



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)

การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง  
อันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้  
จัดทำขึ้นโดย คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี  
ซึ่งได้ผ่านขั้นตอนการพิจารณาทุกขั้นตอนแล้ว

มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 315 (ปรับปรุง) - การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนกันยายน พ.ศ. 2556 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนธันวาคม พ.ศ. 2556 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย - นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 315 (ปรับปรุง) - การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ © 2013 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) - การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ © 2013 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : *International Standard on Auditing (ISA) 315 (Revised), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment* ISBN: 978-1-60815-152-3

**มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)**  
**การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง**  
**อันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ**  
**สารบัญ**

	ย่อหน้าที่
<b>คำนำ</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
วันที่ปฏิบัติ	2
<b>วัตถุประสงค์</b>	3
<b>คำจำกัดความ</b>	4
<b>ข้อกำหนด</b>	
วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	5-10
การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการรวมถึง	
การควบคุมภายในของกิจการ	11-24
การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ	
ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ	25-31
เอกสารหลักฐาน	32
<b>การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น</b>	
วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	ก1-ก23
การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ	
รวมถึงการควบคุมภายในของกิจการ	ก24-ก117
การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ	
ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ	ก118-ก143
เอกสารหลักฐาน	ก144-ก147
ภาคผนวก 1 องค์ประกอบของการควบคุมภายใน	
ภาคผนวก 2 เงื่อนไขและเหตุการณ์ที่อาจแสดงถึงความเสี่ยงจากการแสดง	
ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ	

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

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับความรู้ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการรวมถึงการควบคุมภายในของกิจการ

### วันถือปฏิบัติ

2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## วัตถุประสงค์

3. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ เพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดขึ้นจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดทั้งในระดับงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงการควบคุมภายในของกิจการ ซึ่งเป็นพื้นฐานในการออกแบบวิธีการ และการนำวิธีการไปปฏิบัติเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้

## คำจำกัดความ

4. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
  - (ก) สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (Assertions) หมายถึง การรับรองของผู้บริหารที่มีต่องบการเงินไม่ว่าจะเป็นการแสดงออกอย่างชัดเจนหรือไม่ก็ตามที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการพิจารณาประเภทของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้น
  - (ข) ความเสี่ยงทางธุรกิจ หมายถึง ความเสี่ยงที่เป็นผลมาจากเงื่อนไข เหตุการณ์ สภาพแวดล้อม การกระทำหรือการละเลยการกระทำที่สำคัญที่อาจมีผลกระทบต่อความสามารถของกิจการในการบรรลุวัตถุประสงค์และการดำเนินกลยุทธ์ หรือจากการกำหนดวัตถุประสงค์และกลยุทธ์ที่ไม่เหมาะสม
  - (ค) การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้บริหาร และบุคคลอื่น ได้ออกแบบ นำไปปฏิบัติและดูแลให้เหมาะสมอยู่เสมอ เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลในการบรรลุวัตถุประสงค์ของกิจการเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือได้ของการรายงานทางการเงิน ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน และการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง คำว่า “การควบคุม” หมายถึง องค์ประกอบใดองค์ประกอบหนึ่งหรือหลายองค์ประกอบของการควบคุมภายใน
  - (ง) วิธีการประเมินความเสี่ยง หมายถึง วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงการควบคุมภายในของกิจการ เพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดทั้งในระดับงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้
  - (จ) ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ หมายถึง ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ผู้สอบบัญชีได้ระบุและประเมินไว้ ซึ่งผู้สอบบัญชีได้ใช้ดุลยพินิจแล้ว เห็นว่าจะต้องมีการพิจารณาเรื่องการตรวจสอบเป็นพิเศษ

## ข้อกำหนด

### วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

5. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการประเมินความเสี่ยง เพื่อใช้เป็นพื้นฐานในการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงิน และในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ อย่างไรก็ตาม วิธีการประเมินความเสี่ยงเพียงอย่างเดียวไม่ได้ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอที่ใช้ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก5)
6. วิธีการประเมินความเสี่ยงรวมถึงวิธีดังต่อไปนี้
  - (ก) การสอบถามผู้บริหาร บุคคลที่เหมาะสมของหน่วยงานตรวจสอบภายใน (ถ้ามี) และบุคคลอื่นภายในกิจการ ซึ่งตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเห็นว่าเป็นบุคคลซึ่งอาจมีข้อมูลที่ช่วยในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก6-ก13)
  - (ข) การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก14-ก17)
  - (ค) การสังเกตการณ์ และการตรวจทาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก18)
7. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าข้อมูลที่ได้มาจากระบบการตอบรับงานและคงไว้ซึ่งงานสอบบัญชีเกี่ยวข้องกับการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่
8. หากผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานอื่นให้แก่กิจการ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าข้อมูลที่ได้รับมาเกี่ยวข้องกับการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่
9. เมื่อผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะใช้ข้อมูลที่ได้มาจากประสบการณ์การตรวจสอบกิจการและจากวิธีการตรวจสอบที่ใช้ในการตรวจสอบที่ผ่านมา ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ามีการเปลี่ยนแปลงใดที่เกิดขึ้นภายหลังจากการตรวจสอบครั้งก่อนที่อาจมีผลกระทบต่อการตรวจสอบในงวดปัจจุบันหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19-ก20)
10. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานและสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่สำคัญต้องปรึกษาร่วมกันถึงความเป็นไปได้ที่งบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และการใช้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เหมาะสมกับข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมของกิจการ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องพิจารณาว่าประเด็นใดที่ควรสื่อสารกับสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่ไม่ได้เข้าร่วมในการปรึกษาหารือ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก21-ก23)

การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงการควบคุมภายในของกิจการ  
กิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ

11. ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจ ดังต่อไปนี้
- (ก) อุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้อง ข้อบังคับทางกฎหมาย และปัจจัยภายนอกอื่น ซึ่งรวมถึง  
แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก24-ก29)
  - (ข) ลักษณะของกิจการ รวมถึง
    - (1) การดำเนินกิจการ
    - (2) ความเป็นเจ้าของและโครงสร้างการกำกับดูแล
    - (3) รูปแบบการลงทุนที่กิจการกำลังดำเนินการและวางแผนที่จะดำเนินการ รวมถึง  
การลงทุนในกิจการที่ตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ และ
    - (4) โครงสร้างของกิจการ และวิธีการจัดหาเงินทุน
 ทั้งนี้เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถทำความเข้าใจในประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทาง  
บัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่คาดว่าจะมีในงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก30-ก34)
  - (ค) การเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี รวมถึงเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี  
ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่านโยบายการบัญชีของกิจการมีความเหมาะสมต่อธุรกิจของ  
กิจการหรือไม่ และสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและนโยบาย  
การบัญชีที่ใช้ในอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก35)
  - (ง) วัตถุประสงค์และกลยุทธ์ของกิจการ และความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องที่อาจส่งผลกระทบต่อ  
ต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างอิงย่อ  
หน้าที่ ก36-ก42)
  - (จ) การวัดผลและการทบทวนผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่  
ก43-ก48)

การควบคุมภายในของกิจการ

12. ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี  
ถึงแม้ว่าการควบคุมส่วนใหญ่ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีดูเหมือนว่าจะเกี่ยวข้องกับรายงาน  
ทางการเงิน แต่อาจมีการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงินบางส่วนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการ  
การสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการพิจารณาว่าการควบคุม  
อย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างประกอบกันที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่  
ก49-ก72)

ลักษณะและขอบเขตของการทำความเข้าใจในการควบคุมที่เกี่ยวข้อง

13. ในการได้มาซึ่งความเข้าใจในการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องประเมินการออกแบบของการควบคุมนั้นและพิจารณาว่าการควบคุมดังกล่าวได้นำมาปฏิบัติหรือไม่ โดยการปฏิบัติงานตรวจสอบนอกเหนือจากการสอบถามบุคลากรในกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก73-ก75)

องค์ประกอบของการควบคุมภายใน

สภาพแวดล้อมการควบคุม

14. ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในสภาพแวดล้อมการควบคุม การได้มาซึ่งความเข้าใจนี้ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินเรื่องดังต่อไปนี้
- (ก) ผู้บริหารโดยการกำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้สร้างและดำรงไว้ซึ่งวัฒนธรรมในเรื่องความซื่อสัตย์และพฤติกรรมทางจรรยาบรรณ และ
  - (ข) ความเข้มแข็งขององค์ประกอบของสภาพแวดล้อมการควบคุมโดยรวมเป็นพื้นฐานที่ดีต่อองค์ประกอบของการควบคุมภายในอื่น และในกรณีที่สภาพแวดล้อมการควบคุมมีข้อบกพร่อง ข้อบกพร่องนั้นมีผลกระทบต่อองค์ประกอบของการควบคุมภายในอื่นหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก76-ก86)

กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ

15. ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจว่ากิจการมีกระบวนการดังต่อไปนี้หรือไม่
- (ก) การระบุความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ในการรายงานทางการเงิน
  - (ข) การประมาณความมีนัยสำคัญของความเสี่ยง
  - (ค) การประเมินโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง และ
  - (ง) การกำหนดวิธีการที่จะจัดการกับความเสี่ยงดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก87)
16. หากกิจการมีกระบวนการประเมินความเสี่ยงข้างต้น (ต่อไปนี้จะใช้คำว่า “กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ”) ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในกระบวนการดังกล่าวและผลของการประเมินความเสี่ยงนั้น หากผู้สอบบัญชีพบว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งผู้บริหารไม่ได้ระบุไว้ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่ามีความเสี่ยงใดที่ผู้สอบบัญชีคาดว่ากิจการควรระบุได้จากกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ หากมีความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจว่า เพราะเหตุใดกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการจึงไม่สามารถระบุความเสี่ยงนั้น และต้องประเมินว่ากระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการนั้นมีความเหมาะสมต่อสถานการณ์หรือมีข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญในการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการนั้นหรือไม่



17. หากกิจการไม่ได้มีกระบวนการประเมินความเสี่ยงหรือมีเพียงกระบวนการประเมินความเสี่ยงเฉพาะกิจ ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือกับผู้บริหารว่าได้มีการระบุความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินหรือไม่ และมีการจัดการกับความเสี่ยงนั้นอย่างไร ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการขาดหลักฐานของกระบวนการประเมินความเสี่ยงมีความเหมาะสมกับสถานการณ์หรือไม่ หรือเป็นการแสดงถึงการมีข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญในการควบคุมภายในหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก88)

ระบบสารสนเทศ (รวมถึงกระบวนการทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง) ที่เกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงิน และการสื่อสาร

18. ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบสารสนเทศ (รวมถึงกระบวนการทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง) ที่เกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงิน ซึ่งรวมถึงเรื่องดังต่อไปนี้
- (ก) ประเภทของรายการในการดำเนินงานของกิจการที่มีนัยสำคัญต่อการเงิน
  - (ข) วิธีการปฏิบัติที่อยู่ภายใต้เทคโนโลยีสารสนเทศและระบบที่ปฏิบัติด้วยมือที่ทำให้เกิดรายการ บันทึก ประมวลผล แก้ไขรายการในกรณีที่เป็น ผ่านรายการไปยังสมุดบัญชีแยกประเภท และรายงานในงบการเงิน
  - (ค) การบันทึกรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นทางอิเล็กทรอนิกส์ หรือด้วยมือ ข้อมูลประกอบและบัญชีเฉพาะในงบการเงินที่ใช้ในการทำให้เกิด บันทึก ประมวลผล และรายงานรายการ ทั้งนี้รวมถึงการแก้ไขข้อมูลให้ถูกต้องและการผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป
  - (ง) วิธีการที่ระบบสารสนเทศใช้รวบรวมเหตุการณ์และเงื่อนไขนอกเหนือจากรายการต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญต่อการเงิน
  - (จ) กระบวนการรายงานทางการเงินที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินของกิจการ รวมถึง การประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ และ
  - (ฉ) การควบคุมเกี่ยวกับการจัดทำสมุดรายวันทั่วไป รวมถึงสมุดรายวันที่ไม่ได้กำหนดไว้เป็นมาตรฐานที่ใช้บันทึกรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ รายการที่ไม่ปกติ หรือรายการปรับปรุง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก89-ก93)
19. ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจว่ากิจการมีการสื่อสารบทบาทและความรับผิดชอบของการรายงานทางการเงินและประเด็นสำคัญที่เกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงินอย่างไร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก94-ก95) รวมถึง
- (ก) การสื่อสารระหว่างผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และ
  - (ข) การสื่อสารกับบุคคลภายนอก เช่น หน่วยงานที่กำกับดูแล

### กิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี

20. ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาเห็นว่ามีความจำเป็นที่ต้องทำความเข้าใจเพื่อใช้ในการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และออกแบบวิธีการตรวจสอบเพื่อรองรับความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ การสอบบัญชีมิได้กำหนดให้ต้องทำความเข้าใจกิจกรรมควบคุมทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับแต่ละประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่สำคัญหรือที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ทุกรายการที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก96-ก102)
21. ในการทำความเข้าใจกิจกรรมการควบคุม ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจว่ากิจการมีการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกิดจากเทคโนโลยีสารสนเทศอย่างไร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก103-ก105)

### การติดตามผลการควบคุม

22. ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจกรรมหลักที่กิจการใช้ในการติดตามผลการควบคุม ภายในเกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน ซึ่งรวมถึงกิจกรรมเกี่ยวกับกิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี และให้ได้มาซึ่งความเข้าใจว่ากิจการได้มีการดำเนินการแก้ไขการควบคุมที่มีข้อบกพร่องอย่างไร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก106-ก108)
23. ในกรณีที่กิจการมีหน่วยงานตรวจสอบภายใน<sup>1</sup> ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในลักษณะความรับผิดชอบของหน่วยงานตรวจสอบภายใน สถานะในองค์กร และกิจกรรมที่ได้ทำไปแล้วและที่กำลังจะทำ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก109-ก116)
24. ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในแหล่งที่มาของข้อมูลที่ใช้ในกิจกรรมการติดตามผลและเกณฑ์ที่ผู้บริหารใช้ในการพิจารณาว่าข้อมูลน่าเชื่อถืออย่างเพียงพอสำหรับแต่ละวัตถุประสงค์ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก117)

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) “การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน” ย่อหน้าที่ 14 ได้ให้คำจำกัดความของ “หน่วยงานตรวจสอบภายใน” เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานสอบบัญชี

**การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ**

25. ผู้สอบบัญชีต้องระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ดังนี้
- (ก) ในระดับของงบการเงิน และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก118-ก121)
  - (ข) ในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก122-ก126)
- ทั้งนี้เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการออกแบบและการนำไปปฏิบัติงานตรวจสอบต่อไป
26. เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ข้างต้น ผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) ระบุความเสี่ยงตลอดกระบวนการเพื่อการได้มาซึ่งความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยง และโดยการพิจารณาประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก127-ก128)
  - (ข) ประเมินความเสี่ยงที่ระบุได้ว่าเป็นความเสี่ยงที่ส่งกระทบแผ่กระจายไปยังงบการเงินโดยรวมและมีโอกาสกระทบต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในหลาย ๆ เรื่องหรือไม่
  - (ค) เชื่อมโยงความเสี่ยงที่ระบุได้กับสิ่งที่สามารถผลิตได้ในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ โดยพิจารณาการควบคุมที่เกี่ยวข้องที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะทดสอบ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก129-ก131)
  - (ง) พิจารณาคำแนะนำจะเป็นของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง รวมถึงโอกาสที่จะมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในหลายเรื่อง และพิจารณาว่าผลของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นจะส่งผลให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

**ความเสี่ยงซึ่งต้องมีการพิจารณาเรื่องการตรวจสอบเป็นพิเศษ**

27. การประเมินความเสี่ยงที่ได้กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 25 นั้น ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าความเสี่ยงที่ระบุได้ใดที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ในการใช้ดุลยพินิจนี้ผู้สอบบัญชีต้องไม่รวมผลกระทบจากการควบคุมที่ระบุได้ที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงนั้น
28. ในการใช้ดุลยพินิจว่าความเสี่ยงใดเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงเรื่องดังต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย
- (ก) ความเสี่ยงนั้นเกี่ยวข้องกับการทุจริตหรือไม่
  - (ข) ความเสี่ยงนั้นเกี่ยวข้องกับภาวะเศรษฐกิจที่สำคัญในขณะนั้น การบัญชีหรือพัฒนาการอื่น ๆ ซึ่งต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษหรือไม่
  - (ค) ความซับซ้อนของรายการ

- (ง) ความเสี่ยงนั้นเกี่ยวข้องกับรายการที่สำคัญระหว่างกิจการหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกันหรือไม่
- (จ) ระดับการใช้ดุลยพินิจในการวัดมูลค่าของข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยง โดยเฉพาะอย่างยิ่งการวัดมูลค่าที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนอย่างมาก และ
- (ฉ) ความเสี่ยงนั้นเกี่ยวข้องกับรายการที่มีนัยสำคัญที่ไม่ใช่การดำเนินธุรกิจตามปกติของกิจการหรือรายการที่ผิดปกติหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก132-ก136)

29. หากผู้สอบบัญชีได้พิจารณาแล้วว่าความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญเกิดขึ้น ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในการควบคุมของกิจการ รวมถึงกิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก137-ก139)

ความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

30. ในความเสี่ยงบางประเภท ผู้สอบบัญชีอาจเห็นว่าเป็นไปไม่ได้ที่จะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอจากวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียว ความเสี่ยงประเภทนี้อาจเกี่ยวเนื่องกับการบันทึกรายการที่ไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วนของประเภทของรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำที่สำคัญหรือยอดคงเหลือทางบัญชีที่สำคัญ ซึ่งมักเกิดขึ้นจากการประมวลผลแบบอัตโนมัติโดยไม่ได้ใช้ระบบที่ปฏิบัติด้วยมือเข้าไปเกี่ยวข้องหรือใช้น้อย กรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในการควบคุมของกิจการที่มีต่อความเสี่ยงดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก140-ก142)

การปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยง

31. การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชีในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้อาจมีการเปลี่ยนแปลงระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบเมื่อได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น ในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากการตรวจสอบเพิ่มเติม หรือได้รับข้อมูลใหม่ซึ่งมีความขัดแย้งกับหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินไว้แต่เดิม ผู้สอบบัญชีควรปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยงและปรับเปลี่ยนแผนงานการสอบบัญชีให้สอดคล้องต่อไป (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก143)

## เอกสารหลักฐาน

32. ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมเอกสารหลักฐานการตรวจสอบบัญชีดังต่อไปนี้<sup>2</sup>
- (ก) การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 10 และข้อสรุปจากการตัดสินใจที่สำคัญ
  - (ข) องค์กรประกอบที่สำคัญของความเข้าใจที่ได้มาเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 11 และองค์ประกอบการควบคุมภายในตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 14-24 แหล่งที่มาของข้อมูลที่ได้มาจากการทำความเข้าใจข้างต้นและการใช้วิธีการประเมินความเสี่ยง
  - (ค) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ระบุและประเมินไว้ในระดับงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 25 และ
  - (ง) ความเสี่ยงที่ระบุได้และการควบคุมที่เกี่ยวข้องที่ผู้สอบบัญชีได้รับจากการทำความเข้าใจตามที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 27-30 (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก144-ก147)

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8-11 และย่อหน้าที่ ก6

## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

### วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 5)

- ก1. การได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงการควบคุมภายในของกิจการ (ต่อไปนี้จะใช้คำว่า “การทำความเข้าใจกิจการ”) เป็นกระบวนการที่ต่อเนื่องและเป็นกระบวนการรวบรวมข้อมูล การทำข้อมูลให้เป็นปัจจุบัน และการวิเคราะห์ข้อมูลตลอดระยะเวลาที่ดำเนินการตรวจสอบ การทำความเข้าใจก่อให้เกิดกรอบในการอ้างอิง เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนการตรวจสอบและใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดระยะเวลาของการตรวจสอบ ยกตัวอย่างเช่น
- การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน
  - การกำหนดความมีสาระสำคัญ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320<sup>3</sup>
  - การพิจารณาความเหมาะสมของการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี และความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน
  - การระบุถึงส่วนที่อาจต้องพิจารณาเรื่องการตรวจสอบเป็นพิเศษ เช่น รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ความเหมาะสมของการใช้สมมติฐานเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารหรือการพิจารณาวัตถุประสงค์ทางธุรกิจของรายการค้าที่เกิดขึ้น
  - การกำหนดค่าความคาดหวังที่จะใช้ทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบ
  - การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ รวมถึงการออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ
  - การประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ เช่น ความเหมาะสมของสมมติฐาน และความเหมาะสมของคำรับรองของผู้บริหารทั้งโดยวาจาและลายลักษณ์อักษร
- ก2. ผู้สอบบัญชีอาจใช้ข้อมูลที่ได้มาจากการใช้วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเป็นหลักฐานสนับสนุนการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ นอกจากนี้ ในการประเมินความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีอาจได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล และสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ตลอดจนข้อมูลเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุม ถึงแม้ว่าวิธีการเหล่านี้ อาจไม่ได้ถูกวางแผนไว้ว่าเป็นการตรวจสอบเนื้อหาสาระหรือเป็นการทดสอบการควบคุม ผู้สอบบัญชีอาจเลือกทำการตรวจสอบเนื้อหาสาระหรือการทดสอบการควบคุมพร้อมกันกับการประเมินความเสี่ยง เพื่อให้การตรวจสอบมีประสิทธิภาพ

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 “ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี”

- ก3. ผู้สอบบัญชีควรใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพในการกำหนดขอบเขตการทำความเข้าใจกิจการตามที่ต้องการ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาเบื้องต้นว่ามีความเข้าใจเพียงพอหรือไม่ที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ระดับของความเข้าใจในกิจการที่ผู้สอบบัญชีต้องมีการปฏิบัติงานตรวจสอบจะน้อยกว่าระดับความเข้าใจในกิจการของผู้บริหารในการบริหารกิจการ
- ก4. ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีต้องประเมินตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ รวมถึงความเสี่ยงที่เกิดจากข้อผิดพลาดและการทุจริต อย่างไรก็ตาม เนื่องจากเรื่องของ การทุจริตนั้นมีความสำคัญ จึงมีข้อกำหนดและแนวทางเพิ่มเติมตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 240 ซึ่งเกี่ยวข้องกับวิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่ใช้ในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริต<sup>4</sup>
- ก5. ถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีจะต้องใช้วิธีการประเมินความเสี่ยงทุกวิธีตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 6 ในการได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการ (ดูย่อหน้าที่ 11-24) ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องใช้ทุกวิธีการในการทำความเข้าใจในแต่ละเรื่อง ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการอื่นซึ่งเป็นประโยชน์ในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น
- การสอบทานข้อมูลที่ได้มาจากแหล่งภายนอก เช่น วารสารทางเศรษฐกิจและการค้า รายงานของนักวิเคราะห์ ธนาคาร หรือบริษัทจัดอันดับความน่าเชื่อถือ หรือข่าวสารของทางราชการหรือข่าวสารที่เกี่ยวกับเรื่องการเงิน
  - การสอบถามที่ปรึกษาภายนอกของกิจการ หรือผู้เชี่ยวชาญในการประเมินราคาที่ใช้บริการอยู่

การสอบถามผู้บริหาร หน่วยงานตรวจสอบภายในและหน่วยงานหรือบุคคลอื่นในกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6(ก))

- ก6. ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลจำนวนมากจากการสอบถามผู้บริหารและผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำรายงานทางการเงิน และอาจได้รับการสอบถามหน่วยงานตรวจสอบภายใน (ถ้ากิจการมีหน่วยงานดังกล่าว) และจากการสอบถามหน่วยงานหรือบุคคลอื่นภายในกิจการ

