการกระจายตัวอยู่ทั่วทั้งกิจการภายในกลุ่ม เพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนและการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่ม ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มต้องต่ำกว่าความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการ เพื่อจัดการกับความเสี่ยงจากการรวม

๖

ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มอาจแตกต่างกันไปในแต่ละกิจการภายในกลุ่ม นอกจากนี้ จำนวนความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มสำหรับแต่ละกิจการภายในกลุ่มไม่จำเป็นต้องเป็นส่วนตามหลักคณิตศาสตร์ของความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการ ดังนั้น จำนวนรวมของจำนวนความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มทั้งหมดอาจเกินความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการ

มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้มีการกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มสำหรับแต่ละประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลของกิจการภายในกลุ่มที่มีการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ในสถานการณ์เฉพาะของบางกลุ่มกิจการ หากมีประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลใดที่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในจำนวนที่มีค่าน้อยกว่าความมีสาระสำคัญโดยรวมสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการแต่สามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าจะมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินที่พิจารณาจากงบการเงินของกลุ่มกิจการ ส่วนที่ 5 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ (ระดับหนึ่ง หรือหลายระดับ) เพื่อใช้กับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลเหล่านั้น ในสถานการณ์เหล่านี้ ผู้สอบบัญชีอาจต้องพิจารณาว่าความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มที่ต่ำกว่าจำนวนดังกล่าวอาจเหมาะสมสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลเหล่านั้นหรือไม่

การกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มไม่ใช่แค่การคำนวณตามหลักคณิตศาสตร์แต่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีอาจคำนึงถึงในการกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่ม รวมถึง

- ระดับของการกระจายตัวของข้อมูลทางการเงินในงบการเงินของกลุ่มกิจการไปทั่วทั้งกิจการภายในกลุ่ม (เช่น เมื่อการกระจายตัวไปทั่วทั้งกิจการภายในกลุ่มอยู่ในระดับสูงย่อมจะมีความเหมาะสมที่จะกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มให้ต่ำลงเพื่อจัดการกับความเสี่ยงจากการรวม) ความมีนัยสำคัญของกิจการภายในกลุ่มเมื่อเปรียบเทียบกับกลุ่มกิจการอาจมีผลกระทบต่อระดับการกระจายตัว

ดังกล่าว (เช่น หากกิจการภายในกลุ่มแห่งเดียวถือเป็นสัดส่วนที่สำคัญต่อกิจกรรมย่อมเป็นไปได้ที่การกระจายตัวไปทั่วทั้งกิจการภายในกลุ่มจะอยู่ในระดับต่ำ)

- ความคาดหวังเกี่ยวกับลักษณะ ความถี่ และขนาดของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม เช่น ลักษณะและขอบเขตของการแสดงข้อมูลที่ขัดกับข้อเท็จจริงที่พบที่กิจการภายในกลุ่มนั้นจากการตรวจสอบครั้งก่อน ๆ

ในการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการรวม ย่อหน้าที่ 10.3.1. กำหนดให้มีความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มต้องต่ำกว่าความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการ แต่ในบางสถานการณ์ ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มอาจถูกกำหนดให้ใกล้เคียงกับความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการ เนื่องจากมีความเสี่ยงจากการรวมต่ำ เช่น เมื่อข้อมูลทางการเงินสำหรับกิจการภายในกลุ่มแห่งหนึ่งเป็นสัดส่วนที่สำคัญมากในงบการเงินของกลุ่มกิจการ

10.4. การทำความเข้าใจกลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ

10.4.1. ในการประยุกต์ส่วนที่ 6 ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบในการทำความเข้าใจเรื่องดังต่อไปนี้

- (ก) โครงสร้างองค์กรของกลุ่มกิจการและรูปแบบธุรกิจของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึง
 - (1) ที่ตั้งในการดำเนินงานหรือการทำการกิจกรรมของกลุ่มกิจการ
 - (2) ลักษณะการดำเนินงานหรือกิจกรรมของกลุ่มกิจการและระดับของความคล้ายคลึงกันของเรื่องดังกล่าวทั่วทั้งกลุ่มกิจการ และ
 - (3) ระดับของการบูรณาการระหว่างรูปแบบธุรกิจของกลุ่มกิจการกับการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ
- (ข) แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางบัญชีทั่วทั้งกลุ่มกิจการ
- (ค) ระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึง
 - (1) กระบวนการจัดทำงบการเงินรวมที่กลุ่มกิจการใช้ และรายการปรับปรุงเพื่อจัดทำงบการเงินรวม
 - (2) ลักษณะและระดับของการใช้การควบคุมร่วมกัน
 - (3) กลุ่มกิจการรวมกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินมาไว้ที่ส่วนกลางอย่างไร และ
 - (4) ผู้บริหารของกลุ่มกิจการสื่อสารเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สนับสนุนการจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการไปยังผู้บริหารของกิจการหรือหน่วยธุรกิจต่าง ๆ อย่างไร

10.5. การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

10.5.1. ในการประยุกต์ส่วนที่ 6 และจากการทำความเข้าใจกลุ่มกิจการในย่อหน้าที่ 10.4.1. ผู้สอบบัญชีต้องระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม

ในการประยุกต์ส่วนที่ 6 ผู้สอบบัญชีต้องระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต รวมทั้งออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมโดยกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบให้ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ประเมินไว้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ข้อมูลที่ใช้ในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตอาจรวมถึงข้อมูลต่อไปนี้

- มีกิจการภายในกลุ่มบางแห่งที่มีโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตสูงกว่าปกติหรือไม่
- มีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตหรือข้อบ่งชี้เกี่ยวกับความลำเอียงของผู้บริหารในกระบวนการจัดทำงบการเงินรวมหรือไม่
- ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกลุ่มกิจการติดตามผลของกระบวนการของผู้บริหารของกลุ่มกิจการในการระบุและตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริตในกลุ่มกิจการอย่างไร และติดตามผลการควบคุมที่ผู้บริหารของกลุ่มกิจการกำหนดขึ้นเพื่อลดความเสี่ยงเหล่านั้นอย่างไร
- คำตอบของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกลุ่มกิจการและผู้บริหารของกลุ่มกิจการต่อการสอบถามของผู้สอบบัญชีว่าบุคคลเหล่านั้นทราบเกี่ยวกับการทุจริต หรือข้อสงสัยหรือข้อกล่าวหาเกี่ยวกับการทุจริต ที่ส่งผลกระทบต่อกิจการภายในกลุ่มหรือกลุ่มกิจการหรือไม่

10.6. การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้

10.6.1. ในการประยุกต์ส่วนที่ 7 ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดกิจการภายในกลุ่มที่จะปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม และลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตการตรวจสอบที่จะปฏิบัติที่กิจการภายในกลุ่มเหล่านั้น

วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมอาจได้รับการออกแบบและปฏิบัติงานจากส่วนกลาง หากโดยรวมแล้วหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการจากการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีหรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญประเภทหนึ่งหรือหลายประเภท

จะตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้ เช่น หากจัดทำบันทึกทางบัญชีสำหรับรายการรายได้ของทั้งกลุ่มกิจการไว้ที่ส่วนกลาง

ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดว่าข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มหลายแห่งสามารถถือเป็นประชากรกลุ่มเดียวกันเพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม เช่น เมื่อพิจารณาว่ารายการค้าต่าง ๆ มีคุณลักษณะที่เหมือนกันเนื่องจากมีลักษณะเฉพาะอย่างเดียวกัน ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องเหมือนกัน รวมทั้งการควบคุมได้รับการออกแบบและปฏิบัติงานในลักษณะที่สอดคล้องกัน ในสถานการณ์ดังกล่าว ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการจะถูกนำมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติงาน

ในบางสถานการณ์ วิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการซึ่งเกี่ยวข้องกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม อาจปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าที่ระดับของกิจการภายในกลุ่ม ในการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าขอบเขตของงานที่ทำที่กิจการภายในกลุ่มดังต่อไปนี้มีความเหมาะสม

- ออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับข้อมูลทางการเงินทั้งหมดของกิจการภายในกลุ่ม
- ออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับประเภทของรายการยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลประเภทหนึ่งหรือหลายประเภท หรือ
- ปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมบางอย่างเป็นการเฉพาะ

กระบวนการจัดทำงบการเงินรวม

10.6.2. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ ซึ่งเป็นผลมาจากกระบวนการจัดทำงบการเงินรวมที่ได้ประเมินไว้ การตรวจสอบเพิ่มเติมดังกล่าวต้องรวมถึง

- (ก) การประเมินว่ากิจการและหน่วยธุรกิจทั้งหมดได้ถูกรวมอยู่ในงบการเงินของกลุ่มกิจการตามที่กำหนดไว้ในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
- (ข) การประเมินความเหมาะสม ความครบถ้วน และความถูกต้องของรายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่สำหรับการจัดทำงบการเงินรวม
- (ค) การประเมินว่าดุลยพินิจของผู้บริหารในกระบวนการจัดทำงบการเงินรวมชี้ให้เห็นถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหารหรือไม่ และ
- (ง) การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เป็นผลมาจากการทุจริตในกระบวนการจัดทำงบการเงินรวมที่ประเมินไว้

กระบวนการจัดทำงบการเงินรวมอาจต้องมีการปรับปรุงรายการและการจัดประเภทใหม่ของจำนวนเงินที่รายงานในงบการเงินของกลุ่มกิจการซึ่งไม่ได้ทำผ่านระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศตามปกติ และอาจไม่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันกับที่ใช้สำหรับข้อมูลทางการเงินอื่น การประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสม ความครบถ้วน และความถูกต้องของรายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่ อาจรวมถึง

- การประเมินว่ารายการปรับปรุงที่มีนัยสำคัญสะท้อนเหตุการณ์และรายการคำสำหรับการปรับปรุงนั้นอย่างเหมาะสมหรือไม่
- การพิจารณาว่ากิจการหรือหน่วยธุรกิจต่าง ๆ ที่มีข้อมูลทางการเงินรวมอยู่ในงบการเงินของกลุ่มกิจการ ได้ถูกนำมารวมอย่างเหมาะสมหรือไม่
- การพิจารณาว่ารายการปรับปรุงที่มีนัยสำคัญได้คำนวณ ประมวลผลและอนุมัติอย่างถูกต้องโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการและโดยผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม (หากเหมาะสม) หรือไม่
- การพิจารณาว่ารายการปรับปรุงที่มีนัยสำคัญมีเอกสารสนับสนุนอย่างเหมาะสมและมีการจดบันทึกรายละเอียดอย่างเพียงพอหรือไม่ และ
- การประเมินเกี่ยวกับการกระหายอดและการตัดรายการสำหรับกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงระหว่างกัน รายการระหว่างกัน และยอดคงเหลือทางบัญชีระหว่างกัน

10.7. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการสื่อสารเฉพาะเรื่อง

10.7.1. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเรื่องดังต่อไปนี้กับผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแล

- (ก) ภาพรวมของงานที่จะปฏิบัติที่กิจการภายในกลุ่ม
- (ข) การทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม พนักงานผู้มีบทบาทที่มีนัยสำคัญในระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ หรือผู้อื่น เมื่อการทุจริตนั้นมีผลทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ

10.8. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานเฉพาะเรื่อง

นอกเหนือจากข้อกำหนดทั่วไปเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานที่ระบุในส่วนที่ 2.4 ซึ่งใช้กับทุกส่วนของงานตรวจสอบ เรื่องที่ต้องจัดทำเอกสารหลักฐานเป็นการเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับส่วนนี้ได้อธิบายไว้ดังต่อไปนี้

10.8.1. ผู้สอบบัญชีต้องมีการจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่เกี่ยวกับเรื่องต่อไปนี้

- (ก) เกณฑ์ที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการกำหนดกิจการภายในกลุ่มเพื่อวัตถุประสงค์ของการวางแผน และการตรวจสอบกลุ่มกิจการ
- (ข) เกณฑ์ในการกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่ม และ
- (ค) เรื่องสำคัญจากการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก 1

