



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320

ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ 320 – ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทย โดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2555 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 320 – ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 – ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

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

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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ปรับปรุงเนื้อหาและถ้อยคำบางส่วนให้สอดคล้องกับต้นฉบับ Handbook 2016-2017 Edition ของ IFAC (ISBN: 978-1-60815-318-3) ทั้งนี้ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวไม่ได้กระทบต่อข้อกำหนดหรือหลักการที่สำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ดังนั้น วันที่ถือปฏิบัติของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้จึงเป็นวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 เป็นต้นไปเช่นเดิม ซึ่งสอดคล้องกับวันที่ถือปฏิบัติที่ระบุไว้ใน Handbook 2016-2017 Edition ของ IFAC

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320

### ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555)

#### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
<b>คำนำ</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
ความมีสาระสำคัญในการตรวจสอบ	2-6
วันที่ถือปฏิบัติ	7
วัตถุประสงค์	8
คำจำกัดความ	9
<b>ข้อกำหนด</b>	
การกำหนดความมีสาระสำคัญและความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน เมื่อวางแผนการตรวจสอบ	10-11
การปรับเปลี่ยนเมื่อมีความคืบหน้าในการตรวจสอบ	12-13
เอกสารหลักฐาน	14
<b>การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น</b>	
ความมีสาระสำคัญและความเสี่ยงในการสอบบัญชี	ก1
ความมีสาระสำคัญในการตรวจสอบ	ก2
การกำหนดความมีสาระสำคัญและความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน เมื่อวางแผนการตรวจสอบ	ก3-ก13
การปรับเปลี่ยนเมื่อมีความคืบหน้าในการตรวจสอบ	ก14

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 “ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี”  
ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต  
และการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กล่าวถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการนำหลักการของ ความมีสาระสำคัญมาใช้ในการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน ส่วนมาตรฐาน การสอบบัญชี รหัส 450<sup>1</sup> จะอธิบายถึงการนำความมีสาระสำคัญมาใช้ในการประเมินผลกระทบ ของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในการตรวจสอบและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงที่ยังไม่ได้แก้ไข (ถ้ามี) ในงบการเงิน

### ความมีสาระสำคัญในการตรวจสอบ

2. แม่บทการรายงานทางการเงินจะอธิบายเกี่ยวกับหลักการของความมีสาระสำคัญในการจัดทำ และนำเสนองบการเงิน ถึงแม้ว่าแม่บทการรายงานทางการเงินอาจอธิบายถึงความมีสาระสำคัญ ในความหมายที่ต่างกัน แต่โดยทั่วไปแม่บทการรายงานทางการเงินมักจะอธิบายว่า
  - การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งรวมถึงการไม่แสดงข้อมูล จะถูกพิจารณาว่า มีสาระสำคัญ ถ้าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงรายการใดรายการหนึ่งหรือ ทุกรายการโดยรวมจะสามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่ามีอิทธิพลต่อ การตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน
  - การใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญจะพิจารณาในแง่ของสถานะแวดล้อม และ ผลกระทบของขนาด หรือลักษณะของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง หรือพิจารณา จากทั้งสององค์ประกอบ และ
  - การใช้ดุลยพินิจว่าเรื่องใดมีสาระสำคัญต่อผู้ใช้งบการเงินจะขึ้นอยู่กับพิจารณา ความต้องการข้อมูลพื้นฐานทางการเงินของผู้ใช้งบการเงินโดยรวม<sup>2</sup> ผลกระทบที่อาจ เกิดขึ้นจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีต่อผู้ใช้งบการเงินรายการหนึ่ง โดยเฉพาะเจาะจง ซึ่งความต้องการของผู้ใช้งบการเงินเหล่านั้นอาจมีความแตกต่างกัน อย่างมากจะไม่ถูกนำมาพิจารณา
3. การกล่าวถึงความมีสาระสำคัญนี้ หากแสดงในแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้ จะให้ กรอบในการอ้างอิงแก่ผู้สอบบัญชีในการกำหนดความมีสาระสำคัญของการตรวจสอบ หากแม่บท การรายงานทางการเงินที่นำมาใช้ ไม่ได้อธิบายหลักการของความมีสาระสำคัญ ลักษณะที่ กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 2 จะให้กรอบในการอ้างอิงในการพิจารณาความมีสาระสำคัญของ การตรวจสอบแก่ผู้สอบบัญชี

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ”