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 12-24

- ก7. ผู้สอบบัญชีอาจได้มาซึ่งข้อมูลหรือมุมมองที่แตกต่างในการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจากการสอบถามบุคคลอื่นในกิจการและพนักงานอื่นซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในระดับที่แตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น
- การสอบถามผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลโดยตรงอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจสภาพแวดล้อมในการจัดทำงบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชี 260<sup>5</sup> ระบุถึงความสำคัญของการสื่อสารแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลจากผู้มีหน้าที่กำกับดูแลในเรื่องนี้ด้วย
  - การสอบถามพนักงานที่มีส่วนร่วมในการทำให้เกิดการประมวลผลและการบันทึกรายการที่มีความซับซ้อนหรือรายการที่ไม่ปกติอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินความเหมาะสมของการเลือกและการนำนโยบายการบัญชีบางเรื่องมาใช้
  - การสอบถามที่ปรึกษาทางกฎหมายภายในกิจการโดยตรงอาจทำให้ได้ข้อมูลในเรื่องกฎหมาย การปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับ ความรู้เกี่ยวกับการทุจริตหรือข้อสงสัยเกี่ยวกับการทุจริตที่มีผลกระทบต่อกิจการ การประกัน ภาระผูกพันหลังการขาย ข้อตกลงต่าง ๆ (เช่น การร่วมทุน) กับคู่ค้าทางธุรกิจและเงื่อนไขในสัญญาต่าง ๆ
  - การสอบถามพนักงานการตลาดและพนักงานขายโดยตรงอาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงกลยุทธ์ทางการตลาด แนวโน้มการขาย หรือสัญญาที่มีกับลูกค้าของกิจการ
  - การสอบถามหน่วยงานบริหารความเสี่ยง (หรือบุคคลหรือหน่วยงานอื่นที่ทำหน้าที่ดังกล่าว) โดยตรง อาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงในการดำเนินงานหรือการปฏิบัติตามกฎหมายซึ่งอาจมีผลกระทบต่อการจัดทำรายงานทางการเงิน
  - การสอบถามพนักงานส่วนงานระบบสารสนเทศโดยตรงอาจทำให้ได้ทราบถึงการเปลี่ยนแปลงของระบบ ข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในระบบหรือการควบคุม และความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับระบบสารสนเทศ
- ก8. การได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการเป็นกระบวนการที่ทำอย่างต่อเนื่อง ดังนั้น การสอบถามของผู้สอบบัญชีจึงอาจเกิดขึ้นตลอดระยะเวลาการตรวจสอบ

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” ย่อหน้าที่ 4(ข)



## การสอบถามหน่วยงานตรวจสอบภายใน

- ก9. ในกรณีที่กิจการมีหน่วยงานตรวจสอบภายใน การสอบถามบุคคลที่เหมาะสมภายในหน่วยงานนั้นอาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และให้ข้อมูลเพื่อการระบุและประเมินความเสี่ยงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญทั้งในระดับงบการเงินและในระดับของสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้ ในการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในมักจะได้ข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินการของกิจการและความเสี่ยงในธุรกิจ และอาจพบประเด็นจากงานตรวจสอบ เช่น ข้อบกพร่องหรือความเสี่ยงในการควบคุมภายในที่ระบุได้ อาจเป็นข้อมูลที่สำคัญที่ผู้สอบบัญชีจะได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการ การประเมินความเสี่ยงหรือแง่มุมอื่นในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี การสอบถามโดยผู้สอบบัญชีจึงควรเกิดขึ้นไม่ว่าผู้สอบบัญชีคาดว่าจะใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อการปรับเปลี่ยนลักษณะหรือช่วงเวลาหรือลดขอบเขตการปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือไม่<sup>6</sup> การสอบถามอาจมุ่งเน้นเฉพาะประเด็นที่หน่วยงานตรวจสอบภายในได้นำเสนอต่อผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และผลของการประเมินความเสี่ยงของหน่วยงานตรวจสอบภายใน
- ก10. โดยอ้างอิงจากสิ่งที่ผู้สอบบัญชีได้รับจากการสอบถาม ถ้าปรากฏว่ามีประเด็นที่พบซึ่งเกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินของกิจการและการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าการอ่านรายงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้องมีความเหมาะสม ตัวอย่างของรายงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้องอาจรวมถึง กลยุทธ์ของหน่วยงานและเอกสารเกี่ยวกับการวางแผน และรายงานที่จัดทำขึ้นเพื่อรายงานต่อผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับประเด็นที่พบจากการตรวจสอบของหน่วยงานตรวจสอบภายใน
- ก11. นอกจากนี้ ตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 240<sup>7</sup> หากหน่วยงานตรวจสอบภายในได้ให้ข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการทุจริตที่เกิดขึ้นหรือสงสัยว่าจะเกิด ผู้สอบบัญชีต้องนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ในการระบุถึงความเสี่ยงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลจากการทุจริตด้วย
- ก12. บุคคลที่เหมาะสมในหน่วยงานตรวจสอบภายในที่ผู้สอบบัญชีได้ทำการสอบถามควรเป็นบุคคลที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความรู้ ประสบการณ์หรืออำนาจหน้าที่ เช่น หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน หรือบุคคลอื่นในหน่วยงานแล้วแต่สถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาที่จะประชุมกับบุคคลเหล่านี้เป็นครั้งคราวตามความเหมาะสม

<sup>6</sup> ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องได้แสดงอยู่ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง)

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 19

ข้อควรพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 6 (ก))

ก13. ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐบ่อยครั้งที่มีความรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในหรือการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดทางกฎหมายที่มีอยู่ การสอบถามบุคคลในหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสมสามารถช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุความเสี่ยงที่จะเกิดการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดทางกฎหมายที่มีสาระสำคัญที่มีอยู่ และความเสี่ยงที่จะเกิดข้อบกพร่องในการควบคุมภายในเกี่ยวกับการจัดทำรายงานทางการเงิน

การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 6 (ข))

ก14. การวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ทำการประเมินความเสี่ยงอาจให้แง่มุมของกิจการที่ผู้สอบบัญชีไม่เคยทราบมาก่อน และอาจช่วยในการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเพื่อเป็นข้อมูลสำหรับการออกแบบและการนำวิธีที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงไปปฏิบัติ การวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ใช้ในการประเมินความเสี่ยงอาจรวมทั้งข้อมูลด้านการเงินและไม่ใช่ด้านการเงิน เช่น ความสัมพันธ์ระหว่างยอดขายกับพื้นที่ขายหรือปริมาณสินค้าที่ขาย

ก15. วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบอาจช่วยในการระบุการมีอยู่ของรายการหรือเหตุการณ์ที่ผิดปกติและจำนวนเงิน อัตราส่วนทางการเงิน และแนวโน้มที่อาจเป็นประเด็นที่มีนัยต่อการสอบบัญชี ความสัมพันธ์ที่ผิดปกติหรือที่ไม่เป็นไปตามที่คาดการณ์ไว้ อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากการทุจริต

ก16. อย่างไรก็ตาม เมื่อการวิเคราะห์เปรียบเทียบนั้นใช้ข้อมูลแบบยอดรวมเพื่อการวิเคราะห์เบื้องต้น (ซึ่งมักเกิดขึ้นกับการวิเคราะห์เปรียบเทียบในขั้นตอนการประเมินความเสี่ยง) ผลของการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ให้เพียงข้อบ่งชี้คร่าว ๆ ว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ในกรณีดังกล่าว การพิจารณาผลของการวิเคราะห์เปรียบเทียบนั้นร่วมกับข้อมูลอื่นที่รวบรวมจากการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการทำความเข้าใจและการประเมินผลของการวิเคราะห์เปรียบเทียบได้

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก17. ในกิจการขนาดเล็กบางแห่งอาจไม่มีข้อมูลการเงินระหว่างกาลหรือประจำเดือนซึ่งใช้เพื่อการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ในสถานการณ์ดังกล่าวถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีอาจทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบอย่างมีข้อจำกัดเพื่อวางแผนการตรวจสอบหรือได้ข้อมูลจากการสอบถาม ผู้สอบบัญชีอาจต้อง

วางแผนเพื่อทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันมีสาระสำคัญโดยใช้ร่างงบการเงินฉบับแรกของกิจการ

การสังเกตการณ์และการตรวจทาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 6 (ค))

ก18. การสังเกตการณ์และการตรวจทานอาจสนับสนุนการสอบถามข้อมูลจากผู้บริหารและบุคคลอื่นและยังให้ข้อมูลเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ ตัวอย่างของวิธีการดังกล่าวรวมถึงการสังเกตการณ์และการตรวจทานในเรื่องดังต่อไปนี้

- การดำเนินงานของกิจการ
- เอกสาร (เช่น แผนและกลยุทธ์ทางธุรกิจ) บันทึกทางบัญชี และคู่มือการควบคุมภายใน
- รายงานที่จัดทำโดยผู้บริหาร (เช่น รายงานการบริหารงานรายไตรมาสและงบการเงินระหว่างกาล) และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (เช่น รายงานการประชุมของคณะกรรมการบริษัท)
- ที่ดิน สิ่งปลูกสร้างและโรงงานของกิจการ

ข้อมูลที่ได้รับในงวดก่อน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 9)

ก19. ประสบการณ์ในกิจการและวิธีการตรวจสอบในงวดก่อนของผู้สอบบัญชีอาจให้ข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีในเรื่องดังต่อไปนี้

- การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในอดีตได้ถูกแก้ไขในเวลาที่เหมาะสมหรือไม่
- ลักษณะของกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงการควบคุมภายในของกิจการ (รวมถึงข้อบกพร่องในการควบคุมภายใน)
- การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในกิจการหรือการดำเนินงานของกิจการจากรอบบัญชีก่อน อาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจในกิจการอย่างเพียงพอเพื่อใช้ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ก20. หากผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะใช้ข้อมูลที่ได้มาในงวดก่อนเพื่อการตรวจสอบในงวดปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าข้อมูลที่ได้มาในงวดก่อนยังคงมีความเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบในงวดปัจจุบันหรือไม่ เช่น การเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมในการควบคุมอาจส่งผลกระทบต่อความเกี่ยวข้องของข้อมูลที่ได้รับมาจากงวดก่อน ในการพิจารณาว่าการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นมีผลกระทบต่อความเกี่ยวข้องของข้อมูลดังกล่าวหรือไม่ ผู้สอบบัญชีอาจสอบถามและใช้วิธีการตรวจสอบอื่นที่เหมาะสม เช่น การใช้วิธีเดินตามผังทางเดินเอกสารในระบบที่เกี่ยวข้อง

การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 10)

ก21. การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเกี่ยวกับความเป็นไปได้ที่งบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ จะช่วยในเรื่องดังต่อไปนี้

- เปิดโอกาสให้สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีประสบการณ์การตรวจสอบสูงกว่า รวมถึงผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมีส่วนร่วมในการให้ความรู้เกี่ยวกับกิจการที่ตรวจสอบ
- เปิดโอกาสให้สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบได้แลกเปลี่ยนข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงทางธุรกิจของกิจการ และเกี่ยวกับว่ารายการใดในงบการเงินที่อาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตและข้อผิดพลาดได้โดยง่ายและด้วยวิธีการใด
- ช่วยให้ผู้สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบได้เข้าใจถึงโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันมีสาระสำคัญในงบการเงินในส่วนงานที่ตนได้รับมอบหมาย และผลของวิธีการตรวจสอบที่สมาชิกได้ปฏิบัติอาจจะกระทบต่อแง่มุมอื่นของการตรวจสอบอย่างไร ซึ่งรวมถึงการตัดสินใจเกี่ยวกับลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตการตรวจสอบด้วย
- จัดให้มีบรรทัดฐานในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในการสื่อสารและแลกเปลี่ยนข้อมูลใหม่ที่ได้มาในระหว่างการตรวจสอบที่อาจมีผลต่อการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือวิธีการตรวจสอบที่ใช้เพื่อตอบสนอง ต่อความเสี่ยงเหล่านั้น

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ได้ให้ข้อกำหนดและแนวทางเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการทุจริต<sup>8</sup>

ก22. การปรึกษาหารือในแต่ละครั้งไม่จำเป็นต้องมีสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานการตรวจสอบทุกคน (เช่น การตรวจสอบที่มีหลายสถานที่) หรือไม่จำเป็นที่ทุกคนในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบจะได้รับการแจ้งข้อสรุปที่ได้จากการปรึกษาหารือในทุกประเด็น ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานอาจปรึกษาหารือประเด็นต่าง ๆ กับสมาชิกหลักในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงผู้ชำนาญหรือมีความรู้เฉพาะด้านและผู้รับผิดชอบในการตรวจสอบกิจการภายในกลุ่ม หากพิจารณาแล้วเห็นว่าเหมาะสม ในขณะที่มอบหมายงานการปรึกษาหารือให้กับผู้อื่นโดยพิจารณาถึงขอบเขตของการสื่อสารที่จำเป็นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ การจัดทำแผนการสื่อสารที่ได้รับความเห็นชอบจากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานอาจใช้เป็นประโยชน์ได้

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

<sup>8</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 15

ก23. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานอาจเป็นผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบส่วนใหญ่ในกิจการขนาดเล็ก (ในบางกรณีอาจเป็นผู้ปฏิบัติงานแต่เพียงผู้เดียว) ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน ซึ่งเป็นผู้วางแผนการตรวจสอบ ต้องเป็นผู้พิจารณาความเป็นไปได้ที่งบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริตและข้อผิดพลาด

การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงการควบคุมภายในของกิจการ  
กิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ

อุตสาหกรรม ข้อกำหนดทางกฎหมายและปัจจัยภายนอกอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11 (ก))

ปัจจัยทางอุตสาหกรรม

ก24. ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรม รวมถึงเงื่อนไขของอุตสาหกรรม เช่น สภาพการแข่งขัน ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ขายและลูกค้า และการพัฒนาทางเทคโนโลยี ตัวอย่างที่ผู้สอบบัญชี อาจพิจารณารวมถึง

- การตลาดและการแข่งขัน รวมถึงอุปสงค์ ความสามารถในการแข่งขันด้านราคา
- กิจกรรมที่มีลักษณะเป็นวงจรหรือฤดูกาล
- เทคโนโลยีทางการผลิตที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์ของกิจการ
- แหล่งพลังงานและต้นทุน

ก25. อุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินการอยู่อาจมีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเฉพาะอย่าง ความเสี่ยงนั้นอาจเกิดจากลักษณะของธุรกิจหรือระดับความเข้มงวดของข้อกำหนดทางกฎหมาย ตัวอย่างเช่น สัญญาระยะยาวอาจเกี่ยวข้องกับการประมาณการที่สำคัญของรายได้และค่าใช้จ่ายที่อาจก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ในกรณีดังกล่าวจำเป็นที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบรวมถึงสมาชิกต้องมีความรู้และประสบการณ์ที่เกี่ยวข้องในเรื่องนั้นอย่างเพียงพอ<sup>9</sup>

ปัจจัยทางข้อกำหนดทางกฎหมาย

ก26. ปัจจัยทางข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง รวมถึงสภาพแวดล้อมของข้อบังคับทางกฎหมาย ซึ่งครอบคลุมถึงการใช้แม่บทการรายงานทางการเงินและสภาพแวดล้อมทางกฎหมายและการเมือง ตัวอย่างประเด็นที่ผู้สอบบัญชีอาจต้องพิจารณารวมถึง

- หลักการบัญชี และแนวปฏิบัติเฉพาะของอุตสาหกรรม
- กรอบข้อบังคับทางกฎหมายสำหรับอุตสาหกรรมที่มีกฎหมายบังคับ
- ข้อกำหนด และข้อกำหนดที่มีผลกระทบต่อ การดำเนินธุรกิจรวมถึงกิจกรรมการกำกับดูแลโดยตรง
- ภาษีอากร (ภาษีเงินได้นิติบุคคลและอื่น ๆ)

<sup>9</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 “การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 14

- นโยบายของรัฐบาลที่มีผลกระทบต่อการดำเนินธุรกิจในปัจจุบัน เช่น นโยบายทางการเงิน รวมถึงการควบคุมอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ นโยบายทางการคลัง การสนับสนุนทางการเงิน (เช่น โครงการให้ความช่วยเหลือจากทางรัฐบาล) และกำแพงภาษีหรือนโยบายกีดกันทางการค้า
- ข้อกำหนดเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมที่มีผลกระทบต่ออุตสาหกรรมและธุรกิจของกิจการ

ก27. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 ได้ให้ข้อกำหนดเฉพาะเกี่ยวกับกรอบของกฎหมายและข้อบังคับที่ใช้สำหรับกิจการและอุตสาหกรรมหรือหมวดอุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินการอยู่<sup>10</sup>

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก28. สำหรับการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐ กฎหมาย ข้อบังคับ หรือกฎระเบียบอื่น อาจมีผลกระทบต่อการทำงานของกิจการ การพิจารณาข้อกำหนดเหล่านี้มีความสำคัญในการได้มาซึ่งการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ

ปัจจัยภายนอกอื่น

ก29. ตัวอย่างของปัจจัยภายนอกอื่นที่มีผลกระทบต่อกิจการซึ่งผู้สอบบัญชีอาจพิจารณา รวมถึงสภาพเศรษฐกิจโดยทั่วไป อัตราดอกเบี้ย และความยากง่ายในการจัดหาเงินทุน และเงินเพื่อหรือการเปลี่ยนแปลงค่าเงิน

ลักษณะของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11 (ข))

- ก30. การทำความเข้าใจลักษณะของกิจการทำให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจในประเด็นต่าง ๆ เช่น
- กิจการมีโครงสร้างที่ซับซ้อนหรือไม่ เช่น มีบริษัทย่อย หรือมีหน่วยงานอื่นที่มีอยู่ในหลายสถานที่ โครงสร้างที่ซับซ้อนมักนำไปสู่ประเด็นที่อาจเกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ประเด็นดังกล่าวอาจรวมถึง การบันทึกค่าความนิยม กิจการร่วมค้า เงินลงทุน หรือกิจการที่ตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะว่ามีการบันทึกบัญชีอย่างเหมาะสมหรือไม่
  - ความเข้าใจในเรื่องความเป็นเจ้าของและความสัมพันธ์ระหว่างผู้เป็นเจ้าของและบุคคลหรือกิจการอื่นจะช่วยในการพิจารณาว่าการระบุและการบันทึกรายการที่เกิดขึ้นกับกิจการที่เกี่ยวข้องกันมีความเหมาะสมหรือไม่ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550<sup>11</sup> ได้กำหนดและให้แนวทางแก่ผู้สอบบัญชีในการพิจารณาเกี่ยวกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 “การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 12

<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน”

ก31. ตัวอย่างของประเด็นที่ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาในการได้มาซึ่งความเข้าใจในลักษณะของกิจการมีดังนี้

- การดำเนินงานทางธุรกิจ เช่น
  - ลักษณะของแหล่งรายได้ ผลิตภัณฑ์หรือการให้บริการ และการตลาด รวมถึงการเกี่ยวข้องกับพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เช่น การขายและกิจกรรมทางการตลาดผ่านอินเทอร์เน็ต
  - การประกอบกิจการ (เช่น ขั้นตอนและวิธีการผลิต หรือกิจกรรมที่ทำให้เกิดความเสียดังกล่าว)
  - พันธมิตร กิจการร่วมค้า และการใช้บริการจากกิจการภายนอก
  - การกระจายสินค้าทางภูมิศาสตร์ และการจำแนกส่วนงานตามอุตสาหกรรม
  - สถานที่ที่ใช้ในการผลิต สถานที่เก็บสินค้า และสำนักงาน และที่ตั้งและปริมาณของสินค้าคงเหลือ
  - ลูกค้ายหลัก และผู้จำหน่ายสินค้าและผู้ให้บริการที่สำคัญ ข้อตกลงว่าด้วยการจ้างงาน (รวมถึง สหภาพแรงงาน บำนาญ และผลประโยชน์อื่นหลังจากการจ้างงาน ผลตอบแทนพนักงานในลักษณะตราสารทุน หรือข้อตกลงว่าด้วยการจ้างงานด้วยโบนัส และข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจ้างงาน)
  - กิจกรรมการวิจัยและพัฒนาและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง
  - รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- เงินลงทุนและกิจกรรมการลงทุน เช่น
  - การซื้อกิจการหรือการจำหน่ายส่วนงานทางธุรกิจที่ได้วางแผนไว้ หรือเกิดขึ้นแล้ว
  - การลงทุนและการจำหน่ายหลักทรัพย์ และเงินให้กู้ยืม
  - กิจกรรมการลงทุนในสินทรัพย์
  - การลงทุนในกิจการที่มีได้นำมาจัดทบการเงินรวม รวมถึง ห้างหุ้นส่วน กิจการร่วมค้า และกิจการที่ตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ
- การจัดหาเงินและกิจกรรมในการจัดหาเงิน เช่น
  - บริษัทย่อยและบริษัทร่วมที่สำคัญ รวมถึงโครงสร้างที่ต้องจัดทบการเงินรวม และโครงสร้างที่ไม่ต้องจัดทบการเงินรวม
  - โครงสร้างหนี้และเงื่อนไขที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการจัดทำรายการทางการเงินนอกงบดุล และการทำสัญญาเช่า
  - ผู้มีสิทธิได้ผลประโยชน์ (ในประเทศ ต่างประเทศ ชื่อเสียงทางธุรกิจ และประสบการณ์) และบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
  - การใช้ตราสารอนุพันธ์ทางการเงิน
- การรายงานทางการเงิน เช่น

- หลักการบัญชี และแนวปฏิบัติเฉพาะของอุตสาหกรรม รวมถึงการจำแนกรายการที่มีความสำคัญในอุตสาหกรรม (เช่น เงินให้กู้ยืมและเงินลงทุนสำหรับธุรกิจธนาคารพาณิชย์ หรือการวิจัยและพัฒนาสำหรับธุรกิจเภสัชกรรม)
- แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายได้
- การบัญชีสำหรับมูลค่ายุติธรรม
- สินทรัพย์ หนี้สิน และรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ
- การบัญชีสำหรับรายการที่ไม่ปกติหรือรายการที่ซับซ้อน รวมถึงรายการที่ยังเป็นที่ถกเถียงหรือรายการที่เกิดขึ้นใหม่ (เช่น การบัญชีสำหรับผลตอบแทนที่ให้ในลักษณะตราสารทุน)

ก32. การเปลี่ยนแปลงของกิจการที่สำคัญจากงวดก่อนอาจก่อให้เกิดหรือเปลี่ยนแปลงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ลักษณะของกิจการที่สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ

ก33. กิจการที่สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ (นิติบุคคลเฉพาะกิจ) หมายถึง กิจการที่สร้างขึ้นสำหรับวัตถุประสงค์ที่ได้มีการกำหนดไว้ เช่น เพื่อการเช่า หรือเพื่อการแปลงสินทรัพย์ทางการเงินเป็นหลักทรัพย์ หรือเพื่อกิจกรรมการวิจัยและพัฒนา ทั้งนี้ อาจจัดตั้งขึ้นในรูปนิติบุคคล ทรัสต์ การร่วมหุ้นส่วน หรือกิจการที่ไม่ใช่นิติบุคคล กิจการที่อยู่ในฐานะเป็นผู้จัดตั้งกิจการที่สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะอาจโอนสินทรัพย์ให้แก่กิจการที่สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ (เช่น กรณีที่ต้องการตัดรายการเกี่ยวกับสินทรัพย์ทางการเงินออกจากบัญชี) แต่ยังคงได้รับสิทธิในการใช้สินทรัพย์หรือให้บริการแก่กิจการที่สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ ในขณะที่กิจการอื่นอาจเป็นผู้จัดหาแหล่งเงินทุนให้กิจการที่สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ ตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 ในบางสถานการณ์กิจการที่สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะอาจเป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจการดังกล่าว<sup>12</sup>

ก34. แม่บทการรายงานทางการเงินมักระบุเงื่อนไขในรายละเอียดที่ถือได้ว่าการควบคุม หรือสถานการณ์ที่ต้องพิจารณากิจการที่สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะมาจัดทบการเงินรวม การตีความของข้อกำหนดตามแม่บทดังกล่าวจำเป็นต้องมีความรู้โดยละเอียดในสัญญาที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ

การเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11 (ค))

ก35. การทำความเข้าใจการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชีของกิจการอาจนำไปสู่ประเด็นต่าง ๆ เช่น

<sup>12</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 ย่อหน้าที่ ก7



- วิธีที่กิจการใช้ในการบันทึกรายการที่มีนัยสำคัญและไม่ปกติ
- ผลกระทบของนโยบายการบัญชีที่สำคัญในประเด็นที่ยังถกเถียงกันอยู่หรือประเด็นใหม่ ๆ ซึ่งยังไม่มีแนวปฏิบัติที่เชื่อถือได้หรือยังไม่มีความเห็นที่เป็นเอกฉันท์ในประเด็นนั้น ๆ
- การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของกิจการ
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน และกฎหมายและข้อบังคับที่เป็นเรื่องใหม่สำหรับกิจการ และกิจการได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดนั้นเมื่อไรและอย่างไร

วัตถุประสงค์และกลยุทธ์และความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11 (ง))