อภิธานศัพท์

อภิธานศัพท์นี้แสดงรายการคำศัพท์ที่นิยามไว้สำหรับวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย คำจำกัดความช่วยในการประยุกต์และการตีความมาตรฐานนี้อย่างสม่ำเสมอและไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดแทนคำจำกัดความที่อาจกำหนดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์อื่น ไม่ว่าจะเป็นด้านกฎหมาย ข้อบังคับ หรืออื่นๆ เว้นแต่จะระบุไว้เป็นอย่างอื่น คำจำกัดความมีความหมายเหมือนกันทั่วทั้งมาตรฐานนี้ นอกจากนี้ อภิธานศัพท์นี้ยังรวมถึงคำอธิบายของคำศัพท์อื่นๆ ที่พบในมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยเพื่อช่วยในการตีความและการแปลให้สอดคล้องกัน (คำศัพท์อื่นๆ ดังกล่าวระบุด้วยเครื่องหมายดอกจัน “*”)

ประมาณการทางบัญชี Accounting estimate	จำนวนที่เป็นตัวเงินซึ่งในการวัดมูลค่าของจำนวนดังกล่าวตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องขึ้นอยู่กับความไม่แน่นอนในการประมาณการ
บันทึกทางบัญชี Accounting records	บันทึกของรายการทางบัญชีได้บันทึกเมื่อเริ่มแรก และเอกสารที่สนับสนุนการบันทึกทางบัญชี เช่น เช็คและบันทึกการโอนเงินทางอิเล็กทรอนิกส์; ใบแจ้งหนี้; หนังสือสัญญา; บัญชีแยกประเภททั่วไปและบัญชีแยกประเภทย่อย; รายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่นๆ ต้องบการเงินที่ไม่ได้บันทึกรายการในสมุดรายวันอย่างเป็นทางการ; รวมทั้งบันทึกต่างๆ เช่น กระดาษทำการแสดงการปันส่วนต้นทุน การคำนวณ การกระทบยอด และการเปิดเผยข้อมูล
ความเสี่ยงจากการรวม Aggregation risk	โอกาสที่จำนวนรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยังไม่ถูกแก้ไขและไม่ถูกตรวจพบจะมีจำนวนสูงกว่าความมีสาระสำคัญสำหรับการเงินโดยรวม
การวิเคราะห์เปรียบเทียบ Analytical procedures	การประเมินผลของข้อมูลทางการเงิน โดยการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ที่เป็นไปได้ระหว่างข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน การวิเคราะห์เปรียบเทียบยังรวมถึงการสอบสวนตามความจำเป็นสำหรับความผันผวนหรือความสัมพันธ์ต่างๆ ที่ระบุได้ซึ่งไม่สอดคล้องกับข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องกัน หรือที่แตกต่างไปจากมูลค่าที่คาดการณ์ไว้ในจำนวนที่มีนัยสำคัญ

รายงานประจำปี

Annual report

เอกสารหรือชุดของเอกสารที่จัดทำขึ้นโดยปกติเป็นประจำทุกปีโดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลให้เป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือประเพณีปฏิบัติ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เจ้าของ (หรือผู้มีส่วนได้เสียที่คล้ายคลึงกัน) มีข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานของกิจการและผลประกอบการของกิจการและฐานะทางการเงินตามที่แสดงรายละเอียดในงบการเงิน รายงานประจำปีได้รวมหรือมาพร้อมกับงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินนั้นและมักจะรวมข้อมูลเกี่ยวกับพัฒนาการของกิจการ แนวโน้มในอนาคตและความเสี่ยงและความไม่แน่นอนของกิจการ สารจากผู้ที่กำกับดูแลกิจการ และรายงานเกี่ยวกับการกำกับดูแล

การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือการเบี่ยงเบนเฉพาะกรณี

Anomaly

การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือการเบี่ยงเบนซึ่งไม่ใช่ตัวแทนของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือการเบี่ยงเบนในประชากรอย่างเห็นได้ชัด

แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

Applicable financial reporting framework

แม่บทการรายงานทางการเงินที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ใช้ในการจัดทำงบการเงิน ซึ่งเป็นที่ยอมรับเมื่อพิจารณาถึงลักษณะของกิจการและวัตถุประสงค์ของงบการเงิน หรือซึ่งกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ คำว่า “แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามสมควร” ใช้อ้างอิงถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่กำหนดให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บทนั้น และ

- (ก) ให้อยอมรับโดยชัดแจ้งหรือโดยนัยว่า ผู้บริหารอาจจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลนอกเหนือไปจากที่แม่บทกำหนดไว้ เพื่อให้การนำเสนองบการเงินนั้นถูกต้องตามที่ควร หรือ
- (ข) ให้อยอมรับโดยชัดแจ้งว่า ผู้บริหารอาจจำเป็นต้องไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บทเพื่อให้การนำเสนองบการเงินนั้นถูกต้องตามที่ควร ทั้งนี้ การไม่ปฏิบัติตามดังกล่าวมีความจำเป็นในสถานการณ์ที่ยากยิ่งจะเกิดขึ้นเท่านั้น

คำว่า “แม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์” ใช้อ้างอิงถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่กำหนดให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บทนั้น แต่ไม่ได้กำหนดเรื่องการยอมรับในข้อ (1) หรือ (2) ข้างต้น

ความเหมาะสม (ของหลักฐานการสอบบัญชี)

Appropriateness (of audit evidence)

การวัดคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชีว่ามีความเกี่ยวข้องและมีความน่าเชื่อถือเพื่อใช้สนับสนุนข้อสรุปในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

รายการที่เป็นไปตามปกติธุรกิจ

Arm's length transaction

รายการที่มีเงื่อนไขทางการค้าระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกันแต่สมัครใจซื้อขายกัน และซื้อขายอย่างเป็นอิสระต่อกันเพื่อให้ตนเองได้ผลประโยชน์ที่ดีที่สุด

* ประเมินความเสี่ยง

Assess

วิเคราะห์ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ระบุไว้เพื่อสรุปความมีนัยสำคัญของความเสี่ยงเหล่านั้น (ดูเพิ่มเติมที่ ประเมิน (Evaluate))

สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

Assertions

การรับรองของผู้บริหาร ไม่ว่าจะเป็นการแสดงออกอย่างชัดเจนหรือไม่ก็ตามในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้ การวัดมูลค่า การแสดงรายการ และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการรับรองโดยผู้บริหารว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นตามแบบทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีใช้สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในในการพิจารณาถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงประเภทต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้นเมื่อผู้สอบบัญชีทำการระบุ ประเมิน และตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ความเชื่อมั่น

Assurance

ดู ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล (Reasonable assurance)

เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ

Audit documentation

บันทึกของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องที่ได้รับ และข้อสรุปที่ได้จากผลการตรวจสอบ (บางครั้งอาจใช้คำว่า “กระดาษทำการ”)

หลักฐานการสอบบัญชี

Audit evidence

ข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อสรุปในการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี หลักฐานการสอบบัญชีรวมถึงข้อมูลจากบันทึกทางบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน และข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลอื่นๆ (ดู ความเพียงพอของหลักฐานการสอบบัญชี (Sufficiency of audit evidence) และ ความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี (Appropriateness of audit evidence))

แฟ้มงานตรวจสอบ

Audit file

แฟ้มหนึ่งแฟ้มหรือมากกว่า หรือสื่อบันทึกข้อมูลอื่นหนึ่งสื่อหรือมากกว่า โดยอยู่ในรูปแบบเอกสารหลักฐานหรือรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งใช้จัดเก็บข้อมูลเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบงานใดงานหนึ่งโดยเฉพาะ

สำนักงานสอบบัญชี

Audit firm

ดู สำนักงาน (Firm)

ความเห็นของผู้สอบบัญชี

Audit opinion

ดู ความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (Modified opinion) และ ความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข (Unmodified opinion)

ความเสี่ยงในการสอบบัญชี

Audit risk

ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมต่อการเงินที่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงในการสอบบัญชีเป็นผลมาจากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี (การเลือกตัวอย่าง)

Audit sampling (sampling)

การใช้วิธีการตรวจสอบที่น้อยกว่าร้อยละร้อยของประชากรทั้งหมดของรายการที่ตรวจสอบโดยทุกหน่วยตัวอย่างมีโอกาสที่จะถูกเลือก เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลที่จะสรุปผลเกี่ยวกับประชากรทั้งหมด

ผู้สอบบัญชี

Auditor

บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งตามปกติคือหุ้นส่วนผู้รับผิดชอบงานหรือสมาชิกอื่นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือสำนักงาน (แล้วแต่กรณี) ในกรณีที่มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยระบุชัดเจนว่าข้อกำหนดหรือความรับผิดชอบนั้นต้องปฏิบัติตามโดยหุ้นส่วนผู้รับผิดชอบงาน ให้ใช้คำว่า “ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน” แทนคำว่า “ผู้สอบบัญชี” คำว่า “ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน” และ “สำนักงาน” อาจแทนด้วยคำอื่นที่เทียบเท่ากันเมื่อใช้ในกรณีหน่วยงานภาครัฐ

ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี

Auditor's expert

บุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือองค์กรใดองค์กรหนึ่งที่มีความเชี่ยวชาญในด้านอื่นนอกเหนือจากการบัญชีหรือการสอบบัญชี ผู้ซึ่งผลงานในด้านความเชี่ยวชาญนั้นถูกนำมาใช้โดยผู้สอบบัญชีเพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีอาจเป็นได้ทั้งผู้เชี่ยวชาญภายในของผู้สอบบัญชี (บุคคลที่เป็นหุ้นส่วน⁴⁸ หรือพนักงาน ซึ่งรวมถึงพนักงานชั่วคราว ของสำนักงานหรือสำนักงานเครือข่ายของผู้สอบบัญชี) หรือเป็นผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชี

ค่าประมาณแบบจุดของผู้สอบบัญชี หรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบ บัญชี

Auditor's point estimate or
auditor's range

จำนวนหรือช่วงของจำนวน (ตามลำดับ) ที่ผู้สอบบัญชีจัดทำเพื่อใช้ในการประเมินค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร

ช่วงของผู้สอบบัญชี

Auditor's range

ดู ค่าประมาณแบบจุดของผู้สอบบัญชี (Auditor's point estimate)

⁴⁸ คำว่า “หุ้นส่วน” และ “สำนักงาน” อาจแทนด้วยคำอื่นที่เทียบเท่ากันเมื่อใช้ในกรณีหน่วยงานภาครัฐ

ความเสี่ยงทางธุรกิจ Business risk	ความเสี่ยงที่เป็นผลมาจากเงื่อนไข เหตุการณ์ สภาพแวดล้อม การกระทำหรือการละเลยการกระทำที่มีนัยสำคัญ ซึ่งอาจมีผลกระทบเชิงลบต่อความสามารถของกิจการในการบรรลุวัตถุประสงค์และการดำเนินตามกลยุทธ์ หรือความเสี่ยงที่เป็นผลจากการกำหนดวัตถุประสงค์และกลยุทธ์ที่ไม่เหมาะสม
งบการเงินเปรียบเทียบ Comparative financial statements	ข้อมูลเปรียบเทียบ ซึ่งจำนวนเงินและการเปิดเผยอื่นสำหรับงวดก่อนได้นำมาแสดงเปรียบเทียบกับงบการเงินงวดปัจจุบัน ในกรณีที่งบการเงินเปรียบเทียบได้ผ่านการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะอ้างอิงงบการเงินนั้นในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ ความละเอียดของข้อมูลที่แสดงในงบการเงินเปรียบเทียบจะอยู่ในระดับเดียวกันกับงบการเงินงวดปัจจุบัน
ข้อมูลเปรียบเทียบ Comparative information	จำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งเกี่ยวข้องกับงวดก่อนหน้าหนึ่งงวดหรือมากกว่าที่รวมอยู่ในงบการเงิน ซึ่งเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
แม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ Compliance framework	ดู แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (Applicable financial reporting framework) และ แม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป (General purpose framework)
กิจการภายในกลุ่ม Component	กิจการ หน่วยธุรกิจ หน้าทำงาน หรือกิจกรรมทางธุรกิจ (หรือการรวมกัน ในบางลักษณะของกิจการ หน่วยธุรกิจ หน้าทำงาน หรือกิจกรรมทางธุรกิจ) ที่กำหนดโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนและการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ
ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม Component auditor	ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่มเพื่อวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ
ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม Component management	ผู้บริหารที่รับผิดชอบกิจการภายในกลุ่ม
ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่ม Component performance materiality	จำนวนเงินที่กำหนดโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเพื่อลดความเสี่ยงจากการรวมให้อยู่ในระดับต่ำที่เหมาะสมเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนและการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่ม
* กิจกรรมการควบคุม Control Activities	นโยบายและวิธีปฏิบัติที่ช่วยทำให้แน่ใจว่ามีการดำเนินการตามคำสั่งการจัดการของผู้บริหาร กิจกรรมการควบคุมเป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมภายใน

* สภาพแวดล้อมการควบคุม Control environment	หมายรวมถึงหน้าที่งานในการกำกับดูแลและการจัดการ รวมทั้งทัศนคติ การตระหนักถึง และการปฏิบัติของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในของกิจการและความสำคัญของการควบคุมภายในของกิจการ สภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมภายใน
ความเสี่ยงจากการควบคุม Control risk	ดู ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (Risk of material misstatement)
* การควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ Controls at the service organization	การควบคุมที่ช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมที่ครอบคลุมในรายงานการให้ความเชื่อมั่นของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ
* การกำกับดูแลกิจการ Corporate governance	ดู การกำกับดูแล (Governance)
ตัวเลขเปรียบเทียบ Corresponding figures	ข้อมูลเปรียบเทียบ ซึ่งจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลอื่นสำหรับงวดก่อนได้นำมาแสดงรวมเป็นส่วนหนึ่งของการเงินงวดปัจจุบัน และมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นข้อมูลที่ใช้เฉพาะในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องกับงวดปัจจุบัน (ตามมาตรฐานฉบับนี้เรียกว่า “ตัวเลขงวดปัจจุบัน”) ทั้งนี้ ความละเอียดของการนำเสนอจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องขึ้นอยู่กับความเกี่ยวข้องของจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวกับตัวเลขงวดปัจจุบันเป็นหลัก
การควบคุม Controls	นโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่กิจการกำหนดขึ้นมาเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล โดยในบริบทนี้ (ก) นโยบาย คือ ข้อความเกี่ยวกับสิ่งที่ควรทำหรือไม่ควรทำในกิจการเพื่อทำให้การควบคุมบรรลุผล ข้อความดังกล่าวอาจเป็นลายลักษณ์อักษรเป็นการสื่อสารโดยชัดแจ้ง หรือเป็นการแสดงเป็นนัยจากการกระทำและการตัดสินใจ (ข) วิธีปฏิบัติ คือ การกระทำต่างๆ เพื่อนำนโยบายไปปฏิบัติ
วันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติ Date of approval of the financial statements	วันที่ที่งบการเงินและส่วนประกอบต่างๆ ของงบการเงินรวมทั้งหมายเหตุประกอบงบการเงิน ได้จัดทำเสร็จและผู้มีอำนาจของกิจการได้รับรองว่ามีความรับผิดชอบต่องบการเงินนั้น
วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี Date of the auditor's report	วันที่ที่ผู้สอบบัญชีลงในรายงานต่องบการเงิน

วันที่ในงบการเงิน	วันที่สุดท้ายของรอบระยะเวลาล่าสุดของงบการเงิน
Date of the financial statements	
วันที่เผยแพร่งบการเงิน	วันที่ที่บุคคลภายนอกสามารถเข้าถึงรายงานของผู้สอบบัญชีและงบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว
Date the financial statements are issued	
ข้อบกพร่องของการควบคุมภายใน	เกิดขึ้นเมื่อ
Deficiency in internal control	(ก) การควบคุมได้รับการออกแบบ นำไปปฏิบัติหรือดำเนินการในลักษณะที่ไม่สามารถป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินได้ในเวลาที่เหมาะสม หรือ
	(ข) ไม่มีการควบคุมที่จำเป็นในการป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินได้ในเวลาที่เหมาะสม
ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ	ความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ จะตรวจไม่พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่และอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น
Detection risk	
วรรณเน้นข้อมูลและเหตุการณ์	วรรณคดีที่อยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่กล่าวถึงเรื่องที่ได้แสดงหรือเปิดเผยไว้แล้วอย่างเหมาะสมในงบการเงิน ซึ่งภายใต้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีแล้ว เป็นเรื่องที่มีความสำคัญและจำเป็นต้องความเข้าใจเกี่ยวกับงบการเงินของผู้ใช้งบการเงิน
Emphasis of Matter paragraph	
* หนังสือตอบรับงาน	เงื่อนไขที่เป็นลายลักษณ์อักษรของการรับงานในรูปแบบของจดหมาย
Engagement letter	
ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน ⁴⁹	หุ้นส่วนหรือบุคคลอื่นที่สำนักงานแต่งตั้งซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบต่องานตรวจสอบและการปฏิบัติงานดังกล่าว และรับผิดชอบต่อรายงานของผู้สอบบัญชีที่ออกในนามของสำนักงาน และในบางสถานการณ์อาจเป็นผู้ที่มีอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสมจากองค์กรวิชาชีพ หน่วยงานตามกฎหมาย หรือหน่วยงานกำกับดูแล
Engagement partner	
การสอบทานคุณภาพงาน	การประเมินอย่างมีหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและข้อสรุป ซึ่งได้ปฏิบัติโดยผู้สอบทานคุณภาพงานและปฏิบัติเสร็จสิ้นในหรือก่อนวันที่รายงานของผู้สอบบัญชี
Engagement quality review	

⁴⁹ คำว่า “ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน” “หุ้นส่วน” และ “สำนักงาน” อาจแทนด้วยคำอื่นที่เทียบเท่ากันเมื่อใช้ในกรณีหน่วยงานภาครัฐ

ผู้สอบทานคุณภาพงาน Engagement quality reviewer	หุ้นส่วน บุคคลอื่นในสำนักงาน หรือบุคคลภายนอกที่สำนักงานแต่งตั้งให้รับผิดชอบการสอบทานคุณภาพงาน
กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ Engagement team	หุ้นส่วนและพนักงานทุกคนที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ และบุคคลอื่นใดที่ปฏิบัติวิธีการตรวจสอบ โดยไม่รวมถึงผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชี และผู้ตรวจสอบภายในที่ให้ความช่วยเหลือโดยตรงในงานตรวจสอบนั้น
* ข้อผิดพลาด Error	การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยไม่มีเจตนาในงบการเงิน ซึ่งรวมถึงการไม่แสดงข้อมูลจำนวนเงินหรือการไม่เปิดเผยข้อมูล
ความไม่แน่นอนในการประมาณการ Estimation uncertainty	โอกาสที่จะไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างแม่นยำ ซึ่งเป็นผลสืบเนื่องมาจากลักษณะของประมาณการนั้นๆ
* ประเมิน Evaluate	ระบุและวิเคราะห์ประเด็นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามความจำเป็น เพื่อให้ได้ข้อสรุปที่เฉพาะเจาะจงในประเด็นนั้นๆ “การประเมิน” โดยปกติจะใช้เฉพาะที่เกี่ยวข้องกับประเด็นต่าง ๆ ซึ่งรวมถึงหลักฐาน ผลลัพธ์ของวิธีการตรวจสอบและประสิทธิภาพของการตอบสนองของผู้บริหารต่อความเสี่ยง (ดูเพิ่มเติมที่ ประเมินความเสี่ยง (Assess))
ผลต่าง Exception	คำตอบกลับจากการขอยืนยันซึ่งแสดงว่ามีผลต่างระหว่างข้อมูลที่ขอยืนยันหรือข้อมูลที่กิจการบันทึก กับข้อมูลที่ได้รับตอบกลับจากผู้ให้คำยืนยัน
ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ Experienced auditor	บุคคลคนหนึ่ง (ไม่ว่าจะเป็นบุคคลภายในหรือภายนอกสำนักงาน) ซึ่งมีประสบการณ์ในการปฏิบัติงานตรวจสอบและมีความเข้าใจอย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับ (ก) กระบวนการตรวจสอบ (ข) มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยและข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง (ค) สภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่กิจการดำเนินธุรกิจอยู่ และ (ง) ประเด็นเกี่ยวกับการตรวจสอบและการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมของกิจการ
ผู้เชี่ยวชาญ Expert	ดู ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี (Auditor's expert) และ ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร (Management's expert)
ความเชี่ยวชาญ Expertise	ทักษะ ความรู้ และประสบการณ์ในด้านใดด้านหนึ่งโดยเฉพาะ

การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก External confirmation	หลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้รับโดยตรงเป็นลายลักษณ์อักษรจากบุคคลภายนอก (ผู้ให้คำยืนยัน) ในรูปของกระดาษ หรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์ หรือสื่ออื่นๆ
แหล่งข้อมูลภายนอก External information source	บุคคลภายนอกหรือองค์กรภายนอกที่ให้ข้อมูลกับกิจการเพื่อใช้ในการจัดทำงบการเงิน หรือข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีได้มาเพื่อเป็นหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งข้อมูลดังกล่าวมีความเหมาะสมสำหรับการใช้งานโดยผู้ใช้งานในวงกว้าง เมื่อข้อมูลได้รับจากบุคคลหรือองค์กรที่ทำหน้าที่ในฐานะผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร องค์กรที่ให้บริการ หรือผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี บุคคลหรือองค์กรดังกล่าวจะไม่ถือว่าเป็นแหล่งข้อมูลภายนอกสำหรับข้อมูลนั้น
แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้อง ตามสมควร Fair presentation framework	ดู แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (Applicable financial reporting framework) และ แม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป (General purpose framework)
งบการเงิน Financial statements	การแสดงผลทางการเงินในอดีตตามโครงสร้างซึ่งรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสื่อสารให้ทราบถึงทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจหรือภาระผูกพันของกิจการ ณ ขณะใดขณะหนึ่ง หรือการเปลี่ยนแปลงของสิ่งเหล่านั้นในช่วงเวลาหนึ่ง ตามแม่บทการรายงานทางการเงิน โดยปกติแล้วคำว่า “งบการเงิน” หมายถึง งบการเงินที่ครบถ้วนสมบูรณ์ตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง แต่ก็อาจหมายถึงงบการเงินเพียงอย่างเดียวก็ได้ การเปิดเผยข้อมูลประกอบด้วยข้อมูลเชิงอธิบายหรือเชิงบอกลักษณะ ซึ่งเป็นไปตามที่แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกำหนด อนุญาตอย่างชัดเจน หรือยินยอม ซึ่งแสดงไว้ที่หน้างบการเงินหรือในหมายเหตุ หรือโดยการอ้างอิง
สำนักงาน Firm	ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี ห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทจำกัด หรือองค์กรรูปแบบอื่นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานเทียบเท่าในภาครัฐ
การทุจริต Fraud	การกระทำอันตั้งใจโดยบุคคลหรือกลุ่มบุคคล ซึ่งอาจเป็นผู้บริหารของกิจการ ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล พนักงาน หรือบุคคลภายนอก ที่มีพฤติกรรมหลอกลวงเพื่อให้มาซึ่งความได้เปรียบที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมายหรือไม่ยุติธรรม
ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต Fraud risk factors	เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่แสดงให้เห็นถึงแรงจูงใจหรือแรงกดดันให้เกิดการทุจริตหรือเปิดโอกาสให้มีการทุจริต
* การจัดทำรายงานทางการเงินที่ ทุจริต Fraudulent financial reporting	เกี่ยวข้องกับการกระทำอันตั้งใจที่จะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง รวมถึงการละเว้นจำนวนเงิน หรือการไม่เปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน เพื่อหลอกลวงผู้ใช้งบการเงิน

*** วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม**

Further procedures

วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ ซึ่งรวมถึงวิธีการทดสอบการควบคุม (ถ้ามี) การทดสอบรายละเอียดและการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

งบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป

General purpose financial statements

งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป

การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ

General information technology (IT) controls

การควบคุมสำหรับกระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการที่ช่วยสนับสนุนให้เกิดการทำงานของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่เหมาะสมอย่างต่อเนื่อง ซึ่งรวมถึงการกำหนดหน้าที่อย่างมีประสิทธิภาพอย่างต่อเนื่องของควบคุมการประมวลผลสารสนเทศ และคุณภาพของสารสนเทศ (นั่นคือ ความครบถ้วน ความถูกต้องและความสมเหตุสมผลของสารสนเทศ) ในระบบสารสนเทศของกิจการ (ดูคำจำกัดความของ “สภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ”)