<sup>2</sup> ตัวอย่างเช่น แม่บทในการจัดทำและนำเสนองบการเงินระบุว่า สำหรับกิจการที่มุ่งหวังผลกำไร การจัดทำงบการเงินให้ตรงกับความต้องการของนักลงทุนซึ่งได้ลงทุนในหุ้นประเภทที่มีความเสี่ยงของกิจการ ย่อมจะตรงกับความต้องการส่วนใหญ่ของผู้ใช้งบการเงินอื่น ๆ

4. การกำหนดความมีสาระสำคัญของผู้สอบบัญชีเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพและขึ้นอยู่กับความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความต้องการข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้น จึงเป็นการสมเหตุสมผลที่ผู้สอบบัญชีจะตั้งข้อสมมติว่า ผู้ใช้งบการเงิน
- (ก) มีความรู้ตามสมควรเกี่ยวกับกิจกรรมทางธุรกิจและเศรษฐกิจและการบัญชี และมีความเต็มใจที่จะศึกษาข้อมูลในงบการเงินด้วยความระมัดระวังและความรอบคอบอย่างสมเหตุสมผล
  - (ข) มีความเข้าใจว่างบการเงินได้ถูกจัดทำ แสดงรายการ และตรวจสอบ ในระดับของความมีสาระสำคัญ
  - (ค) ตระหนักถึงความไม่แน่นอนที่แฝงอยู่ในการวัดมูลค่าของจำนวนเงินที่ขึ้นอยู่กับการใช้ประมาณการ การใช้ดุลยพินิจ และการพิจารณาถึงเหตุการณ์ในอนาคต และ
  - (ง) ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจอย่างสมเหตุสมผลบนพื้นฐานของข้อมูลในงบการเงิน
5. ผู้สอบบัญชีจะนำหลักการของความมีสาระสำคัญไปใช้ทั้งในการวางแผนและการปฏิบัติงาน ตรวจสอบ และในการประเมินผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในการตรวจสอบและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยังไม่ได้แก้ไข (ถ้ามี) ในงบการเงิน และในการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1)
6. ในการวางแผนการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับจำนวนเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งได้พิจารณาแล้วว่ามีสาระสำคัญ การใช้ดุลยพินิจนี้จะเป็นพื้นฐานสำหรับ
- (ก) การกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการประเมินความเสี่ยง
  - (ข) การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และ
  - (ค) การกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบต่อไป
- ความมีสาระสำคัญที่กำหนดขึ้นในการวางแผนการตรวจสอบ ไม่จำเป็นต้องกำหนดเป็นจำนวนเงินขั้นต่ำ เพื่อประเมินว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยังไม่ถูกแก้ไข ทั้งรายการใดรายการหนึ่ง หรือทุกรายการโดยรวมนั้น จะไม่มีสาระสำคัญ สถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงบางอย่าง อาจเป็นสาเหตุให้ผู้สอบบัญชีประเมินว่ารายการเหล่านั้นมีสาระสำคัญได้แม้ว่าจะมีจำนวนต่ำกว่าระดับที่มีสาระสำคัญ ซึ่งเป็นไปไม่ได้ในทางปฏิบัติที่จะออกแบบวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งมีสาระสำคัญเพียงเพราะลักษณะของรายการเหล่านั้นทั้งหมด อย่างไรก็ตาม การพิจารณาถึงลักษณะของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินซึ่งเกี่ยวข้องกับการออกแบบวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ<sup>3</sup> นอกจากนี้ ในการประเมินผลกระทบที่มีต่อการเงินของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยังไม่ถูกแก้ไขทั้งหมด ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาทั้งจำนวนเงิน

<sup>3</sup> ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ” ย่อหน้าที่ ก134-ก135

และลักษณะของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยังไม่ถูกแก้ไข และสถานการณ์ที่รายการเหล่านั้นเกิดขึ้น<sup>4</sup> (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2)

### วันถือปฏิบัติ

7. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

### วัตถุประสงค์

8. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ การนำหลักการของมีความมีสาระสำคัญไปปฏิบัติอย่างเหมาะสมในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี

### คำจำกัดความ

9. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน หมายถึง จำนวนหนึ่งหรือหลายจำนวนที่ผู้สอบบัญชีกำหนดขึ้น ณ ระดับที่มีค่าน้อยกว่าความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม เพื่อลดโอกาสที่จำนวนรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยังไม่ถูกแก้ไขและไม่ถูกตรวจพบจะมีจำนวนสูงกว่าความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวมให้อยู่ในระดับต่ำอย่างเหมาะสม หากเกี่ยวข้อง ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน ยังหมายถึง จำนวนหนึ่งหรือหลายจำนวนที่ผู้สอบบัญชีกำหนดขึ้น ณ ระดับที่มีค่าน้อยกว่าระดับความมีสาระสำคัญระดับหนึ่ง หรือหลายระดับ สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะ

### ข้อกำหนด

การกำหนดความมีสาระสำคัญและความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานเมื่อวางแผนการตรวจสอบ

10. ในการจัดทำกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวม ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม ในสถานการณ์เฉพาะของกิจการ หากมีประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่าเป็นการเฉพาะ ซึ่งการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของรายการดังกล่าวในจำนวนที่มีค่าน้อยกว่าความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม สามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าจะมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดระดับความมีสาระสำคัญระดับหนึ่ง หรือหลายระดับ เพื่อนำมาใช้กับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการเหล่านั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก3-ก12)

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก21

11. ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน เพื่อประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบต่อไป (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก13)

#### การปรับเปลี่ยนเมื่อมีความคืบหน้าในการตรวจสอบ

12. ผู้สอบบัญชีต้องปรับเปลี่ยนความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม (และหากเกี่ยวข้อง ระดับความมีสาระสำคัญระดับหนึ่ง หรือหลายระดับ สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะ) เมื่อได้ทราบข้อมูลระหว่างการตรวจสอบซึ่งอาจเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดจำนวนหนึ่ง (หรือหลายจำนวน) ที่แตกต่างจากจำนวนเดิม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก14)
13. หากผู้สอบบัญชีสรุปว่าความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม (และหากเกี่ยวข้อง ระดับความมีสาระสำคัญระดับหนึ่ง หรือหลายระดับ สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะ) ในระดับที่ต่ำกว่าความมีสาระสำคัญที่ได้กำหนดไว้เดิมมีความเหมาะสม ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ามีความจำเป็นหรือไม่ที่จะต้องปรับเปลี่ยนความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน และพิจารณาว่าลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบต่อไปยังเหมาะสมหรือไม่

#### เอกสารหลักฐาน

14. เอกสารหลักฐานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีต้องรวมถึงจำนวนและปัจจัยที่ใช้ประกอบการพิจารณา ดังต่อไปนี้<sup>5</sup>
  - (ก) ความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม (ดูย่อหน้าที่ 10)
  - (ข) หากเกี่ยวข้อง ระดับความมีสาระสำคัญระดับหนึ่ง หรือหลายระดับ สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะ (ดูย่อหน้าที่ 10)
  - (ค) ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน (ดูย่อหน้าที่ 11) และ
  - (ง) การปรับเปลี่ยนใด ๆ ของ (ก) ถึง (ค) เมื่อมีความคืบหน้าในการตรวจสอบ (ดูย่อหน้าที่ 12-13)

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8-11 และย่อหน้าที่ ก6

## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ความมีสาระสำคัญและความเสี่ยงในการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5)

ก1. ในการตรวจสอบงบการเงิน วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี คือ เพื่อให้ได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมไม่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นว่างบการเงินได้ถูกจัดทำขึ้นในส่วนที่มีสาระสำคัญ ตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่ถือปฏิบัติ และเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถรายงานต่องบการเงินและสื่อสารตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนด ซึ่งสอดคล้องกับเรื่องที่คุณสอบบัญชีตรวจพบ<sup>6</sup> ผู้สอบบัญชีจะได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเมื่อได้รับหลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่สามารถยอมรับได้<sup>7</sup> ความเสี่ยงในการสอบบัญชี คือ ความเสี่ยงที่คุณสอบบัญชีจะแสดงความเห็นในการตรวจสอบที่ไม่เหมาะสมเมื่อบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงในการสอบบัญชีเป็นความเสี่ยงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และความเสี่ยงจากการตรวจพบ<sup>8</sup> ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาความมีสาระสำคัญและความเสี่ยงในการสอบบัญชีตลอดระยะเวลาการตรวจสอบ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เมื่อ

- (ก) ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ<sup>9</sup>
- (ข) กำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบต่อไป<sup>10</sup> และ
- (ค) ประเมินผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยังไม่ถูกแก้ไข (ถ้ามี) ในงบการเงิน<sup>11</sup> และแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี<sup>12</sup>

ความมีสาระสำคัญในการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6)

ก2. การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ<sup>13</sup> เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อระบุประเภทของรายการ ยอดคงเหลือ

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 11

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 17

<sup>8</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 13 (ค)

<sup>9</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญโดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ”

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”

<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ”

<sup>12</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน”

<sup>13</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 25 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระดับงบการเงินและในระดับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้



และการเปิดเผยข้อมูล รวมถึงการเปิดเผยเชิงคุณภาพ ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งอาจมีสาระสำคัญ (เช่น โดยทั่วไป การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจะพิจารณาว่ามีสาระสำคัญ หากข้อมูลนั้นสามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่ามีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้ข้อมูลใช้เป็นเกณฑ์ของงบการเงินโดยรวม) ในการพิจารณาข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในการเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพมีสาระสำคัญหรือไม่ ผู้สอบบัญชีอาจระบุถึงความเกี่ยวข้องกับปัจจัยเช่น

- สถานการณ์ของกิจการสำหรับงวด (ตัวอย่างเช่น กิจการอาจมีการรวมธุรกิจที่สำคัญระหว่างงวด)
- แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการเปลี่ยนแปลงในแม่บทนั้น (ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินใหม่อาจกำหนดการเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพ ซึ่งสำคัญต่อกิจการ)
- การเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพที่สำคัญต่อผู้ใช้งบการเงิน เนื่องจากลักษณะของกิจการ (ตัวอย่างเช่น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงในสภาพคล่องอาจสำคัญต่อผู้ใช้งบการเงินที่เป็นสถาบันการเงิน)

**การกำหนดความมีสาระสำคัญและความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานเมื่อวางแผนการตรวจสอบข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10)**

ก3. สำหรับหน่วยงานภาครัฐ หน่วยงานที่ออกกฎหมายและหน่วยงานกำกับดูแลมักจะเป็นผู้ใช้งบการเงินหลัก นอกจากนั้น งบการเงินอาจถูกใช้ในการตัดสินใจอื่นนอกเหนือจากการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ดังนั้น ในการกำหนดความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม (และหากเกี่ยวข้อง ระดับความมีสาระสำคัญระดับหนึ่ง หรือหลายระดับ สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะ) ในการตรวจสอบงบการเงินของหน่วยงานภาครัฐ จะได้รับอิทธิพลจากกฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดของหน่วยงานอื่น ๆ และความต้องการข้อมูลทางการเงินของหน่วยงานที่ออกกฎหมายและประโยชน์ของสาธารณชน

**การใช้ข้อมูลอ้างอิงในการกำหนดความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10)**

ก4. ในการกำหนดความมีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีจะใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับประกอบวิชาชีพ อัตราส่วนเป็นร้อยละมักจะใช้เป็นข้อมูลอ้างอิงในการเริ่มต้นกำหนดความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม ปัจจัยที่อาจมีผลกระทบต่อการกำหนดข้อมูลอ้างอิงที่เหมาะสม รวมถึง

- องค์ประกอบของงบการเงิน (ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ ค่าใช้จ่าย)
- รายการที่ผู้ใช้งบการเงินของกิจการจะให้ความสนใจเป็นพิเศษ (ตัวอย่างเช่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการประเมินผลการดำเนินงานทางการเงิน ผู้ใช้งบการเงินอาจจะมุ่งเน้นที่กำไร รายได้ หรือสินทรัพย์สุทธิ)