- ก36. กิจการดำเนินธุรกิจภายใต้สภาพแวดล้อมของกลุ่มอุตสาหกรรม ข้อกำหนดทางกฎหมาย และปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอกอื่น ในการตอบสนองปัจจัยดังกล่าว ผู้บริหารของกิจการหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้กำหนดวัตถุประสงค์ ซึ่งเป็นแผนโดยรวมของกิจการ กลยุทธ์ เป็นวิธีที่ผู้บริหารใช้เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ของกิจการ วัตถุประสงค์และกลยุทธ์ของกิจการ อาจเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา
- ก37. ความเสี่ยงทางธุรกิจเป็นความเสี่ยงในมุมที่กว้างกว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน อย่างไรก็ตาม ความเสี่ยงทางธุรกิจได้รวมถึง ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงทางธุรกิจอาจเกิดจากการเปลี่ยนแปลงหรือความสลับซับซ้อน การไม่ยอมที่จะรับรู้ถึงความต้องการการเปลี่ยนแปลงก็ก่อให้เกิดความเสี่ยงทางธุรกิจได้ ตัวอย่างของความเสี่ยงทางธุรกิจอาจเกิดขึ้นจาก
- การพัฒนาสินค้าหรือบริการใหม่ที่ไม่ประสบความสำเร็จ
  - การตลาด ถึงแม้ว่าจะประสบความสำเร็จในการพัฒนาสินค้าและบริการ ตลาดอาจไม่เพียงพอที่จะสนับสนุนการขายสินค้าและบริการ หรือ
  - ข้อบกพร่องของสินค้าหรือบริการที่อาจก่อให้เกิดภาระหนี้สินและความเสี่ยงในการเสียชื่อเสียง
- ก38. ความเข้าใจในความเสี่ยงทางธุรกิจของกิจการจะช่วยให้การระบุโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้ดีขึ้น เนื่องจากความเสี่ยงทางธุรกิจส่วนใหญ่จะมีผลทางการเงินตามมาและจะส่งผลกระทบต่องบการเงิน อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีไม่มีความรับผิดชอบในการระบุหรือประเมินความเสี่ยงทางธุรกิจทุกประเภท เนื่องจากความเสี่ยงทางธุรกิจทุกประเภทไม่ได้ก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ก39. ตัวอย่างของประเด็นที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในวัตถุประสงค์ กลยุทธ์ และความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องของกิจการ ที่อาจส่งผลให้เกิดความเสี่ยงจากการ แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ได้แก่

- การพัฒนาอุตสาหกรรม (ความเสี่ยงทางธุรกิจที่อาจเกิดขึ้นได้ เช่น กิจการไม่มี บุคคลากรหรือไม่มีความชำนาญที่จะแก้ไขปัญหาเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นใน อุตสาหกรรม)
- สินค้าและบริการใหม่ (ความเสี่ยงทางธุรกิจที่อาจเกิดขึ้นได้ เช่น ภาระหนี้สินอัน เนื่องมาจากในสินค้าเพิ่มขึ้น)
- การขยายตัวทางธุรกิจ (ความเสี่ยงทางธุรกิจที่อาจเกิดขึ้นได้ เช่น ความต้องการ สินค้า ที่ไม่สามารถประมาณได้อย่างถูกต้อง)
- ข้อกำหนดทางการบัญชีใหม่ (ความเสี่ยงทางธุรกิจที่อาจเกิดขึ้นได้ เช่น การนำ มาตรฐานการบัญชีใหม่มาใช้อย่างไม่สมบูรณ์หรือไม่เหมาะสม หรือต้นทุนที่เพิ่มขึ้น จากการใช้มาตรฐานการบัญชีใหม่)
- ข้อบังคับทางกฎหมาย (ความเสี่ยงทางธุรกิจที่อาจเกิดขึ้นได้ เช่น ความเสี่ยงทาง กฎหมายที่เพิ่มขึ้น)
- ข้อกำหนดทางการเงินในปัจจุบันและที่คาดว่าจะเกิดขึ้น (ความเสี่ยงทางธุรกิจที่อาจ เกิดขึ้นได้ เช่น ผลขาดทุนทางการเงิน เนื่องจากกิจการไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดได้)
- การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ (ความเสี่ยงทางธุรกิจที่อาจเกิดขึ้นได้ เช่น ระบบและ กระบวนการประมวลผลไม่สามารถเข้ากันได้)
- ผลกระทบจากการใช้กลยุทธ์ โดยเฉพาะอย่างยิ่งผลกระทบที่จะนำไปสู่ข้อกำหนด ทางการบัญชีใหม่ (ความเสี่ยงทางธุรกิจที่อาจเกิดขึ้นได้ เช่น การใช้กลยุทธ์ที่ไม่สมบูรณ์ หรือไม่เหมาะสม)

ก40. ความเสี่ยงทางธุรกิจอาจมีผลทันทีต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น สาระสำคัญสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลในระดับ ที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ หรือในระดับงบการเงิน ตัวอย่างเช่น ความเสี่ยง ทางธุรกิจที่เกิดขึ้นจากจำนวนลูกค้าที่ลดลงอาจเพิ่มความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเกี่ยวข้องกับมูลค่าของลูกค้าหนึ่ง อย่างไรก็ตาม ความเสี่ยงเดียวกัน โดยเฉพาะความเสี่ยงที่ควบคู่กับความเสี่ยงจากการชะลอตัวทางเศรษฐกิจอาจมีผลกระทบ ในระยะยาว ซึ่งผู้สอบบัญชีควรประเมินความเหมาะสมของสมมติฐานเกี่ยวกับการดำเนินงาน ต่อเนื่อง การพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่า ความเสี่ยงทางธุรกิจอาจส่งผลต่อความเสี่ยงจาก การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ จึงควรพิจารณาโดยคำนึงถึง สภาพแวดล้อมของกิจการ ตัวอย่างของเงื่อนไขและเหตุการณ์ที่อาจแสดงถึงความเสี่ยงจากการ แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้แสดงไว้ในภาคผนวก 2

ก41. โดยปกติผู้บริหารมักระบุความเสี่ยงทางธุรกิจและพัฒนาวิธีการที่จะตอบสนองต่อความเสี่ยงได้ กระบวนการประเมินความเสี่ยงดังกล่าวจะเป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมภายใน และได้แสดงไว้ในย่อหน้าที่ 15 และย่อหน้าที่ ก87-ก88

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก42. สำหรับการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐ วัตถุประสงค์ของผู้บริหารอาจได้รับอิทธิพลจากการคำนึงถึงเรื่องความรับผิดชอบต่อสาธารณะชน และอาจรวมถึงวัตถุประสงค์ด้านกฎหมาย ข้อบังคับ และกฎระเบียบอื่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การวัดผลและการทบทวนผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 11 (จ))

- ก43. ผู้บริหารและผู้ที่เกี่ยวข้องมักจะมีการวัดผลและทบทวนในสิ่งที่เห็นว่าสำคัญ การวัดผล การดำเนินงานไม่ว่าจะเป็นภายนอกหรือภายในอาจก่อให้เกิดแรงกดดันต่อกิจการ แรงกดดันดังกล่าวอาจจูงใจให้ผู้บริหารปรับปรุงผลการดำเนินงานหรือบิดเบือนงบการเงิน ดังนั้น ความเข้าใจในการวัดผลการดำเนินงานของกิจการจะช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่า แรงกดดันที่จะบรรลุเป้าหมายอันเกิดจากการกระทำของผู้บริหารจะเพิ่มความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ รวมถึงความเสี่ยงจากการทุจริตหรือไม่ โปรดดูมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 สำหรับข้อกำหนดและแนวทางที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่เกิดจากการทุจริต
- ก44. การวัดผลและการทบทวนผลการดำเนินงานทางการเงินไม่เหมือนกับการติดตามผลการควบคุม (กล่าวถึงองค์ประกอบของการควบคุมภายในในย่อหน้าที่ ก106-ก117) ถึงแม้ว่าวัตถุประสงค์อาจจะมีการทับซ้อนกัน กล่าวคือ
- การวัดผลและการทบทวนผลการดำเนินงานมุ่งประเด็นที่ว่าผลการดำเนินธุรกิจบรรลุวัตถุประสงค์ตามที่ผู้บริหาร (หรือบุคคลที่สาม) กำหนดไว้หรือไม่
  - การติดตามผลการควบคุมมุ่งเน้นความมีประสิทธิภาพของการนำเอาการควบคุมภายในไปปฏิบัติ
- อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีดัชนีชี้วัดผลการดำเนินงานช่วยให้ข้อมูลแก่ผู้บริหารในการระบุข้อบกพร่องในการควบคุมภายในได้
- ก45. ตัวอย่างของข้อมูลที่เกิดขึ้นภายในกิจการที่ผู้บริหารใช้ในการวัดผลและทบทวนผลการดำเนินงานทางการเงินที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณา เช่น
- ดัชนีชี้วัดผลการดำเนินงานที่สำคัญ (ด้านการเงินหรือด้านที่ไม่ใช่การเงิน) และอัตราส่วนที่สำคัญ แนวโน้มและสถิติผลการดำเนินงาน
  - การวิเคราะห์ผลการดำเนินงานทางการเงินในแต่ละช่วงเวลา
  - งบประมาณ การพยากรณ์ การวิเคราะห์ผลต่าง ข้อมูลจำแนกตามส่วนงานและฝ่ายงาน หรือรายงานผลงานในระดับแผนกหรือระดับอื่น
  - การประเมินผลพนักงาน และนโยบายการให้ผลตอบแทนเพื่อสร้างแรงจูงใจให้แก่พนักงาน
  - การเปรียบเทียบผลการดำเนินงานของกิจการกับคู่แข่ง
- ก46. บุคคลภายนอกอาจวัดผลและทบทวนผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ ตัวอย่าง เช่น ข้อมูลจากภายนอก เช่น รายงานของนักวิเคราะห์และรายงานของบริษัทจัดอันดับความน่าเชื่อถือ อาจให้ข้อมูลที่ประโยชน์แก่ผู้สอบบัญชี รายงานดังกล่าวมักจะได้จากกิจการที่ถูกตรวจสอบ

ก47. การวัดผลภายในอาจทำให้เห็นผลที่ไม่คาดหวัง หรือเห็นแนวโน้มที่ไม่คาดการณ่มาก่อน ซึ่งทำให้ผู้บริหารต้องหาสาเหตุและปรับปรุงแก้ไข (รวมถึง ในบางกรณี มีการค้นพบและแก้ไขข้อผิดพลาดในเวลาที่เหมาะสม) การวัดผลการดำเนินงานอาจแสดงให้เห็นว่ากิจการมีการเติบโตเร็วผิดปกติหรือมีกำไรสูงผิดปกติเมื่อเปรียบเทียบกับกิจการอื่นที่อยู่ในอุตสาหกรรมเดียวกัน ข้อมูลดังกล่าวโดยเฉพาะอย่างยิ่งถ้ารวมกับปัจจัยอื่น เช่น โบนัสที่อิงกับผลการดำเนินงานหรือการจ่ายผลตอบแทนที่มุ่งใจอาจก่อให้เกิดความเสี่ยงที่เกิดจากความมีอคติของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินได้

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก48. โดยปกติกิจการขนาดเล็กมักไม่มีกระบวนการวัดผลและทบทวนผลการดำเนินงานทางการเงิน การสอบถามผู้บริหารอาจทำให้ทราบว่าผู้บริหารยึดถือดัชนีชี้วัดที่สำคัญบางอย่างในการประเมินผลการดำเนินงานทางการเงินและกระทำการใด ๆ ที่เหมาะสม หากการสอบถามนั้นแสดงให้เห็นว่าไม่มีการวัดผลการดำเนินงานหรือไม่มีการทบทวนผลการดำเนินงาน อาจเพิ่มความเสี่ยงที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจะไม่ได้ถูกค้นพบและแก้ไขได้

การควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

ก49. ความเข้าใจในการควบคุมภายในช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุประเภทของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นและปัจจัยที่กระทบความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และช่วยในการออกแบบลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตการตรวจสอบ

ก50. ต่อไปนี้เป็นเนื้อหาของการควบคุมภายในซึ่งแยกแสดงไว้เป็น 4 หมวด คือ

- ลักษณะทั่วไปและคุณลักษณะของการควบคุมภายใน
- การควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี
- ลักษณะและขอบเขตของการทำความเข้าใจในการควบคุมที่เกี่ยวข้อง
- องค์ประกอบของการควบคุมภายใน

ลักษณะทั่วไปและคุณลักษณะของการควบคุมภายใน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

ก51. การควบคุมภายในได้ถูกออกแบบ นำไปปฏิบัติและรักษาไว้เพื่อรองรับความเสี่ยงทางธุรกิจที่ได้ระบุไว้ซึ่งเป็นอุปสรรคต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของกิจการซึ่งประกอบด้วย

- การเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินของกิจการ
- ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน และ
- การปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