แม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป

General purpose framework

แม่บทการรายงานทางการเงินที่ออกแบบมาเพื่อให้บรรลุความต้องการข้อมูลทางการเงินโดยทั่วไปของผู้ใช้ในวงกว้าง แม่บทการรายงานทางการเงินอาจเป็นแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรหรือแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์คำว่า “แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร” ใช้เพื่ออ้างอิงถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่กำหนดให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บทนั้น และ

- (ก) ให้ยอมรับโดยชัดแจ้งหรือโดยนัยว่า เพื่อให้การนำเสนอการเงินนั้นถูกต้องตามที่ควร ผู้บริหารอาจจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลนอกเหนือจากที่กำหนดเป็นการเฉพาะในแม่บท หรือ
- (ข) ให้ยอมรับโดยชัดแจ้งว่าผู้บริหารอาจจำเป็นที่จะไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บทเพื่อให้การนำเสนอการเงินนั้นถูกต้องตามที่ควร ทั้งนี้ การไม่ปฏิบัติตามดังกล่าวมีความจำเป็นในสถานการณ์ที่ยากยิ่งจะเกิดขึ้นเท่านั้น

คำว่า “แม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์” ใช้อ้างอิงถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่กำหนดให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บทนั้น แต่ไม่ได้รวมถึงการยอมรับในข้อ (ก) และ (ข) ข้างต้น

งบการเงินของกลุ่มกิจการ

Group financial statements

งบการเงินที่รวมข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจมากกว่าหนึ่งแห่ง โดยผ่านกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานสอบบัญชี สำหรับกิจการที่ซับซ้อนน้อย กระบวนการจัดทำงบการเงินรวมรวมถึง

- (ก) การจัดทำงบการเงินรวม การรวมกันตามสัดส่วน หรือการบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย
- (ข) การนำเสนอในงบการเงินผนวกรวมเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจ ที่ไม่มีบริษัทใหญ่แต่อยู่ภายใต้การควบคุมหรือการบริหารงานร่วมกัน หรือ
- (ค) การรวมข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจ เช่น สาขาหรือส่วนงาน

*** การสอบถาม**

Inquiry

การสอบถามประกอบด้วยการหาข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินจากบุคคลที่มีความรู้จากภายในหรือภายนอกกิจการ

หน่วยงานตรวจสอบภายใน

Internal audit function

หน่วยงานภายในของกิจการที่ปฏิบัติกิจกรรมการให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาซึ่งออกแบบมาเพื่อประเมินและปรับปรุงประสิทธิภาพของกระบวนการกำกับดูแล การบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในของกิจการ

*** ผู้ตรวจสอบภายใน**

Internal auditors

บุคคลที่ดำเนินกิจกรรมต่างๆ ของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบภายในอาจอยู่ในแผนกตรวจสอบภายในหรือหน่วยงานที่คล้ายคลึงกัน

*** การควบคุมภายใน**

Internal control

กระบวนการที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้บริหาร และบุคลากรอื่นๆ ได้ออกแบบนำไปปฏิบัติและบำรุงรักษา เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับการบรรลุวัตถุประสงค์ของกิจการเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของการรายงานทางการเงิน ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน และการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ “การควบคุม” หมายถึง แง่มุมใดๆ ขององค์ประกอบการควบคุมภายในหนึ่งองค์ประกอบหรือมากกว่า

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน

Financial Reporting Standards

มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

Non-compliance (in the context of laws and regulations)

การละเว้นการกระทำหรือการกระทำใดๆ โดยกิจการไม่ว่าจะโดยเจตนาหรือไม่ก็ตาม ซึ่งเป็นการขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ การกระทำดังกล่าวรวมถึงธุรกรรมที่เข้าร่วมโดย (หรือในนามของ) กิจการ หรือเข้าร่วมแทนกิจการโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้บริหารหรือพนักงาน การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับไม่รวมถึงกระทำผิดในลักษณะส่วนตัว (ไม่เกี่ยวข้องกันกับธุรกรรมทางธุรกิจของกิจการ) โดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้บริหารหรือพนักงานของกิจการ

การไม่ตอบกลับ Non-response	การที่ผู้ให้คำยืนยันไม่ตอบกลับคำขอยืนยันหรือตอบไม่ครบถ้วนสำหรับการขอคำยืนยันแบบตอบทุกกรณี หรือคำขอยืนยันถูกส่งกลับคืนเนื่องจากส่งไม่ถึงผู้ให้คำยืนยัน
* การสังเกตการณ์ Observation	ประกอบด้วยการพิจารณากระบวนการหรือวิธีปฏิบัติที่ดำเนินการโดยผู้อื่น เช่น การสังเกตการณ์ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการตรวจนับสินค้าคงเหลือโดยบุคลากรของกิจการ หรือการสังเกตการณ์การปฏิบัติตามกิจกรรมการควบคุม
ยอดยกมา Opening balances	ยอดคงเหลือตามบัญชี ซึ่งมีอยู่ ณ วันต้นงวด ยอดยกมาเป็นผลมาจากยอดคงเหลือของสิ้นงวดก่อนและสะท้อนถึงผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ของงวดก่อนๆ และนโยบายการบัญชีที่ถือปฏิบัติในงวดก่อน ยอดยกมายังรวมถึงเรื่องต่างๆ ณ วันต้นงวดที่กำหนดให้มีการเปิดเผย เช่น หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและภาระผูกพัน
ข้อมูลอื่น Other information	ข้อมูลทางการเงินหรือข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน (นอกเหนือจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินดังกล่าว) ซึ่งรวมอยู่ในรายงานประจำปีของกิจการ
วรรคเรื่องอื่น Other Matter paragraph	วรรคที่อยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่กล่าวถึงเรื่องนอกเหนือจากที่ได้แสดงหรือเปิดเผยไว้แล้วในงบการเงิน ซึ่งภายใต้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีแล้ว เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับการตรวจสอบ ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี หรือรายงานของผู้สอบบัญชี
ผลลัพธ์ของประมาณการทางบัญชี Outcome of an accounting estimate	จำนวนที่เป็นตัวเงินที่เกิดขึ้นจริงหลังจากรายการ เหตุการณ์หรือเงื่อนไขต่างๆ ที่ เป็นเหตุให้ต้องใช้ประมาณการทางบัญชีสิ้นสุดลง
หุ้นส่วน Partner	บุคคลที่มีอำนาจหน้าที่ในการกระทำการผูกพันสำนักงานในเรื่องที่เกี่ยวกับการปฏิบัติงานบริการทางวิชาชีพ
ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน Performance materiality	จำนวนหนึ่งหรือหลายจำนวนที่ผู้สอบบัญชีกำหนดขึ้น ณ ระดับที่มีค่าน้อยกว่าความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม เพื่อลดโอกาสที่จำนวนรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยังไม่ถูกแก้ไขและไม่ถูกตรวจพบจะมีจำนวนสูงกว่าความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม ให้อยู่ในระดับต่ำอย่างเหมาะสม ในบางกรณี ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานยังหมายถึงจำนวนหนึ่งหรือหลายจำนวนที่ผู้สอบบัญชีกำหนดขึ้น ณ ระดับที่มีค่าน้อยกว่าระดับความมีสาระสำคัญระดับหนึ่ง หรือหลายระดับ สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะ

บุคลากร	หุ้นส่วนและพนักงานในสำนักงาน
Personnel	
การแผ่กระจาย	คำที่ใช้ในบริบทของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเพื่ออธิบายถึงผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต้องบการเงิน หรือผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต้องบการเงิน (ถ้ามี) ซึ่งจะไม่ถูกค้นพบเนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ
Pervasive	ผลกระทบที่แผ่กระจายไปยังงบการเงินเป็นผลกระทบซึ่งในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี
	(ก) ไม่จำกัดเฉพาะองค์ประกอบ บัญชี หรือรายการใดของงบการเงิน
	(ข) ถ้าจำกัดเฉพาะองค์ประกอบ บัญชี หรือรายการใด เป็นหรืออาจเป็นสัดส่วนที่สำคัญอย่างมากต้องบการเงิน หรือ
	(ค) เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลซึ่งถือเป็นข้อมูลพื้นฐานเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจงบการเงิน
ประชากร	กลุ่มข้อมูลทั้งหมดที่นำมาใช้ในการเลือกตัวอย่าง ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องการได้ข้อสรุปเกี่ยวกับประชากรนั้น
Population	
การขอคำยืนยันแบบตอบทุกกรณี	การขอคำยืนยันโดยขอให้ผู้ให้คำยืนยันตอบกลับโดยตรงต่อผู้สอบบัญชี เพื่อยืนยันว่าข้อมูลในคำขอยืนยันนั้นถูกต้องหรือมีข้อบกพร่อง หรือให้ข้อมูลตามที่ผู้สอบบัญชีร้องขอ
Positive confirmation request	
* ผู้ประกอบวิชาชีพ	ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการสาธารณะ
Practitioner	
เงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการตรวจสอบ	การใช้แม่แบบการรายงานทางการเงินที่ยอมรับได้โดยผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน และความเห็นชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) เกี่ยวกับหลักการการปฏิบัติงานตรวจสอบ
Preconditions for an audit	
ผู้สอบบัญชีคนก่อน	ผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีอื่น ซึ่งเป็นผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการในงวดก่อน ก่อนที่จะเปลี่ยนเป็นผู้สอบบัญชีคนปัจจุบัน
Predecessor auditor	

หลักการการปฏิบัติงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม)

Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted

หลักการที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ได้รับทราบและเข้าใจว่าตนมีความรับผิดชอบดังต่อไปนี้ ซึ่งเป็นพื้นฐานในการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย กล่าวคือ ความรับผิดชอบ

- (ก) เรื่องการจัดทำงบการเงินตามแบบทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการนำเสนองบการเงินดังกล่าวโดยถูกต้องตามที่ควร (ในกรณีที่เกี่ยวข้อง)
- (ข) เรื่องการควบคุมภายในที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) พิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และ
- (ค) เรื่องการจัดเตรียมสิ่งต่อไปนี้ให้แก่ผู้สอบบัญชี
 - (1) การเข้าถึงข้อมูลทั้งหมดที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ตระหนักว่าเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน เช่น บันทึกทางบัญชี เอกสารหลักฐาน และข้อมูลอื่น
 - (2) ข้อมูลเพิ่มเติมที่ผู้สอบบัญชีอาจขอจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ และ
 - (3) การเข้าถึงบุคคลต่าง ๆ ภายในกิจการได้อย่างไม่มีข้อจำกัด ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าจำเป็นที่จะต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากบุคคลเหล่านั้น

ในกรณีของแบบทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร ข้อ (ก) ข้างต้นอาจเปลี่ยนเป็น “เรื่องการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรตามแบบทการรายงานทางการเงิน”

คำว่า “หลักการการปฏิบัติงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม)” อาจถูกอ้างอิงโดยใช้คำว่า “หลักการการปฏิบัติงานตรวจสอบ”

* ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี⁵⁰

Professional accountant

บุคคลตามความหมายในประมวลจริยบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

⁵⁰ ตามที่กำหนดไว้ในประมวลจริยบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจริยบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี)

*** ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่
ให้บริการสาธารณะ⁵¹**

Professional accountant in public
practice

**การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบ
วิชาชีพ**

Professional judgment

**การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้
ประกอบวิชาชีพ**

Professional skepticism

มาตรฐานวิชาชีพ

Professional standards

*** หน่วยงานภาครัฐ**

Public sector

**ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล
(ในบริบทของงานตรวจสอบ)**

Reasonable assurance (in the
context of audit engagements)

*** การทดสอบการคำนวณ**

Recalculation

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ โดยไม่คำนึงถึง
ประเภท (เช่น การสอบบัญชี ภาษี หรือการให้คำปรึกษา) คำนึงยังใช้เพื่ออ้างอิง
ถึงสำนักงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการสาธารณะ

การนำการฝึกอบรม ความรู้ และประสบการณ์ ในบริบทของมาตรฐานการสอบบัญชี
มาตรฐานการบัญชี และข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ ไปใช้ในการตัดสินใจ
อย่างรอบรู้ในการปฏิบัติงานที่เหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ของงานตรวจสอบ