- ลักษณะของกิจการ ช่วงเวลาของวงจรธุรกิจที่กิจการดำเนินงานอยู่ และสภาพอุตสาหกรรมและสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่กิจการดำเนินงานอยู่
  - โครงสร้างของเจ้าของกิจการและวิธีการจัดหาเงินทุน (ตัวอย่างเช่น หากกิจการจัดหาเงินทุนโดยการกู้ยืมเพียงอย่างเดียว แทนที่จะใช้เงินทุนจากเจ้าของกิจการ ผู้ใช้งบการเงินอาจให้ความสำคัญต่อสินทรัพย์ และสิทธิเรียกร้องเหนือสินทรัพย์นั้น มากกว่าผลกำไรของกิจการ)
  - ความผันผวนของข้อมูลอ้างอิงที่เกี่ยวข้อง
- ก5. ตัวอย่างของข้อมูลอ้างอิงที่เหมาะสม ประกอบด้วย ประเภทของรายได้ที่รายงาน เช่น กำไรก่อนภาษี รายได้รวม กำไรขั้นต้นและค่าใช้จ่ายรวม ส่วนของเจ้าของรวมหรือสินทรัพย์สุทธิ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของกิจการ กำไรก่อนภาษีจากการดำเนินงานต่อเนื่องมักจะถูกนำมาใช้สำหรับกิจการที่มุ่งหวังผลกำไร เมื่อกำไรก่อนภาษีจากการดำเนินงานต่อเนื่องมีความผันผวน ข้อมูลอ้างอิงอื่น เช่น กำไรขั้นต้น หรือรายได้รวม อาจมีความเหมาะสมกว่า
- ก6. ในการเลือกข้อมูลอ้างอิง ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องโดยปกติประกอบด้วยผลการดำเนินงานทางการเงินและฐานะทางการเงินของงวดก่อน ผลการดำเนินงานทางการเงินและฐานะทางการเงินของงวดจนถึงปัจจุบัน และงบประมาณหรือประมาณการสำหรับงวดปัจจุบัน ปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ที่สำคัญของกิจการ (ตัวอย่างเช่น การซื้อธุรกิจที่มีนัยสำคัญ) และการเปลี่ยนแปลงที่เกี่ยวข้องของสภาพอุตสาหกรรมและสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่กิจการดำเนินงานอยู่ ตัวอย่างเช่น หากในเบื้องต้น ความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวมของกิจการหนึ่งได้ถูกกำหนดจากร้อยละของกำไรก่อนภาษีจากการดำเนินงานต่อเนื่อง สถานการณ์ที่ทำให้มีการลดลงหรือเพิ่มขึ้นของกำไรดังกล่าวอย่างมาก อาจทำให้ผู้สอบบัญชีสรุปว่าความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินที่กำหนดขึ้นจากการใช้กำไรก่อนภาษีจากการดำเนินงานในอดีต ซึ่งทำให้เป็นมาตรฐาน มีความเหมาะสมกว่า
- ก8. ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ในการกำหนดความมีสาระสำคัญเป็นอัตราร้อยละกับข้อมูลอ้างอิงที่ถูกเลือก อัตราร้อยละจะมีความสัมพันธ์กับข้อมูลอ้างอิงที่ถูกเลือก เช่น อัตราร้อยละที่นำไปใช้กับกำไรก่อนภาษีจากการดำเนินงานต่อเนื่องโดยปกติมักจะมีค่าสูงกว่าอัตราร้อยละที่นำไปใช้กับรายได้รวม ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าร้อยละ 5 ของกำไรก่อนภาษีจากการดำเนินงานต่อเนื่องมีความเหมาะสมสำหรับกิจการที่มุ่งหวังผลกำไรในอุตสาหกรรมการผลิต ในขณะที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าร้อยละ 1 ของรายได้รวมหรือค่าใช้จ่ายรวม มีความเหมาะสมสำหรับกิจการที่ไม่มุ่งหวังผลกำไร อย่างไรก็ตาม อัตราร้อยละที่สูงขึ้นหรือต่ำลงอาจมีความเหมาะสมในแต่ละสถานการณ์

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก9. เมื่อทำไรก่อนภาษีจากการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการมีความสม่ำเสมอเป็นปกติ ซึ่งอาจเกิดขึ้นในกรณีของธุรกิจส่วนตัว ซึ่งเจ้าของได้รับทำไรก่อนภาษีจำนวนมากในรูปของค่าตอบแทน ข้อมูลอ้างอิง เช่น ทำไรก่อนค่าตอบแทนและภาษีอาจมีความเกี่ยวข้องมากกว่า

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก10. ในการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐ ต้นทุนรวมหรือต้นทุนสุทธิ (ค่าใช้จ่ายหักรายได้ หรือ รายจ่ายหักรายรับ) อาจเป็นข้อมูลอ้างอิงที่เหมาะสมสำหรับกิจกรรมของโครงการ เมื่อหน่วยงานภาครัฐมีการเก็บรักษาสินทรัพย์ของทางการ สินทรัพย์อาจเป็นข้อมูลอ้างอิงที่เหมาะสม

ระดับความมีสาระสำคัญระดับหนึ่งหรือหลายระดับสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10)