แนวทางที่การควบคุมภายในได้ถูกออกแบบ นำไปปฏิบัติและรักษาไว้จะมีความแตกต่างกันตามขนาดและความซับซ้อนของกิจการ

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก52. กิจการขนาดเล็กอาจมีวิธีการที่มีโครงสร้างน้อยกว่าและมีกระบวนการและวิธีปฏิบัติที่ง่ายกว่าในการบรรลุวัตถุประสงค์การควบคุมภายใน

ข้อจำกัดของการควบคุมภายใน

ก53. การควบคุมภายในไม่ว่าจะมีประสิทธิผลเพียงใด สามารถช่วยกิจการได้เพียงให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับการบรรลุวัตถุประสงค์เกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน โอกาสที่จะบรรลุวัตถุประสงค์จริงถูกกระทบโดยข้อจำกัดที่ไม่สามารถแก้ไขได้ของการควบคุมภายใน ทั้งนี้รวมถึงข้อเท็จจริงที่การใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจสามารถผิดพลาดได้ และการไม่ปฏิบัติตามการควบคุมภายในสามารถเกิดขึ้นได้จากข้อผิดพลาด ตัวอย่างเช่น มีข้อผิดพลาดในการออกแบบหรือการเปลี่ยนแปลงการควบคุม การควบคุมอาจจะไม่มีประสิทธิผล เช่น ไม่มีการใช้ข้อมูลที่ได้จัดทำขึ้นเพื่อการควบคุมภายใน (รายงานของช้อยกเว้น) อย่างมีประสิทธิผล เนื่องจากบุคลากรที่รับผิดชอบในการสอบทานข้อมูลไม่เข้าใจในวัตถุประสงค์ของการควบคุม หรือไม่ได้ดำเนินการตามความเหมาะสม

ก54. การควบคุมสามารถถูกหลีกเลี่ยงโดยการร่วมมือกันระหว่างบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป หรือการแทรกแซงการควบคุมภายในที่ไม่เหมาะสมโดยฝ่ายบริหาร ยกตัวอย่างเช่น ผู้บริหารอาจทำสัญญากับลูกค้าโดยเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขมาตรฐานของสัญญาขาย ซึ่งอาจจะส่งผลให้มีการรับรู้รายได้ที่ไม่เหมาะสม การตรวจการแก้ไขข้อมูลซึ่งอยู่ในโปรแกรมซอฟต์แวร์ที่ถูกออกแบบเพื่อระบุและรายงานรายการที่มีจำนวนเกินกว่าวงเงินเครดิตอาจถูกแทรกแซง หรือทำให้ไม่สามารถใช้งานได้

ก55. ในการออกแบบการควบคุมและการนำไปปฏิบัติ ผู้บริหารอาจใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับลักษณะและขอบเขตของการควบคุมที่เลือกนำไปปฏิบัติ และลักษณะ และขอบเขตของความเสี่ยงที่เลือกที่จะยอมรับ

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก56. กิจการขนาดเล็กมักมีพนักงานจำนวนไม่มาก ซึ่งอาจเกิดข้อจำกัดเกี่ยวกับการแบ่งแยกหน้าที่ อย่างไรก็ตาม เจ้าของที่มีอำนาจการจัดการอาจช่วยให้การดูแลกิจการมีประสิทธิผลดีกว่ากิจการขนาดใหญ่ การดูแลกิจการนี้อาจชดเชยข้อจำกัดในเรื่องการแบ่งแยกหน้าที่ได้

ก57. ในทางตรงกันข้ามเจ้าของที่มีอำนาจการจัดการอาจสามารถแทรกแซงการควบคุม เนื่องจากระบบการควบคุมภายในมีโครงสร้างที่ซับซ้อนน้อย ผู้สอบบัญชีจึงควรพิจารณาเรื่องดังกล่าวในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริต

การแบ่งการควบคุมเป็นแต่ละองค์ประกอบ

ก58. เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถใช้เป็นกรอบในการพิจารณาแง่มุมต่าง ๆ ของการควบคุมภายในของกิจการที่มีผลกระทบต่อ การสอบบัญชี การควบคุมภายในสามารถแบ่งเป็น 5 องค์ประกอบดังต่อไปนี้

- (ก) สภาพแวดล้อมการควบคุม
- (ข) กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ
- (ค) ระบบสารสนเทศ (รวมถึงกระบวนการทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง) ที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินและการสื่อสาร
- (ง) กิจกรรมการควบคุม และ
- (จ) การติดตามผลการควบคุม

การแบ่งดังกล่าวไม่จำเป็นต้องแสดงว่ากิจการจะออกแบบ นำไปปฏิบัติและรักษาไว้ซึ่งการควบคุมภายในอย่างไร หรือมีการแบ่งองค์ประกอบไว้อย่างไร ผู้สอบบัญชีอาจใช้คำศัพท์หรือกรอบที่แตกต่างจากที่ใช้ในมาตรฐานฉบับนี้ในการบรรยายแง่มุมต่าง ๆ ของการควบคุมภายในและผลกระทบต่อ การตรวจสอบ แต่ควรครอบคลุมองค์ประกอบทั้งหมดที่ระบุในมาตรฐานฉบับนี้

ก59. เนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในทั้ง 5 องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ก76-ก117 ภาคผนวก 1 แสดงคำอธิบายขององค์ประกอบของการควบคุมภายในดังกล่าว

ลักษณะของการควบคุมภายในที่ปฏิบัติด้วยมือและด้วยระบบอัตโนมัติที่เกี่ยวข้องกับการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี

ก60. ระบบการควบคุมภายในของกิจการประกอบด้วย ส่วนที่ปฏิบัติด้วยมือ และส่วนที่เป็นระบบอัตโนมัติ ลักษณะของระบบที่ปฏิบัติด้วยมือหรือระบบอัตโนมัติจะเกี่ยวข้องกับการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีและเป็นพื้นฐานในการกำหนดวิธีการสอบบัญชี

ก61. การใช้ระบบที่ปฏิบัติด้วยมือหรือใช้ระบบอัตโนมัติในการควบคุมภายในมีผลกระทบต่อลักษณะของการเกิดขึ้นของรายการ การบันทึก การประมวลผลและการรายงานรายการ ดังนี้

- การควบคุมด้วยระบบที่ปฏิบัติด้วยมือ อาจรวมวิธีการอนุมัติ และการสอบทานรายการ และการกระทบยอด และการติดตามรายการกระทบยอด กิจการอาจใช้วิธีการที่เป็นอัตโนมัติในการทำให้เกิดรายการ บันทึก ประมวลผล และรายงานรายการที่จัดเก็บข้อมูลในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์แทนเอกสาร
- การควบคุมด้วยระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ ประกอบด้วย การควบคุมที่เป็นอัตโนมัติ (เช่น การควบคุมที่ถูกออกแบบให้อยู่ในโปรแกรมคอมพิวเตอร์) และการควบคุมที่ปฏิบัติด้วยมือ การควบคุมที่ปฏิบัติด้วยมืออาจจะไม่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีสารสนเทศหรืออาจใช้ข้อมูลที่เกิดจากเทคโนโลยีสารสนเทศ หรือจะจำกัดเพียงแค่การติดตามความมีประสิทธิภาพการทำงานของเทคโนโลยีสารสนเทศและของการควบคุมโดยระบบอัตโนมัติ และเพื่อดูแลข้อบกพร่องต่าง ๆ เมื่อระบบเทคโนโลยีสารสนเทศถูกใช้ในการทำให้เกิดรายการ บันทึก ประมวลผล หรือรายงานรายการหรือข้อมูลอื่นที่รวมอยู่ในงบการเงิน ระบบและโปรแกรมอาจรวมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้สำหรับบัญชีที่มีสาระสำคัญหรืออาจมีความสำคัญต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมที่ปฏิบัติด้วยมือ ซึ่งปฏิบัติงานโดยขึ้นกับเทคโนโลยีสารสนเทศ

การประสมประสานระหว่างการควบคุมภายในด้วยระบบที่ปฏิบัติด้วยมือและระบบอัตโนมัติของกิจการแตกต่างกันตามลักษณะและความซับซ้อนของการนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้ของกิจการ

ก62. โดยทั่วไปเทคโนโลยีสารสนเทศจะมีประโยชน์ต่อการควบคุมภายในของกิจการ เนื่องจากทำให้กิจการสามารถทำสิ่งต่อไปนี้ได้

- สามารถใช้กฎเกณฑ์ทางธุรกิจที่กำหนดไว้ล่วงหน้าได้อย่างสม่ำเสมอ และสามารถทำการคำนวณที่ซับซ้อนในการประมวลรายการหรือข้อมูลที่มีปริมาณมาก
- ช่วยให้ข้อมูลที่ทันเวลา พร้อมใช้ และมีความถูกต้อง
- ช่วยในการวิเคราะห์ข้อมูลเพิ่มเติม
- เพิ่มความสามารถในการติดตามผลการปฏิบัติงานในกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการ และนโยบายและวิธีปฏิบัติที่วางไว้
- ลดความเสี่ยงที่จะมีการหลีกเลี่ยงการควบคุมที่กำหนดไว้ และ
- เพิ่มความสามารถในการบรรลุประสิทธิภาพของการแบ่งแยกหน้าที่ โดยการนำระบบความปลอดภัยไปใช้ในระบบงาน ระบบฐานข้อมูล และระบบปฏิบัติงาน



ก63. เทคโนโลยีสารสนเทศยังก่อให้เกิดความเสี่ยงเฉพาะต่อการควบคุมภายในของกิจการ ตัวอย่างเช่น

- ความเชื่อถือในระบบหรือโปรแกรมที่ประมวลผลไม่ถูกต้อง หรือประมวลข้อมูลที่ไม่ถูกต้อง หรือทั้งสองประเด็น
- การเข้าถึงข้อมูลโดยไม่ได้รับอนุญาต อาจมีผลทำให้ข้อมูลเสียหายหรือมีการเปลี่ยนแปลง ข้อมูลที่ไม่เหมาะสม รวมถึงการบันทึกรายการที่ไม่ได้รับอนุมัติหรือที่ไม่เกิดขึ้นจริง หรือการบันทึกรายการที่ไม่ถูกต้อง โดยเฉพาะอย่างยิ่งความเสี่ยงดังกล่าวที่อาจเกิดขึ้นเมื่อมีผู้ใช้หลายคนเข้าสู่ฐานข้อมูลส่วนกลาง
- โอกาสที่บุคลากรที่เกี่ยวกับเทคโนโลยีจะได้รับสิทธิพิเศษในการเข้าถึงข้อมูลที่เกินกว่าหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย และไม่ปฏิบัติตามระเบียบเรื่องการแบ่งแยกหน้าที่
- การเปลี่ยนแปลงข้อมูลในแฟ้มหลักโดยไม่ได้รับอนุญาต
- การเปลี่ยนแปลงระบบหรือโปรแกรมโดยไม่ได้รับอนุญาต
- การไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงที่จำเป็นในระบบหรือโปรแกรม
- การแทรกแซงโดยการปฏิบัติด้วยมือซึ่งไม่เหมาะสม
- ความเป็นไปได้ที่ข้อมูลจะสูญหายหรือไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลเมื่อต้องการ

ก64. ระบบที่ปฏิบัติด้วยมืออาจมีความเหมาะสมกว่าเมื่อต้องมีการใช้ดุลยพินิจและการไตร่ตรองอย่างรอบคอบตั้งสถานการณ์ต่อไปนี้

- รายการที่มีจำนวนเงินมาก ไม่ปกติหรือไม่เกิดขึ้นเป็นประจำ
- สถานการณ์ที่ยากที่จะบ่งชี้ คาดเดาหรือคาดการณ์ถึงข้อผิดพลาด
- การเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ที่ต้องมีการควบคุมที่อยู่นอกเหนือการควบคุมที่ใช้ระบบอัตโนมัติ
- การติดตามความมีประสิทธิภาพของการควบคุมที่ใช้ระบบอัตโนมัติ

ก65. การควบคุมที่ปฏิบัติด้วยมืออาจเชื่อถือได้น้อยกว่าการควบคุมด้วยระบบอัตโนมัติ เนื่องจากการควบคุมที่ปฏิบัติด้วยมือนั้นง่ายที่จะข้ามขั้นตอน เพิกเฉย หรือแทรกแซง และมีโอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดได้ง่ายกว่า ดังนั้นจึงไม่สามารถมั่นใจถึงความสม่ำเสมอของการใช้การควบคุมที่ปฏิบัติด้วยมือ การควบคุมที่ปฏิบัติด้วยมืออาจมีความเหมาะสมน้อยกว่าระบบอัตโนมัติสำหรับสถานการณ์ ดังนี้