ทัศนคติที่รวมถึงความรู้สึกลึกซึ้งในการตั้งข้อสงสัย การใช้วิจารณญาณใน
การประเมินสถานการณ์ที่อาจชี้ให้เห็นถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่
อาจเกิดขึ้นจากข้อผิดพลาดหรือการทุจริต และการประเมินหลักฐานการสอบบัญชี
อย่างระมัดระวัง

มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่มี
ความซับซ้อนน้อยและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

รัฐบาลและหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้อง (เช่น หน่วยงาน คณะกรรมการ และการ
รัฐวิสาหกิจ)

ความเชื่อมั่นในระดับสูง แต่ไม่ใช่ความเชื่อมั่นในระดับสูงสุด

ประกอบด้วยการตรวจสอบความถูกต้องของตัวเลขในเชิงการคำนวณในเอกสาร
หรือบันทึก

⁵¹ ตามที่กำหนดไว้ในประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

Related party

บุคคลหรือกิจการที่มีลักษณะตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- (ก) เป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามนิยามที่กำหนดไว้ในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือ
- (ข) กรณีที่แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องมีข้อกำหนดเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีข้อกำหนดเลย บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหมายถึง
 - (1) บุคคลหรือกิจการอื่นที่มีอำนาจควบคุมหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อการผู้เสนอรายงาน ไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมผ่านคนกลางหนึ่งรายหรือมากกว่า
 - (2) กิจการอื่นที่กิจการผู้เสนอรายงานมีอำนาจควบคุมหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมผ่านคนกลางหนึ่งรายหรือมากกว่า หรือ
 - (3) กิจการอื่นที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันกับกิจการผู้เสนอรายงานผ่านทาง
 - ก. ผู้ถือหุ้นที่มีอำนาจควบคุมรายเดียวกัน
 - ข. ผู้เป็นเจ้าของทั้งสองกิจการเป็นบุคคลในครอบครัวที่ใกล้ชิดกัน หรือ
 - ค. ผู้บริหารที่สำคัญร่วมกัน

อย่างไรก็ตาม กิจการทั้งหลายที่อยู่ภายใต้อำนาจควบคุมของรัฐเช่นเดียวกัน (ไม่ว่าในระดับประเทศ ภูมิภาค หรือท้องถิ่น) ไม่ถือว่ามีความเกี่ยวข้องกัน ถ้ากิจการเหล่านั้นไม่มีรายการค้าหรือการแบ่งปันทรัพยากรที่มีนัยสำคัญระหว่างกัน

สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง

Relevant assertions

สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งมีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุไว้ การตัดสินใจว่าสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ใดเป็นสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องหรือไม่ จะกระทำก่อนที่จะพิจารณาถึงการควบคุมใดๆ (นั่นคือ พิจารณาเพียงความเสี่ยงสืบเนื่อง)

ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

Relevant ethical requirements

หลักการของจรรยาบรรณวิชาชีพและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติตามเมื่อทำการตรวจสอบ ซึ่งโดยปกติประกอบด้วยข้อกำหนดของประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน

* การทดสอบโดยการปฏิบัติซ้ำ
Reperformance

ความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้
เทคโนโลยีสารสนเทศ

Risks arising from the use of IT

การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีโดยอิสระสำหรับวิधिปฏิบัติหรือการควบคุมซึ่งเป็น
ส่วนหนึ่งของการควบคุมภายในของกิจการ

ความเสี่ยงที่การควบคุมที่ใช้ในการประมวลสารสนเทศอาจมีการออกแบบหรือ
การนำไปปฏิบัติที่ไม่มีประสิทธิผลหรือความเสี่ยงที่มีผลต่อคุณภาพของ
สารสนเทศ (นั่นคือ ความครบถ้วน ความถูกต้อง และความสมเหตุสมผลของ
รายการและสารสนเทศอื่น) ในระบบสารสนเทศของกิจการอันเนื่องมาจาก
ความไม่มีประสิทธิผลของการออกแบบและการนำไปปฏิบัติของการควบคุมใน
กระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ (ดู “สภาพแวดล้อมทาง
เทคโนโลยีสารสนเทศ”)

ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัด
ต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

Risk of material misstatement

ความเสี่ยงที่งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญก่อน
การตรวจสอบ ความเสี่ยงดังกล่าวประกอบด้วยความเสี่ยงสองส่วน ซึ่งอธิบายใน
ระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ดังนี้

- (ก) ความเสี่ยงสืบเนื่อง หมายถึง ความเสี่ยงที่สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรอง
ไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือของบัญชี หรือการเปิดเผย
ข้อมูลจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจมีสาระสำคัญ ไม่ว่าจะ
มีสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดง
ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น โดยไม่พิจารณาการควบคุมที่เกี่ยวข้อง
- (ข) ความเสี่ยงจากการควบคุม หมายถึง ความเสี่ยงที่ระบบการควบคุม
ภายในของกิจการจะไม่สามารถป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไข
การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นภายในเวลาที่เหมาะสม
ทั้งนี้ การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวเป็นการแสดงข้อมูลที่
ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้
เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผย
ข้อมูล และอาจมีสาระสำคัญ ไม่ว่าจะมีความสำคัญในแต่ละรายการ
หรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น

การเลือกตัวอย่าง

Sampling

ดู การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี (Audit Sampling)

ความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่าง

Sampling risk

ความเสี่ยงที่ข้อสรุปของผู้สอบบัญชีจากผลการตรวจสอบตัวอย่างอาจแตกต่างจากข้อสรุปที่จะได้หากได้ตรวจสอบประชากรทั้งหมดโดยใช้วิธีการตรวจสอบอย่างเดียวกัน ความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างนำไปสู่ข้อสรุปที่ผิดพลาด 2 ประเภท ดังนี้

- (ก) ในกรณีการทดสอบการควบคุม การสรุปว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพสูงกว่าที่เป็นจริง หรือในกรณีการทดสอบรายละเอียด การสรุปว่าไม่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ทั้งที่ตามความเป็นจริงแล้วมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ส่วนใหญ่แล้วผู้สอบบัญชีจะให้ความสนใจเบื้องต้นต่อการสรุปอย่างผิดพลาดในลักษณะนี้เนื่องจากมีผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบและอาจนำไปสู่การแสดงความเห็นต่อการเงินอย่างไม่เหมาะสมของผู้สอบบัญชี
- (ข) ในกรณีการทดสอบการควบคุม การสรุปว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพต่ำกว่าที่เป็นจริง หรือในกรณีการทดสอบรายละเอียด การสรุปว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ทั้งที่ตามความเป็นจริงแล้วมีการไม่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อสรุปที่ผิดพลาดประเภทนี้มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพของการตรวจสอบ เนื่องจากทำให้ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบเพิ่มมากขึ้นเพื่อยืนยันว่าข้อสรุปที่ได้ในเบื้องต้นนั้นไม่ถูกต้อง

หน่วยตัวอย่าง

Sampling unit

รายการแต่ละรายการที่ประกอบขึ้นเป็นประชากร

ผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ

Service auditor

ผู้สอบบัญชีที่เสนอรายงานความเชื่อมั่นต่อการควบคุมขององค์กรที่ให้บริการตามคำร้องขอขององค์กรที่ให้บริการ

องค์กรที่ให้บริการ

Service organization

องค์กรอื่น (หรือส่วนงานขององค์กรอื่น) ที่ให้บริการแก่องค์กรที่ใช้บริการ ซึ่งเกี่ยวข้องกับกระบวนการในการจัดทำงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการ

*** ความมีนัยสำคัญ**

Significance

ความสำคัญของเรื่องใดเรื่องหนึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับบริบท ความมีนัยสำคัญของเรื่องหนึ่ง ๆ จะถูกตัดสินโดยผู้ประกอบวิชาชีพในบริบทที่กำลังพิจารณา ซึ่งอาจรวมถึง เช่น โอกาสที่สมเหตุสมผลที่จะเปลี่ยนแปลงหรือมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ หรือในบริบทของการตัดสินใจว่าจะรายงานเรื่องใดเรื่องหนึ่งต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลหรือไม่ เรื่องดังกล่าวถือว่ามีความสำคัญหรือไม่เมื่อพิจารณาถึงหน้าที่ของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ความมีนัยสำคัญสามารถพิจารณาในบริบทของทั้งปัจจัยเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ เช่น ขนาดเชิงสัมพัทธ์ ลักษณะและผลกระทบต่อเรื่องที่พิจารณา และความสนใจของผู้ใช้หรือผู้รับข้อมูล

ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ

Significant class of transactions, account balance or disclosure

ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีสิ่ง que ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องตั้งแต่หนึ่งเรื่องขึ้นไป

ข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญ

Significant deficiency in internal control

ข้อบกพร่องใดข้อบกพร่องหนึ่งหรือข้อบกพร่องหลายข้อของการควบคุมภายในรวมกัน ซึ่งตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี มีความสำคัญเพียงพอที่จะได้รับความสนใจจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

Significant risk

ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุไว้

- (ก) ซึ่งจากการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องแล้วพบว่าอยู่ใกล้กับระดับบนสุดของระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง อันเป็นผลมาจากความมีนัยสำคัญของผลโดยรวมของความเป็นไปได้ที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง หากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นเกิดขึ้น หรือ
- (ข) ที่ถือว่าเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย

งบการเงินที่จัดทำเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

Special purpose financial statements

งบการเงินที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

แม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ Special purpose framework	แม่บทการรายงานทางการเงินที่ออกแบบเพื่อให้เป็นไปตามความต้องการข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้เฉพาะประเภท แม่บทการบัญชีในรายงานทางการเงินดังกล่าวอาจเป็นแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามที่ควร หรือแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์
การเลือกตัวอย่างทางสถิติ Statistical sampling	วิธีการเลือกตัวอย่างที่มีลักษณะดังนี้ (ก) การเลือกแบบสุ่มตัวอย่าง และ (ข) การใช้ทฤษฎีความน่าจะเป็นในการประเมินผลตัวอย่าง ซึ่งรวมถึงการวัดค่าความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่าง วิธีการเลือกตัวอย่างที่ไม่มีลักษณะตามข้อ (ก) และ (ข) ข้างต้นถือเป็นการเลือกตัวอย่างที่ไม่ใช่ทางสถิติ
การจัดกลุ่มประชากร Stratification	กระบวนการจัดแบ่งประชากรเป็นกลุ่มย่อย โดยแต่ละกลุ่มย่อยประกอบด้วยหน่วยตัวอย่างที่มีลักษณะคล้ายกัน (มักเป็นมูลค่าที่เป็นตัวเงิน)
เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน Subsequent events	เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาระหว่างวันที่ในงบการเงินและวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีพบภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ Substantive procedure	วิธีการตรวจสอบที่ถูกออกแบบเพื่อตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระประกอบด้วย (ก) การทดสอบรายละเอียด (ของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล) และ (ข) วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ
ความเพียงพอ (ของหลักฐานการสอบบัญชี) Sufficiency (of audit evidence)	การวัดปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชี และคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชี ต่างมีผลกระทบต่อปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชีที่จำเป็น
ระบบการควบคุมภายใน System of internal control	ระบบที่ออกแบบ นำไปปฏิบัติ และบำรุงรักษาโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลผู้บริหารและบุคลากรอื่น เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับการบรรลุวัตถุประสงค์ของกิจการด้านความน่าเชื่อถือของการรายงานทางการเงิน ด้านความมีประสิทธิภาพและความสำเร็จในการดำเนินงาน และด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง

* การทดสอบ	การนำวิธีการตรวจสอบไปใช้กับบางรายการหรือรายการทั้งหมดของประชากร
Test	
การทดสอบการควบคุม	วิธีการตรวจสอบที่ถูกออกแบบเพื่อประเมินความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมในการป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้
Tests of controls	
ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล	บุคคลหรือกลุ่มบุคคล องค์กรหรือกลุ่มขององค์กร (ตัวอย่างเช่น ผู้ดูแลผลประโยชน์ของกิจการ) ที่มีความรับผิดชอบในการกำกับดูแลการกำหนดแนวทางเชิงกลยุทธ์ของกิจการและภาระเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติงานของกิจการ ซึ่งรวมถึงการกำกับดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน สำหรับกิจการบางแห่งในบางประเทศ ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจรวมถึงบุคลากรที่ทำหน้าที่ในการบริหารด้วย เช่น กรรมการบริหารในคณะกรรมการกำกับดูแลของกิจการภาคเอกชนหรือองค์กรภาครัฐ หรือผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการ
การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้	จำนวนที่เป็นตัวเงินที่กำหนดโดยผู้สอบบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถได้รับความเชื่อมั่นในระดับที่เหมาะสม ว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจริงในประชากรจะไม่เกินกว่าจำนวนที่เป็นตัวเงินที่กำหนดโดยผู้สอบบัญชีนี้
Tolerable misstatement	
อัตราการเบี่ยงเบนที่ยอมรับได้	อัตราการเบี่ยงเบนจากวิธีการควบคุมภายในที่กำหนดโดยผู้สอบบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถได้รับความเชื่อมั่นในระดับที่เหมาะสมว่าอัตราการเบี่ยงเบนจริงในประชากรจะไม่เกินกว่าอัตราการเบี่ยงเบนที่กำหนดโดยผู้สอบบัญชี
Tolerable rate of deviation	
การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งไม่ได้รับการแก้ไข	การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีรวบรวมได้ระหว่างการตรวจสอบและยังไม่ได้รับการแก้ไขให้ถูกต้อง
Uncorrected misstatements	
ความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข	ความเห็นของผู้สอบบัญชีเมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่า งบการเงินถูกจัดทำในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
Unmodified opinion	
กิจการที่ใช้บริการ	กิจการที่ใช้บริการจากองค์กรที่ให้บริการและงบการเงินของกิจการดังกล่าวกำลังถูกตรวจสอบอยู่
User entity	

การทดสอบการเดินตามทางเดิน
ของรายการในระบบ (หรือ การ
เดินตามทางเดินของรายการใน
ระบบ)

Walk-through test (or Walk-
through)

หนังสือรับรอง

Written representation

เกี่ยวข้องกับการติดตามรายการบางรายการผ่านระบบการรายงานทางการเงิน

คำรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่ผู้สอบบัญชีได้รับจากผู้บริหาร เพื่อยืนยันเรื่อง
บางเรื่องหรือเพื่อสนับสนุนหลักฐานการสอบบัญชีอื่น หนังสือรับรองในบริบทนี้
ไม่รวมถึงงบการเงิน สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ หรือเอกสารประกอบ
การบันทึกบัญชี

ตัวอย่างหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี

ตัวอย่างดังต่อไปนี้ เป็นหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีเพื่อการตรวจสอบงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป ซึ่งจัดทำโดยสอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หนังสือฉบับนี้ไม่ใช่ข้อกำหนดที่เป็นทางการ แต่ตั้งใจให้ใช้เป็นแนวปฏิบัติเท่านั้นซึ่งอาจใช้ควบคู่กับข้อพิจารณาตามที่ระบุในมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยฉบับนี้ หนังสือจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนให้สอดคล้องกับข้อกำหนดและสถานการณ์ของแต่ละงาน หนังสือนี้ถูกร่างเพื่อใช้กับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดการรายงานงวดเดียวและต้องปรับเปลี่ยนถ้าตั้งใจจะใช้หรือคาดว่าจะใช้กับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับปีถัดไปของลูกค้านายเดิม (ดูย่อหน้าที่ 4.4.2. ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้)

เรียน ผู้แทนที่เหมาะสมของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของบริษัท กชค จำกัด⁵²

[วัตถุประสงค์และขอบเขตการตรวจสอบ]

ตามที่ท่าน⁵³ มีความประสงค์ที่จะให้ข้าพเจ้าตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กชค จำกัด ซึ่งประกอบด้วย งบฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ ข้าพเจ้าขอยืนยันการรับงานและความเข้าใจของข้าพเจ้าเกี่ยวกับงานสอบบัญชีนี้ด้วยหนังสือฉบับนี้

วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบของข้าพเจ้าคือเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งรวมความเห็นของข้าพเจ้าอยู่ด้วย ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลคือความเชื่อมั่นในระดับสูงแต่ไม่ได้เป็นการรับประกันว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย (มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย) จะสามารถตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่มีอยู่ได้เสมอไป ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดและถือว่า มีสาระสำคัญเมื่อคาดการณ์อย่างสมเหตุสมผลได้ว่ารายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกันจะมีผลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินเหล่านี้

⁵² ผู้รับและคำเรียกชื่อในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีจะเป็นไปตามความเหมาะสมในสถานการณ์ของงาน ซึ่งรวมถึงประเทศที่เกี่ยวข้อง

⁵³ ตลอดหนังสือฉบับนี้ การอ้างถึง “ท่าน” “เรา” “ผู้บริหาร” “ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” และ “ผู้สอบบัญชี” จะถูกใช้หรือแก้ไขตามความเหมาะสมของสถานการณ์

[ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี]

ข้าพเจ้าจะปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกำหนดให้ข้าพเจ้าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ การตรวจสอบของข้าพเจ้าตามมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยรวมถึงการที่ข้าพเจ้าใช้ดุลยพินิจและการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการตรวจสอบ การปฏิบัติงานของข้าพเจ้ารวมถึงการใช้วิธีการดังต่อไปนี้

- การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด การออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น และการได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ความเสี่ยงที่ไม่ตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตจะสูงกว่าความเสี่ยงที่เกิดจากข้อผิดพลาด เนื่องจากการทุจริตอาจเกี่ยวกับการสมรู้ร่วมคิด การปลอมแปลงเอกสารหลักฐาน การตั้งใจละเว้นการแสดงผล การแสดงผลที่ไม่ตรงตามข้อเท็จจริงหรือการแทรกแซงการควบคุมภายใน
- การทำความเข้าใจการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของบริษัท อย่างไรก็ตาม ข้าพเจ้าจะแจ้งให้ท่านทราบเป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญซึ่งเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งข้าพเจ้าตรวจพบในระหว่างการตรวจสอบ
- การประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งจัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร
- การสรุปเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารและจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ การสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญต่อความสามารถของบริษัทในการดำเนินงานต่อเนื่องหรือไม่ ถ้าข้าพเจ้าได้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ข้าพเจ้าต้องกล่าวไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้าโดยให้สังเกตถึงการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือถ้าการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวไม่เพียงพอความเห็นของข้าพเจ้าจะเปลี่ยนแปลงไป ข้อสรุปของข้าพเจ้าขึ้นอยู่กับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้า อย่างไรก็ตาม เหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคตอาจเป็นเหตุให้บริษัทต้องหยุดการดำเนินงานต่อเนื่อง

- การประเมินการนำเสนอ โครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงินโดยรวม รวมถึงการเปิดเผยข้อมูล และการประเมินว่างบการเงินแสดงรายการและเหตุการณ์ในรูปแบบที่ทำให้มีการนำเสนอข้อมูล โดยถูกต้องตามที่ควรหรือไม่

เนื่องจากข้อจำกัดสืบเนื่องของการตรวจสอบ รวมทั้งข้อจำกัดสืบเนื่องของการควบคุมภายใน ทำให้มีความเสี่ยงซึ่งไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอาจไม่ถูกค้นพบ แม้ว่าการตรวจสอบได้ถูกวางแผนและปฏิบัติอย่างเหมาะสมตามมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยแล้ว

[ความรับผิดชอบของผู้บริหาร และการระบุแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง]⁵⁴

การตรวจสอบจะปฏิบัติตามหลักการที่ว่า [ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม)]⁵⁵ รับทราบและเข้าใจว่าตนเองมีความรับผิดชอบในเรื่องดังต่อไปนี้

- (ก) เรื่องการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- (ข) เรื่องการควบคุมภายในที่ [ผู้บริหาร] พิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินโดยปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และ
- (ค) เรื่องการจัดเตรียมสิ่งต่อไปนี้ให้แก่ข้าพเจ้า
 - (1) การเข้าถึงข้อมูลทั้งหมดซึ่ง [ผู้บริหาร] ตระหนักว่าเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน เช่น บันทึกทางบัญชี เอกสารหลักฐาน และข้อมูลอื่น
 - (2) ข้อมูลเพิ่มเติมที่ข้าพเจ้าอาจร้องขอจาก [ผู้บริหาร] เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ และ
 - (3) การเข้าถึงบุคคลต่างๆ ภายในกิจการได้อย่างไม่มีข้อจำกัด ซึ่งข้าพเจ้าพิจารณาว่าจำเป็นที่จะต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากบุคคลเหล่านี้

เพื่อเป็นส่วนหนึ่งในกระบวนการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าจะขอคำยืนยันที่เป็นลายลักษณ์อักษรจาก [ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม)] เกี่ยวกับคำรับรองที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ

ข้าพเจ้าหวังว่าจะได้รับความร่วมมืออย่างเต็มที่จากพนักงานของท่านในระหว่างการตรวจสอบ

[ข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่น]

⁵⁴ ตัวอย่างหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีนี้สมมติว่ากฎหมายหรือข้อบังคับไม่ได้กำหนดความรับผิดชอบเหล่านั้นในความหมายที่เหมาะสม ดังนั้น จึงใช้คำบรรยายในวรรค 4.2.1(ข) ของมาตรฐานนี้ในตัวอย่างจดหมายนี้แทน

⁵⁵ ใช้คำให้เหมาะสมตามสถานการณ์

[เพิ่มข้อมูลอื่น เช่น ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ การเก็บเงินและเงื่อนไขอื่นตามความเหมาะสม]

[การรายงาน]

[เพิ่มการอ้างอิงที่เหมาะสมเกี่ยวกับรูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีที่คาดการณ์ไว้ รวมทั้งการรายงานเกี่ยวกับข้อมูลอื่น (ในกรณีที่เหมาะสม)]

รูปแบบและเนื้อหาของรายงานของข้าพเจ้าอาจจำเป็นต้องปรับเปลี่ยน ซึ่งเป็นผลจากประเด็นจากการตรวจสอบ

โปรดลงนามและส่งฉบับของหนังสือฉบับนี้ที่แนบมาคืนข้าพเจ้า เพื่อยืนยันการรับทราบและความเห็นชอบของท่านเกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงินของข้าพเจ้า ซึ่งรวมถึงความรับผิดชอบที่เกี่ยวข้องของข้าพเจ้าและของท่าน

บริษัท งจณ จำกัด

รับทราบและเห็นชอบในนามของบริษัท กขค จำกัด โดย

ลงนาม.....