ก11. ปัจจัยที่อาจระบุถึงการมีอยู่จริงของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือ การเปิดเผยข้อมูลของรายการใดรายการหนึ่ง หรือมากกว่าเป็นการเฉพาะ ซึ่งการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของรายการดังกล่าวในจำนวนที่มีค่าน้อยกว่าความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวมสามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าจะมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน มีดังต่อไปนี้

- กฎหมาย ข้อบังคับ หรือแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้ มีผลกระทบต่อการคาดการณ์ของผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับการวัดมูลค่า หรือการเปิดเผยบางรายการ เช่น รายการของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ค่าตอบแทนของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และการวิเคราะห์ความอ่อนไหวของมูลค่ายุติธรรมของประมาณการทางการเงินบัญชี ซึ่งมีความไม่แน่นอนในการประมาณการสูง
- การเปิดเผยข้อมูลที่สำคัญ ซึ่งมีความสัมพันธ์กับอุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินงานอยู่ (เช่น ต้นทุนการวิจัยและพัฒนาสำหรับบริษัทยา)
- ความสนใจเน้นที่ด้านใดด้านหนึ่งของธุรกิจของกิจการ ซึ่งถูกเปิดเผยแยกต่างหากในงบการเงินหรือไม่ (เช่น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนงานหรือการรวมธุรกิจที่สำคัญ)

ก12. ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจพบว่าการเข้าใจถึงความคิดเห็นและความคาดหวังของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และผู้บริหารจะเป็นประโยชน์ในการพิจารณาว่าประเภทของรายการยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวมีอยู่หรือไม่

ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11)

ก13. การวางแผนการตรวจสอบเพียงเพื่อให้ตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญรายการใดรายการหนึ่งทำให้มองข้ามข้อเท็จจริงที่ว่าจำนวนรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่เป็นสาระสำคัญแต่ละรายการอาจทำให้งบการเงินมีการแสดง

ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และไม่ได้เมื่อไว้สำหรับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เป็นไปได้ ซึ่งยังไม่ถูกตรวจพบความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน (จำนวนหนึ่งหรือหลายจำนวน) ถูกกำหนดขึ้นเพื่อลดโอกาสที่จำนวนรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยังไม่ถูกแก้ไขและไม่ถูกตรวจพบในงบการเงินจะมีจำนวนสูงกว่าความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม ให้อยู่ในระดับต่ำอย่างเหมาะสม ในทำนองเดียวกัน ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานที่สัมพันธ์กับระดับความมีสาระสำคัญที่กำหนดขึ้นสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะ ถูกกำหนดขึ้นเพื่อลดโอกาสที่จำนวนรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยังไม่ถูกแก้ไขและไม่ถูกตรวจพบของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว จะมีจำนวนสูงกว่าระดับความมีสาระสำคัญสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลนั้น ๆ ให้อยู่ในระดับต่ำอย่างเหมาะสม การกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานไม่ใช่การคำนวณที่ได้คำตอบโดยง่าย แต่ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยใช้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการ ผลของวิธีการประเมินความเสี่ยง ลักษณะและขอบเขตของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ตรวจพบในการตรวจสอบที่ผ่านมา และการคาดการณ์ของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในงวดปัจจุบัน เพื่อกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน

#### การปรับเปลี่ยนเมื่อมีความคืบหน้าในการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

ก14. ความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม (หากเกี่ยวข้อง ระดับความมีสาระสำคัญระดับหนึ่งหรือหลายระดับสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะ) อาจจำเป็นต้องมีการปรับเปลี่ยนเนื่องจากผลของการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างการตรวจสอบ (เช่น การตัดสินใจจำหน่ายธุรกิจส่วนสำคัญของกิจการ) การได้รับข้อมูลใหม่ หรือการเปลี่ยนแปลงในความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่มีต่อกิจการและการดำเนินงานของกิจการ ซึ่งเป็นผลมาจากการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบต่อไป ตัวอย่างเช่น หากระหว่างการตรวจสอบปรากฏว่าผลการดำเนินงานทางการเงินที่เกิดขึ้นจริงมีโอกาสูงที่จะแตกต่างอย่างมากจากผลการดำเนินงานทางการเงินที่ได้อ้างอิงไว้ ซึ่งเดิมเคยใช้ในการกำหนดความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม ผู้สอบบัญชีจะต้องปรับเปลี่ยนความมีสาระสำคัญดังกล่าว