- รายการมีปริมาณรายการมาก หรือที่เกิดขึ้นเป็นประจำ หรือในสถานการณ์ที่ข้อผิดพลาดนั้นสามารถคาดการณ์หรือทำนายไว้ล่วงหน้า หรือข้อผิดพลาดที่สามารถป้องกันได้หรือค้นพบและแก้ไขได้ด้วยการควบคุมที่ใช้ระบบอัตโนมัติ
- กิจกรรมการควบคุมซึ่งวิธีการเฉพาะในการปฏิบัติการควบคุมสามารถออกแบบได้และเป็นไปโดยอัตโนมัติ

ก66. ขอบเขตและลักษณะของความเสี่ยงของการควบคุมภายในมีความแตกต่างกันขึ้นอยู่กับลักษณะและคุณสมบัติของระบบสารสนเทศของกิจการ กิจกรรมตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศหรือจากการใช้การควบคุมที่ปฏิบัติด้วยมือโดยการสร้างการควบคุมที่มีประสิทธิผลเพื่อให้เหมาะสมกับระบบสารสนเทศของกิจการ

การควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี

ก67. วัตถุประสงค์ของกิจการและการควบคุมที่นำไปปฏิบัติเพื่อให้มีความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลต่อการบรรลุวัตถุประสงค์นั้นมีความสัมพันธ์กัน ดังนั้นวัตถุประสงค์ของกิจการและการควบคุมจึงเกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน การดำเนินงาน และการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมาย อย่างไรก็ตาม ไม่จำเป็นที่วัตถุประสงค์และการควบคุมทั้งหมดจะเกี่ยวข้องกับการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี

ก68. ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในเรื่องการควบคุม ไม่ว่าจะเป็นการควบคุมอย่างไรอย่างหนึ่งหรือที่ใช้ร่วมกับการควบคุมอื่นมีความเกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีหรือไม่อาจรวมถึงประเด็นต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- ความมีสาระสำคัญ
- นัยสำคัญของความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง
- ขนาดของกิจการ
- ลักษณะธุรกิจของกิจการ รวมถึงโครงสร้างองค์กรและลักษณะความเป็นเจ้าของ
- ความหลากหลายและความซับซ้อนของการดำเนินงานของกิจการ
- กฎหมายและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง
- สถานการณ์และองค์ประกอบของการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้อง
- ลักษณะและความซับซ้อนของระบบที่เป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมภายในของกิจการ รวมถึงการใช้บริการจากแหล่งภายนอก
- การควบคุมเฉพาะเรื่องหรือการควบคุมอย่างไรอย่างหนึ่งหรือที่ใช้ร่วมกับการควบคุมอื่นสามารถป้องกันหรือค้นพบ และแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้หรือไม่ อย่างไร

ก69. การควบคุมความครบถ้วนและถูกต้องของข้อมูลที่จัดทำโดยกิจการอาจเกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะใช้ข้อมูลในการออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบ การควบคุมที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงานและการปฏิบัติตามกฎหมายอาจเกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีหากการควบคุมดังกล่าวเกี่ยวข้องกับข้อมูล que ผู้สอบบัญชีประเมินหรือใช้ในการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบ

- ก70. การควบคุมภายในเกี่ยวกับการดูแลทรัพย์สินเพื่อไม่ให้เกิดการขโมย การใช้หรือจำหน่ายทรัพย์สิน โดยไม่ได้รับอนุมัติ อาจรวมอยู่ในการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ทั้งด้านการรายงานทางการเงินและการดำเนินงาน การพิจารณาในเรื่องการควบคุมดังกล่าวของผู้สอบบัญชีจำกัด เฉพาะที่เกี่ยวข้องกับความเชื่อถือได้ของการรายงานทางการเงิน
- ก71. ผู้สอบบัญชีไม่ต้องพิจารณาการควบคุมเพื่อวัตถุประสงค์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี เช่น กิจการอาจพึ่งพิงการควบคุมด้วยระบบอัตโนมัติที่มีความซับซ้อนเพื่อการดำเนินการที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล (เช่น ระบบคอมพิวเตอร์ของสายการบินที่ควบคุมตารางเที่ยวบิน) การควบคุมนี้โดยทั่วไปไม่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี นอกจากนี้ถึงแม้ว่าการควบคุมภายใน จะใช้ในกิจการทั้งหมดหรือเฉพาะส่วนงานหรือกระบวนการธุรกิจหนึ่ง ๆ ความเข้าใจในการควบคุม ภายในที่เกี่ยวข้องเฉพาะในแต่ละส่วนงานของกิจการและแต่ละกระบวนการทางธุรกิจอาจไม่ เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีก็ได้

#### ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

- ก72. ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐมีความรับผิดชอบเพิ่มเติมเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ตัวอย่างเช่น การรายงานการปฏิบัติตามข้อปฏิบัติ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐ อาจมีความรับผิดชอบในการรายงานการปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือกฎระเบียบอื่น ตั้งนั้นการสอบทานการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจกว้างและมีรายละเอียดมากกว่า

#### ลักษณะและขอบเขตของการทำความเข้าใจในการควบคุมที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

- ก73. การประเมินการออกแบบการควบคุม ได้แก่ การพิจารณาว่าการควบคุมในแต่ละการควบคุม หรือที่ใช้ร่วมกับการควบคุมอื่น สามารถป้องกัน ค้นพบ และแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ การนำการควบคุมไปปฏิบัติ หมายถึง การมีการควบคุมอยู่จริงและกิจการใช้การควบคุมนั้นอยู่ การประเมินเรื่องการนำการควบคุม ไปปฏิบัติอาจมีความจำเป็นน้อยกว่าการควบคุมที่ไม่มีประสิทธิภาพ ดังนั้นผู้สอบบัญชี จึงควรพิจารณาการออกแบบการควบคุมก่อน เนื่องจากการออกแบบการควบคุมที่ไม่เหมาะสม อาจนำไปสู่ข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญในการควบคุมภายใน
- ก74. วิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการออกแบบและ การนำไปปฏิบัติของการควบคุมที่เกี่ยวข้องอาจรวมถึง
- การสอบถามบุคลากรในกิจการ
  - การสังเกตการณ์การนำการควบคุมเฉพาะเรื่องไปปฏิบัติ
  - การตรวจเอกสารและรายงาน
  - การติดตามรายการผ่านระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน
- การสอบถามอย่างเดียวไม่เพียงพอสำหรับการประเมินความเสี่ยง

ก75. การได้มาซึ่งความเข้าใจของการควบคุมของกิจการนั้นไม่เพียงพอที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการควบคุม เว้นแต่มีระบบอัตโนมัติบางอย่างที่ทำให้การใช้การควบคุมมีความสม่ำเสมอ ตัวอย่างเช่น การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการนำการควบคุมที่ปฏิบัติด้วยมือไปปฏิบัติในเวลาใดเวลาหนึ่งไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมในเวลาอื่น ๆ ในช่วงเวลาที่ตรวจสอบได้ อย่างไรก็ตามเนื่องจากลักษณะความสม่ำเสมอของกระบวนการเทคโนโลยีสารสนเทศ (ดูย่อหน้าที่ ก62) วิธีการตรวจสอบเพื่อพิจารณาว่ามีการนำการควบคุมอัตโนมัติไปปฏิบัติอาจใช้เป็นการทดสอบเรื่องความมีประสิทธิภาพของการควบคุม ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับการประเมินและการทดสอบการควบคุมของผู้สอบบัญชี เช่น ทดสอบการเปลี่ยนแปลงโปรแกรม การทดสอบความมีประสิทธิภาพของการควบคุมได้กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>13</sup>

องค์ประกอบของการควบคุมภายใน – สภาพแวดล้อมการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)

ก76. สภาพแวดล้อมการควบคุมรวมถึงหน้าที่การกำกับดูแลและการบริหาร ทิศนคติ การตระหนักถึง และการกระทำของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในของกิจการ และการให้ความสำคัญต่อการควบคุมภายในของกิจการ สภาพแวดล้อมการควบคุมกำหนดทิศทางขององค์กร ซึ่งมีอิทธิพลต่อจิตสำนึกในเรื่องการควบคุมของบุคลากรในองค์กร

ก77. ในการทำความเข้าใจสภาพแวดล้อมการควบคุม องค์ประกอบของสภาพแวดล้อมการควบคุมที่เกี่ยวข้องมีดังต่อไปนี้

- (ก) การสื่อสารและผลักดันให้เกิดความซื่อสัตย์และคุณค่าทางจรรยาบรรณ – เป็นองค์ประกอบที่สำคัญและมีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพของการออกแบบ การบริหารและการติดตามประเมินผลการควบคุม
- (ข) ความรู้ความสามารถ – เช่น การพิจารณาของผู้บริหารเกี่ยวกับระดับความรู้ความสามารถสำหรับงานแต่ละงาน และระดับความรู้ความสามารถได้กำหนดทักษะและความรู้ที่จำเป็นไว้อย่างไร
- (ค) การมีส่วนร่วมของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล – คุณลักษณะของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เช่น
  - ความเป็นอิสระจากผู้บริหาร
  - ประสบการณ์ และภูมิความรู้
  - ขอบเขตของการเข้ามีส่วนร่วมและข้อมูลที่ได้รับ และการตรวจสอบกิจกรรม
  - ความเหมาะสมของการปฏิบัติงาน รวมถึง ระดับความยากง่ายของคำถามที่ตั้งขึ้นมาและการติดตามกับผู้บริหาร และการปฏิสัมพันธ์กับผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชี

<sup>13</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”

- (ง) **ปรัชญาและรูปแบบของการบริหาร** – ลักษณะของผู้บริหารเกี่ยวกับ
- แนวทางของผู้บริหารในการยอมรับและบริหารความเสี่ยงทางธุรกิจ
  - ทักษะของผู้บริหารและพฤติกรรมต่อการรายงานทางการเงิน
  - ทักษะต่อการประมวลผลข้อมูล หน้าที่ทางการบัญชีและเจ้าหน้าที่บัญชี
- (จ) **โครงสร้างขององค์กร** – กรอบของกิจกรรมในกิจการเพื่อการบรรลุวัตถุประสงค์ที่ได้วางไว้ มีการนำไปปฏิบัติ ควบคุม และสอบทาน
- (ฉ) **การมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ** – เช่น อำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบสำหรับกิจกรรมการดำเนินงานถูกมอบหมายไว้อย่างไร และมีการกำหนดระดับชั้นของการรายงานและอำนาจไว้อย่างไร
- (ช) **นโยบายและวิธีปฏิบัติด้านทรัพยากรบุคคล** – นโยบายและวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการคัดเลือก การปฐมนิเทศ การอบรม การประเมินผล การให้คำปรึกษา การเลื่อนชั้น การกำหนดค่าตอบแทน และการบำรุงขวัญและกำลังใจ เป็นต้น

หลักฐานการสอบบัญชีสำหรับองค์ประกอบของสภาพแวดล้อมการควบคุม

- ก78. หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องอาจได้มาจากการสอบถามและวิธีการประเมินความเสี่ยงอื่น เช่น การใช้ร่วมกันระหว่างการสอบถาม การสังเกตการณ์ หรือการตรวจเอกสาร ตัวอย่างเช่น จากการสอบถามผู้บริหารและพนักงาน ผู้สอบบัญชีอาจได้รับความเข้าใจในวิธีการที่ผู้บริหารสื่อสารกับพนักงานเกี่ยวกับทัศนคติของตนเองต่อวิธีการปฏิบัติทางธุรกิจ และพฤติกรรมทางด้านจรรยาบรรณ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าการควบคุมที่เกี่ยวข้องได้ถูกนำไปปฏิบัติหรือไม่ เช่น ผู้บริหารมีข้อปฏิบัติที่เป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ และผู้บริหารได้ประพฤติตนเป็นการสนับสนุนข้อปฏิบัติหรือไม่
- ก79. ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาการตอบสนองของผู้บริหารต่อประเด็นปัญหาที่พบและข้อเสนอแนะ โดยหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้องกับข้อบกพร่องที่พบของการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ โดยรวมถึงการพิจารณาว่าการตอบสนองได้ถูกนำไปปฏิบัติหรือไม่ และการตอบสนองได้ปฏิบัติอย่างไร และหน่วยงานตรวจสอบภายในได้ทำการประเมินผลการตอบสนองในภายหลังหรือไม่