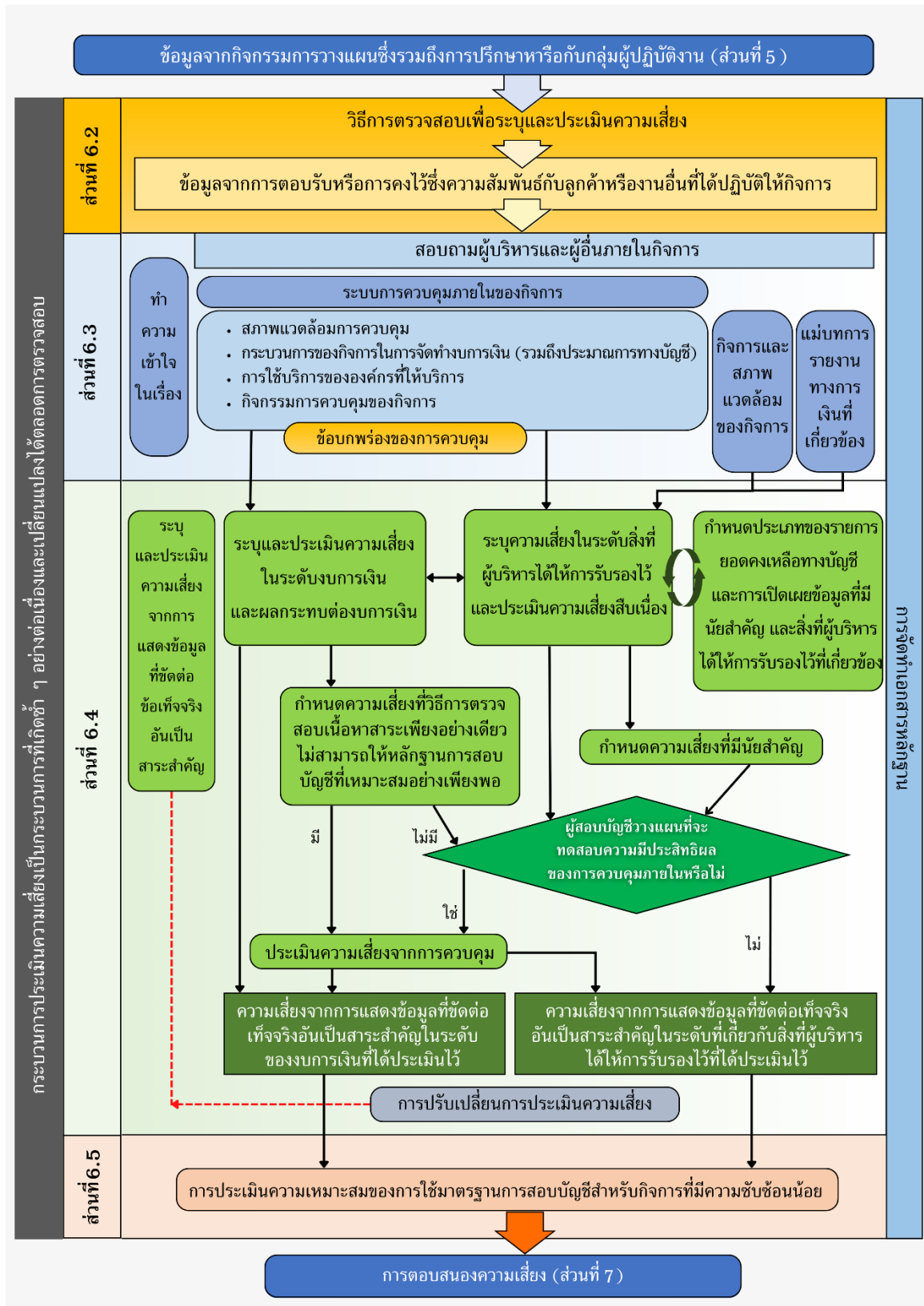
ชื่อ.....

ตำแหน่ง.....

วันที่.....

ภาคผนวก 3

การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (ส่วนที่ 6)



ภาคผนวก 4

ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต

ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่แสดงในภาคผนวกนี้เป็นตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีอาจพบในการตรวจสอบกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย ภาคผนวกนี้แสดงถึงตัวอย่างของการทุจริต 2 ประเภทที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาของผู้สอบบัญชี ได้แก่ การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต และการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม

ปัจจัยเสี่ยงต่าง ๆ ถูกจัดประเภทตามเงื่อนไข 3 ประการ ซึ่งโดยทั่วไปแล้วเกิดขึ้นเมื่อมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ได้แก่ (ก) สิ่งจูงใจ/แรงกดดัน (ข) โอกาส (ค) ทักษะ/การหาเหตุผลอันสมควร แม้ว่าปัจจัยเสี่ยงที่แสดงนี้ครอบคลุมได้หลากหลายสถานการณ์แต่เป็นเพียงแค่ตัวอย่างเท่านั้น ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงปัจจัยเสี่ยงอื่นเพิ่มเติมหรือที่แตกต่างไป ตัวอย่างเหล่านี้ไม่ได้ครอบคลุมถึงสถานการณ์ทุกสถานการณ์ และตัวอย่างบางตัวอย่างอาจมีนัยสำคัญที่แตกต่างกันในกิจการที่มีขนาดต่างกัน หรือเมื่อมีลักษณะหรือสถานการณ์ของความเป็นเจ้าของที่แตกต่างกัน นอกจากนี้ ลำดับของตัวอย่างปัจจัยเสี่ยงต่าง ๆ ไม่ได้มีเจตนาที่จะแสดงถึงลำดับความสำคัญหรือความถี่ของการเกิดขึ้น

ปัจจัยเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต

ตัวอย่างต่อไปนี้ เป็นตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต

สิ่งจูงใจ/แรงกดดัน

ความมั่นคงทางการเงินหรือความสามารถในการทำกำไรได้รับผลกระทบจากสภาพเศรษฐกิจ อุตสาหกรรม หรือการดำเนินธุรกิจของกิจการ ดังตัวอย่างต่อไปนี้ (หรือที่แสดงให้เห็นจากเรื่องต่อไปนี้)

- ความต้องการของลูกค้าที่ลดลงอย่างมีนัยสำคัญ และความล้มเหลวในการดำเนินธุรกิจที่เพิ่มขึ้นในอุตสาหกรรมนั้น ๆ หรือในสภาพเศรษฐกิจโดยรวม
- ระดับการแข่งขันที่สูงหรือการอิ่มตัวของตลาด รวมด้วยกำไรที่ลดลง
- ผลขาดทุนจากการดำเนินงานที่เพิ่มขึ้นจนมีความเสี่ยงที่จะเกิดการล้มละลายหรือการถูกยึดทรัพย์
- การมีกระแสเงินสดจากการดำเนินงานติดลบอย่างต่อเนื่อง หรือไม่สามารถสร้างกระแสเงินสดจากการดำเนินงานได้

ผู้บริหารได้รับแรงกดดันที่จะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดหรือความคาดหวังของบุคคลอื่นอันเนื่องมาจาก

- แรงกดดันที่จะต้องต่อสัญญาการกู้ยืมหรือจัดหาเงินทุนเพิ่มเติม หรือเพื่อจ่ายชำระหนี้หรือรักษาข้อผูกพันตามสัญญาเงินกู้ ดังนั้น จึงแสดงผลการดำเนินงานหรือฐานะการเงินเกินจริง เพื่อให้เห็นถึงความสามารถในการทำกำไรและความสามารถในการอยู่รอดในระยะยาว

- แรงกดดันที่จะแสดงรายได้น้อยลงเพื่อลดภาระทางภาษี

โอกาส

โอกาสที่จะเกิดการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตสามารถเกิดขึ้นได้จาก

- การทำรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจ หรือการทำรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ไม่ได้มีการตรวจสอบหรือถูกตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีอื่น
- บุคคลคนเดียวหรือกลุ่มบุคคลจำนวนน้อยราย (ในกิจการที่ไม่ได้บริหารโดยเจ้าของ) ครอบงำการบริหารงานโดยไม่มีการควบคุมที่ใช้ทดแทน
- การมีข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายใน ซึ่งอาจมีผลมาจากเหตุการณ์ดังต่อไปนี้
 - การมีอยู่อย่างจำกัดของการแบ่งแยกหน้าที่หรือการควบคุมที่จะยับยั้งการทุจริต (เช่น สายด่วนรับแจ้งการทุจริต)
 - ความไม่เพียงพอของการมีส่วนร่วมของผู้บริหารในการดำเนินงานหรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่อาจช่วยให้ผู้บริหารป้องกันหรือตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในข้อมูลทางบัญชี หรือช่วยระบุการควบคุมที่ไม่ได้ดำเนินการตามที่ตั้งใจไว้
 - ระบบบัญชีหรือระบบสารสนเทศที่ไม่มีประสิทธิภาพ ซึ่งรวมถึงมีข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญ

ทัศนคติ/การหาเหตุผลอันสมควร

- การติดต่อสื่อสาร การนำไปปฏิบัติ การสนับสนุน หรือการบังคับใช้ค่านิยมหรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของกิจการโดยผู้บริหารไม่มีประสิทธิภาพ หรือมีการติดต่อสื่อสารเกี่ยวกับค่านิยมหรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณอย่างไม่เหมาะสม
- ผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการไม่มีการแยกแยะระหว่างรายการส่วนตัวและรายการทางธุรกิจ
- ความขัดแย้งระหว่างผู้ถือหุ้นใหญ่ในกิจการที่มีผู้ถือหุ้นจำนวนน้อยราย
- ความพยายามของผู้บริหารหรือเจ้าของอย่างต่อเนื่องในการใช้วิธีการบัญชีที่หมิ่นเหม่หรือไม่เหมาะสม โดยใช้เกณฑ์ความมีสาระสำคัญหรือการช่วยให้กิจการสามารถอยู่รอดเป็นเหตุผลสนับสนุน
- ความสัมพันธ์ระหว่างผู้บริหารและผู้สอบบัญชีคนปัจจุบันหรือผู้สอบบัญชีคนก่อนที่ตึงเครียดซึ่งเกิดจากการขัดแย้งกัน การเรียกร้องอย่างไม่สมเหตุสมผลกับผู้สอบบัญชี การกำหนดข้อจำกัดในการเข้าถึงบุคคลหรือข้อมูล หรือพฤติกรรมการใช้อิทธิพลครอบงำของผู้บริหาร

ปัจจัยเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม

ปัจจัยเสี่ยงบางปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเกิดจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตอาจถูกพบได้เมื่อมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเกิดจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมเกิดขึ้น ซึ่งเป็นการทุจริตที่มักจะเกิดขึ้นในกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย ตัวอย่างเช่น อาจมีข้อบกพร่องในการควบคุมภายในของกิจการ เมื่อมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตหรือการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มาจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม

สิ่งจูงใจ/แรงกดดัน

- ภาระทางการเงินส่วนบุคคลอาจกดดันให้ผู้บริหารหรือพนักงานที่สามารถเข้าถึงเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นที่ง่ายต่อการยกยอก นำสินทรัพย์ดังกล่าวไปใช้อย่างไม่เหมาะสม
- ความสัมพันธ์ที่ไม่ราบรื่นระหว่างกิจการและพนักงานที่สามารถเข้าถึงเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นที่ง่ายต่อการยกยอก อาจจูงใจให้พนักงานเหล่านั้นใช้สินทรัพย์ของกิจการอย่างไม่เหมาะสม ตัวอย่างของความสัมพันธ์ที่ไม่ราบรื่นนั้น อาจเกิดจากเหตุการณ์ดังต่อไปนี้
 - แผนที่ประกาศไปแล้วหรือที่ถูกคาดการณ์เกี่ยวกับการให้พนักงานออก
 - การเปลี่ยนแปลงที่เพิ่งเกิดขึ้นหรือที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเกี่ยวกับผลตอบแทนของพนักงานหรือผลประโยชน์อื่น
 - การเลื่อนตำแหน่ง การให้ผลตอบแทนหรือรางวัลอื่น ๆ ที่ไม่สอดคล้องกับความคาดหวังของพนักงาน

โอกาส

ลักษณะหรือสถานการณ์บางอย่างที่อาจเพิ่มโอกาสในการเกิดการใช้สินทรัพย์อย่างไม่เหมาะสมได้ เช่น

- มีเงินสดในมือจำนวนมากหรือใช้เงินสดในการดำเนินงานจำนวนมาก
- สินค้าคงเหลือมีขนาดเล็กแต่มีมูลค่าสูงหรือเป็นที่ต้องการอย่างมาก
- สินทรัพย์ที่เปลี่ยนมือได้ง่าย มีตลาดรองรับ หรือไม่ได้มีการระบุความเป็นเจ้าของที่สามารถสังเกตเห็นได้ง่าย

การควบคุมภายในของสินทรัพย์ต่าง ๆ ที่ไม่เพียงพอ อาจเพิ่มโอกาสให้การใช้สินทรัพย์อย่างไม่เหมาะสม ตัวอย่างเช่น การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมอาจเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ดังต่อไปนี้

- การแบ่งแยกหน้าที่หรือการตรวจสอบอย่างอิสระที่ไม่เพียงพอ
- ระบบการมอบอำนาจและอนุมัติรายการที่ไม่เพียงพอ เช่น ในการจัดซื้อ

- การเก็บบันทึกหรือการเก็บรักษาเงินสด สินค้าคงเหลือ หรือสินทรัพย์ถาวรที่ไม่เพียงพอ
- การไม่บังคับให้ลาพักร้อนสำหรับพนักงานที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับการควบคุมที่สำคัญ
- ผู้บริหารไม่มีความเข้าใจอย่างเพียงพอเกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ

ทัศนคติ/การหาเหตุผลอันสมควร

- ไม่ให้ความสำคัญกับความจำเป็นในการติดตามดูแลหรือลดความเสี่ยงในการใช้สินทรัพย์อย่างไม่เหมาะสม
- ไม่ให้ความสำคัญกับการควบคุมภายใน โดยการแทรกแซงการควบคุมที่มีอยู่หรือละเอียดที่จะใช้มาตรการแก้ไขที่เหมาะสมสำหรับการนำสินทรัพย์ไปใช้อย่างไม่เหมาะสมที่พบ เช่น การลักขโมยเล็กๆ น้อยๆ
- พฤติกรรมของพนักงานที่แสดงให้เห็นถึงความไม่ประทับใจหรือไม่พึงพอใจเกี่ยวกับการปฏิบัติต่อพนักงานของกิจการ

สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยอาจใช้กลุ่มของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามที่อธิบายไว้ด้านล่าง หรืออาจใช้ชื่อเรียกอื่นหากยังคงครอบคลุมเนื้อหาที่อธิบายไว้ด้านล่าง ผู้สอบบัญชีอาจเลือกที่จะรวมสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการและเหตุการณ์ และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง เข้ากับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับยอดคงเหลือทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องก็ได้

ผู้สอบบัญชีของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย อาจใช้สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ต่อไปในการพิจารณาการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงประเภทต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้น สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้อาจจัดประเภทได้ดังต่อไปนี้:

สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการและเหตุการณ์ และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง สำหรับรอบระยะเวลาที่ตรวจสอบ

- การเกิดขึ้นจริง — รายการและเหตุการณ์ที่ถูกบันทึกหรือเปิดเผยข้อมูลนั้นเกิดขึ้นจริง และรายการและเหตุการณ์นั้นเกี่ยวข้องกับกิจการ
- ความครบถ้วน — รายการและเหตุการณ์ทุกรายการที่ควรจะบันทึกได้ถูกบันทึกและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดซึ่งควรต้องรวมในงบการเงินได้ถูกรวมไว้แล้ว
- ความถูกต้อง — จำนวนและข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องกับรายการและเหตุการณ์ที่ถูกบันทึกได้ถูกบันทึกอย่างเหมาะสม และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องได้ถูกวัดมูลค่าและอธิบายอย่างเหมาะสมแล้ว
- การตัดยอด — รายการและเหตุการณ์ได้ถูกบันทึกในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถูกต้อง
- การจัดประเภทรายการ — รายการและเหตุการณ์ได้ถูกบันทึกในบัญชีที่เหมาะสม
- การแสดงรายการ — รายการและเหตุการณ์ได้รวมกันหรือแยกย่อยอย่างเหมาะสมและอธิบายอย่างชัดเจน และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีความเกี่ยวข้องและสามารถเข้าใจได้ในบริบทของข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลา

- ความมีอยู่จริง — สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของ มีตัวตนหรือมีอยู่จริง
- กรรมสิทธิ์และข้อผูกพัน — กิจการถือหรือควบคุมสิทธิในสินทรัพย์ และมีหนี้สินที่กิจการมีข้อผูกพัน

- ความครบถ้วน — สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของทั้งหมดที่ควรบันทึกได้ถูกบันทึก และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งควรต้องรวมในการเงินได้ถูกรวมไว้แล้ว
- ความถูกต้อง การแสดงมูลค่า และการปันส่วน — สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของที่รวมอยู่ในงบการเงินแสดงด้วยจำนวนที่เหมาะสม และผลจากการปรับมูลค่าหรือการปรับปรุงการปันส่วนได้ถูกบันทึกอย่างเหมาะสม และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีการวัดมูลค่าและได้อธิบายอย่างเหมาะสมแล้ว
- การจัดประเภทรายการ — สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของได้ถูกบันทึกในบัญชีที่เหมาะสม
- การแสดงรายการ — สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของได้รวมกันหรือแยกย่อยอย่างเหมาะสม และอธิบายอย่างชัดเจน และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีความเกี่ยวข้องและสามารถเข้าใจได้ในบริบทของข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ผู้สอบบัญชีอาจใช้สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามที่อธิบายข้างต้น (ซึ่งปรับเปลี่ยนได้ตามความเหมาะสม) ในการพิจารณาประเภทต่างๆ ของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นในการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับประเภทของรายการ เหตุการณ์ หรือยอดคงเหลือทางบัญชีที่บันทึกไว้

ภาคผนวก 6

ตัวอย่างของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อขนาดตัวอย่าง

สำหรับการทดสอบการควบคุมและการทดสอบรายละเอียด

ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาปัจจัยต่อไปนี้ในการกำหนดขนาดตัวอย่างสำหรับการทดสอบการควบคุม ปัจจัยเหล่านี้ (ซึ่งต้องพิจารณาร่วมกัน) มีข้อสมมติว่าผู้สอบบัญชียังไม่ได้เปลี่ยนแปลงลักษณะ หรือ ช่วงเวลาของการทดสอบการควบคุม หรือเปลี่ยนแนวทางเป็นวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระใดๆ เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้

ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อขนาดตัวอย่างสำหรับการทดสอบการควบคุม	ผลกระทบต่อขนาดตัวอย่าง
การเพิ่มขึ้นของขอบเขตของแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมในช่วงการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี	เพิ่มขึ้น
การเพิ่มขึ้นของอัตราการเบี่ยงเบนที่ยอมรับได้	ลดลง
การเพิ่มขึ้นของอัตราการเบี่ยงเบนที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในประชากรที่ทดสอบ	เพิ่มขึ้น
การเพิ่มขึ้นของระดับความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีต้องการที่อัตราการเบี่ยงเบนที่ยอมรับได้จะไม่เกินกว่าอัตราการเบี่ยงเบนในประชากรที่เกิดขึ้นจริง	เพิ่มขึ้น
การเพิ่มขึ้นของจำนวนหน่วยตัวอย่างในประชากร	มีผลกระทบเพียงเล็กน้อย

ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาปัจจัยต่อไปนี้ในการพิจารณากำหนดขนาดตัวอย่างสำหรับการทดสอบรายละเอียด ปัจจัยเหล่านี้ (ซึ่งต้องพิจารณาร่วมกัน) มีข้อสมมติว่าผู้สอบบัญชีไม่ได้เปลี่ยนแปลงแนวทางเป็น การทดสอบการควบคุม หรือเปลี่ยนแปลงลักษณะหรือช่วงเวลาของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้

ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อขนาดตัวอย่างสำหรับการทดสอบรายละเอียด	ผลกระทบต่อขนาดตัวอย่าง
การเพิ่มขึ้นของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจากการประเมินของผู้สอบบัญชี	เพิ่มขึ้น
การใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระอื่นเพิ่มขึ้น ในการตรวจสอบสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในเรื่องเดียวกัน	ลดลง
การเพิ่มขึ้นของระดับความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีต้องการว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้ในประชากรจะไม่เกินกว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่จริง	เพิ่มขึ้น
การเพิ่มขึ้นของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้	ลดลง
การเพิ่มขึ้นของจำนวนเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในประชากรที่ตรวจสอบ	เพิ่มขึ้น
การจัดกลุ่มประชากรเมื่อมีความเหมาะสม	ลดลง
จำนวนหน่วยตัวอย่างในประชากร	มีผลกระทบเพียงเล็กน้อย

ตัวอย่างหนังสือรับรอง

ตัวอย่างหนังสือรับรองต่อไปนี้รวมถึงคำรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่กำหนดโดยส่วนที่ 8.6. ของมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยฉบับนี้ ตัวอย่างนี้สมมติว่าไม่จำเป็นต้องมีคำรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง และไม่มีการละเว้นการรับรองใดๆ ที่ผู้สอบบัญชีร้องขอ หากมีการละเว้น หนังสือรับรองจะต้องถูกเปลี่ยนแปลงเพื่อแสดงให้เห็นถึงการละเวนนั้น

(หัวกระดาษของกิจการ)

เรียน.....(ชื่อผู้สอบบัญชี).....

(วันที่)

หนังสือรับรองฉบับนี้ให้ไว้เพื่อประโยชน์ของท่านในการตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25XX เพื่อแสดงความเห็นว่างบการเงินดังกล่าวแสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตาม [มาตรฐานการรายงานทางการเงิน]

ข้าพเจ้าขอรับรองว่า

งบการเงิน

- ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบของข้าพเจ้าในการจัดทำงบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรตาม [มาตรฐานการรายงานทางการเงิน] ตามข้อตกลงในการรับงาน ซึ่งลงวันที่ (วันที่)
- วิธีการประมาณ ข้อมูล และข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ใช้ในการประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีความเหมาะสมเพื่อบรรลุผลการรับรู้ การวัดมูลค่า หรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีความสมเหตุสมผลในบริบทของ [มาตรฐานการรายงานทางการเงิน]
- ความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันได้บันทึกและได้เปิดเผยอย่างเหมาะสมตามข้อกำหนดของ [มาตรฐานการรายงานทางการเงิน]
- เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินทั้งหมดที่ [มาตรฐานการรายงานทางการเงิน] กำหนดให้ปรับปรุงหรือเปิดเผยได้ปรับปรุงหรือเปิดเผยแล้ว
- ผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งไม่ได้รับการแก้ไข (ไม่ว่าแต่ละรายการหรือโดยรวม) ไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงินในภาพรวม รายการของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งไม่ได้รับการแก้ไขได้จัดทำเป็นเอกสารแนบของหนังสือรับรองนี้
- ผลกระทบคดีความและการฟ้องร้องที่เกิดขึ้นและอาจจะเกิดขึ้นที่ควรถูกนำมาพิจารณาในการจัดเตรียมงบการเงินได้บันทึกบัญชีและเปิดเผยข้อมูลตาม [มาตรฐานการรายงานทางการเงิน] แล้ว
- [เรื่องอื่นที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเหมาะสม]

การให้ข้อมูล

- ข้าพเจ้าได้จัดให้ท่าน
 - เข้าถึงข้อมูลทั้งหมดที่ข้าพเจ้าทราบซึ่งเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน เช่น บันทึกรายการหลักฐาน และข้อมูลอื่น
 - ข้อมูลเพิ่มเติมที่ท่านร้องขอจากข้าพเจ้าเพื่อวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี และ
 - เข้าถึงบุคคลต่างๆ ในกิจการอย่างไม่มีข้อจำกัด ซึ่งท่านพิจารณาว่าจำเป็นในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีจากบุคคลเหล่านั้น
- บริษัทได้บันทึกรายการธุรกรรมในบัญชี และงบการเงินได้สะท้อนรายการเหล่านั้นแล้ว
- ข้าพเจ้าได้เปิดเผยให้ท่านทราบถึงผลการประเมินความเสี่ยงเรื่องการทุจริตที่อาจมีผลทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญแล้ว
- ข้าพเจ้าได้เปิดเผยให้ท่านทราบถึงข้อมูลทั้งหมด ซึ่งเกี่ยวข้องกับการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตที่ข้าพเจ้าทราบและที่มีผลกระทบต่อบริษัท ซึ่งเกี่ยวข้องกับ
 - ผู้บริหาร
 - พนักงานผู้มีบทบาทที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับการควบคุมภายใน หรือ
 - บุคคลอื่น ในกรณีที่การทุจริตอาจมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน
- ข้าพเจ้าได้เปิดเผยให้ท่านทราบถึงข้อมูลทั้งหมดที่สื่อสารจากพนักงาน อดีตพนักงาน นักวิเคราะห์หน่วยงานกำกับดูแล หรือบุคคลอื่น ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับข้อกล่าวหาเรื่องการทุจริต หรือข้อสงสัยการทุจริตที่มีผลกระทบต่องบการเงินของบริษัท
- ข้าพเจ้าได้เปิดเผยให้ท่านทราบถึงเหตุการณ์ทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดต่างๆ ที่ควรต้องพิจารณาผลกระทบของเรื่องดังกล่าวในการจัดทำงบการเงิน
- ข้าพเจ้าได้เปิดเผยให้ท่านทราบถึงคดีความและการฟ้องร้องที่เกิดขึ้นและที่อาจจะเกิดขึ้นทั้งหมดที่ควรพิจารณาผลกระทบในการจัดทำงบการเงินแล้ว
- ข้าพเจ้าได้เปิดเผยให้ท่านทราบถึงข้อมูลเกี่ยวกับตัวตนของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน รวมทั้งความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันทั้งหมดที่ข้าพเจ้าทราบแล้ว
- [เรื่องอื่นที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าจำเป็น]

ผู้บริหาร

ผู้บริหาร