ผลกระทบของสภาพแวดล้อมการควบคุมต่อการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ก80. องค์ประกอบบางอย่างของสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการมีผลกระทบในวงกว้างต่อการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีอิทธิพลสำคัญต่อจิตสำนึกในเรื่องการควบคุม เนื่องจากบทบาทหนึ่งของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลคือการถ่วงดุลแรงกดดันที่มีต่อผู้บริหารในการรายงานทางการเงินที่อาจเกิดขึ้นจากแรงจูงใจของตลาดหรือโครงการผลตอบแทนของผู้บริหาร ประเด็นต่อไปนี้เป็นตัวอย่างที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพของการออกแบบของสภาพแวดล้อมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการมีส่วนร่วมของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

- ความเป็นอิสระจากผู้บริหารและความสามารถในการประเมินการปฏิบัติงานของผู้บริหาร
- ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีความเข้าใจรายการทางธุรกิจของกิจการหรือไม่
- ขอบเขตที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลประเมินว่า งบการเงินได้ถูกจัดทำตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่

ก81. คณะกรรมการที่กระตือรือร้นและเป็นอิสระอาจมีอิทธิพลต่อปรัชญาและรูปแบบการบริหารของผู้บริหารระดับอาวุโส อย่างไรก็ตาม องค์ประกอบของสภาพแวดล้อมการควบคุมอื่นอาจมีข้อจำกัดมากกว่าในเรื่องผลกระทบ ตัวอย่างเช่น นโยบายและการปฏิบัติเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคลที่มุ่งเน้นการจ้างบุคลากรที่มีความสามารถทางการเงิน การบัญชี และเทคโนโลยีสารสนเทศอาจลดความเสี่ยงจากข้อผิดพลาดในการประมวลผลข้อมูลทางการเงิน แต่อาจไม่สามารถลดความมีอคติของผู้บริหารระดับสูงในการทำให้กิจการมีผลกำไรที่เกินจริง

ก82. เมื่อผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความพึงพอใจในสภาพแวดล้อมการควบคุมที่มีขึ้นจะให้ผลที่เป็นด้านบวก อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่าความพึงพอใจในสภาพแวดล้อมการควบคุมอาจช่วยลดความเสี่ยงจากการทุจริต แต่ไม่ได้หมายความว่า การทุจริตจะไม่เกิดขึ้น ในทางตรงกันข้ามข้อบกพร่องในสภาพแวดล้อมการควบคุมอาจทำให้ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมลดลงโดยเฉพาะที่เกี่ยวกับการทุจริต ตัวอย่างเช่น ผู้บริหารละเอียดที่จะจัดหาทรัพยากรให้มีความเพียงพอเพื่อดูแลความเสี่ยงในเรื่องความปลอดภัยทางเทคโนโลยีสารสนเทศ อาจมีผลเสียต่อการควบคุมภายใน โดยก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงที่ไม่เหมาะสมในโปรแกรมคอมพิวเตอร์หรือข้อมูล หรือเกิดการนำรายการที่ไม่ได้รับการอนุมัติเข้าไปประมวลผล ตามที่อธิบายในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 สภาพแวดล้อมการควบคุมมีอิทธิพลต่อการกำหนดลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี<sup>14</sup>

<sup>14</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ ก2-ก3

ก83. สภาพแวดล้อมการควบคุมไม่สามารถป้องกันหรือค้นพบ และแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม สภาพแวดล้อมการควบคุมอาจมีอิทธิพลต่อการประเมินความมีประสิทธิภาพของการควบคุมอื่นของผู้สอบบัญชี (เช่น การติดตามผลการควบคุม และการทำงานของกิจกรรมการควบคุมในเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะ) ซึ่งมีผลต่อการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชี

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก84. สภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการขนาดเล็กมีแนวโน้มที่แตกต่างจากกิจการขนาดใหญ่ ตัวอย่างเช่น ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในกิจการขนาดเล็กอาจไม่เป็นอิสระหรือไม่ได้มาจากภายนอกองค์กร และเจ้าของที่มีอำนาจการจัดการซึ่งไม่มีผู้เป็นเจ้าของอื่นร่วมด้วยอาจรับบทบาทของการกำกับดูแลเอง ลักษณะของสภาพแวดล้อมการควบคุมอาจมีอิทธิพลต่อความสำคัญของการควบคุมอื่นหรือการไม่มีการควบคุมอื่น ตัวอย่างเช่น เจ้าของที่มีอำนาจการจัดการมีความกระตือรือร้นและดูแลงานอย่างสม่ำเสมออาจลดความเสี่ยงที่เกิดจากการไม่มีการแบ่งแยกหน้าที่ของกิจการขนาดเล็ก แต่อาจเพิ่มความเสี่ยงอื่น เช่น ความเสี่ยงของการแทรกแซงการควบคุม

ก85. นอกจากนั้น ในกิจการขนาดเล็ก อาจไม่มีเอกสารหลักฐานประกอบการตรวจสอบสำหรับองค์ประกอบของสภาพแวดล้อมการควบคุม โดยเฉพาะอย่างยิ่งการสื่อสารระหว่างผู้บริหารและบุคลากรอาจไม่เป็นทางการ แต่ยังคงมีประสิทธิผล ตัวอย่างเช่น กิจการขนาดเล็กอาจไม่ได้กำหนดข้อปฏิบัติที่เป็นลายลักษณ์อักษร แต่ผู้บริหารได้สร้างวัฒนธรรมที่มุ่งเน้นความสำคัญของความซื่อสัตย์สุจริต และพฤติกรรมทางจรรยาบรรณผ่านการสื่อสารโดยวาจาและทำเป็นตัวอย่าง

ก86. ดังนั้น ทักษะคิด การตระหนักถึง และการกระทำของผู้บริหารหรือเจ้าของที่มีอำนาจการจัดการเป็นสิ่งสำคัญต่อการทำความเข้าใจในสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการขนาดเล็กของผู้สอบบัญชี

องค์ประกอบของการควบคุมภายใน – กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

ก87. กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการให้รูปแบบที่เป็นพื้นฐานว่าผู้บริหารตัดสินใจอย่างไรในการบริหารความเสี่ยง หากกระบวนการประเมินความเสี่ยงมีความเหมาะสมกับสภาพแวดล้อม ซึ่งรวมถึง ลักษณะ ขนาด และความซับซ้อนของกิจการ ก็จะช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ การพิจารณาว่ากระบวนการประเมินความเสี่ยงมีความเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมหรือไม่นั้นเป็นเรื่องดุลยพินิจ

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17)

ก88. การสร้างกระบวนการประเมินความเสี่ยงในกิจการขนาดเล็กอาจเป็นไปได้ยาก ในกรณีดังกล่าวผู้บริหารมักระบุความเสี่ยงด้วยการเข้าทำธุรกิจด้วยตัวเอง ไม่ว่าจะอยู่ในสภาพแวดล้อมเช่นใด การสอบถามเกี่ยวกับความเสี่ยงและวิธีการที่ผู้บริหารระบุความเสี่ยงเป็นสิ่งจำเป็น

องค์ประกอบของการควบคุมภายใน – ระบบสารสนเทศ (รวมถึงกระบวนการทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง) ที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน และการสื่อสาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18)

ก89. ระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ในเรื่องรายงานทางการเงินซึ่งรวมถึงระบบบัญชีประกอบด้วย วิธีปฏิบัติและการบันทึกรายการที่ออกแบบและมีไว้เพื่อ :

- ทำให้เกิดรายการ บันทึกรายการ ประมวลผลรายการ และรายงานรายการค้าของกิจการ (รวมถึงเหตุการณ์และเงื่อนไข) และเพื่อเป็นการควบคุมสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น
- แก้ไขการประมวลผลรายการที่ไม่ถูกต้อง เช่น การให้ระบบอัตโนมัติเก็บบัญชีพัก และวิธีปฏิบัติในการติดตามจัดการรายการในบัญชีพักให้หมดไปในเวลาที่เหมาะสม
- ดำเนินการและควบคุมการแทรกแซงหรือการข้ามขั้นตอนการควบคุม
- โอนข้อมูลจากระบบประมวลผลรายการไปยังสมุดบัญชีแยกประเภท
- บันทึกข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินสำหรับเหตุการณ์และเงื่อนไขที่นอกเหนือ จากรายการค้า เช่น ค่าเสื่อมราคา และรายการตัดบัญชีของสินทรัพย์ และการเปลี่ยนแปลงมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับชำระของลูกหนี้การค้า และ
- ทำให้มั่นใจว่า ข้อมูลที่กำหนดให้มีการเปิดเผยตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน ได้มีการรวบรวม บันทึก ประมวลผล สรุป และรายงานอย่างเหมาะสมในงบการเงิน



### สมุดรายวัน

ก90. โดยปกติระบบสารสนเทศของกิจการรวมถึงการใช้สมุดรายวันที่ได้กำหนดไว้เป็นมาตรฐาน เพื่อบันทึกรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำ เช่น สมุดรายวันที่บันทึกการขาย การซื้อ และการจ่ายเงินในสมุดบัญชีแยกประเภท หรือบันทึกประมาณการทางบัญชีที่ประมาณ โดยผู้บริหารในแต่ละงวด เช่น การเปลี่ยนแปลงประมาณการของยอดลูกหนี้การค้าที่ไม่สามารถ เก็บเงินได้

ก91. กระบวนการรายงานทางการเงินของกิจการรวมถึงการใช้สมุดรายวันที่ไม่ได้กำหนดไว้เป็น มาตรฐานเพื่อบันทึกรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ รายการที่ไม่ปกติหรือรายการปรับปรุง ตัวอย่างของสมุดรายวันประเภทดังกล่าวรวมถึงรายการปรับปรุงสำหรับการจัดทำงบการเงินรวม และรายการเกี่ยวกับการรวมหรือการขายธุรกิจ หรือการประมาณการที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ เช่น การต่อคำของสินทรัพย์ ภายใต้ระบบบัญชีแยกประเภทที่ปฏิบัติด้วยมือ สมุดรายวันที่ ไม่ได้กำหนดไว้เป็นมาตรฐานอาจตรวจสอบได้โดยการตรวจบัญชีแยกประเภท สมุดรายวัน และเอกสารประกอบ อย่างไรก็ตาม เมื่อนำวิธีการแบบอัตโนมัติมาใช้ในการจัดทำสมุดแยกประเภท และงบการเงิน การบันทึกรายการอาจเกิดขึ้นเฉพาะในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ และอาจตรวจสอบ ได้ง่ายขึ้นโดยการใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์

### กระบวนการทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง

ก92. กระบวนการทางธุรกิจของกิจการเป็นกิจกรรมที่ออกแบบขึ้นเพื่อ

- พัฒนา ซื้อ ผลิต และจัดจำหน่ายสินค้าและบริการของกิจการ
- ทำให้มั่นใจว่ามีการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ และ
- บันทึกข้อมูล รวมถึง ข้อมูลด้านการบัญชีและการรายงานทางการเงิน

กระบวนการทางธุรกิจทำให้มีรายการค้าที่ถูกบันทึก ประมวลผล และรายงานโดยระบบ สารสนเทศ การได้มาซึ่งความเข้าใจในกระบวนการทางธุรกิจของกิจการซึ่งรวมถึงการเกิดขึ้น ของรายการ ช่วยผู้สอบบัญชีให้เข้าใจในระบบสารสนเทศของกิจการที่เกี่ยวกับการรายงาน ทางการเงินในลักษณะที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมของกิจการ

### ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก93. ระบบสารสนเทศและกระบวนการทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินในกิจการ ขนาดเล็กมีแนวโน้มที่จะมีความซับซ้อนน้อยกว่ากิจการขนาดใหญ่ แต่ระบบสารสนเทศ ก็ยังคงมีความสำคัญอยู่ กิจการขนาดเล็กที่ผู้บริหารมีความกระตือรือร้นและดูแลกิจการ อย่างใกล้ชิดอาจไม่จำเป็นต้องใช้การอธิบายวิธีการทางบัญชี รายการบัญชีที่มีความซับซ้อน หรือนโยบายที่เป็นลายลักษณ์อักษร ดังนั้น ในการตรวจสอบกิจการขนาดเล็ก การทำความเข้าใจ ระบบและกระบวนการต่าง ๆ อาจง่ายกว่า และอาจใช้วิธีการสอบถามมากกว่าการสอบทาน เอกสาร อย่างไรก็ตาม การได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบสารสนเทศยังคงเป็นสิ่งสำคัญ

การสื่อสาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 19)

ก94. การสื่อสารภายในกิจการเกี่ยวกับบทบาทและความรับผิดชอบในการรายงานทางการเงินและประเด็นที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน ทำให้บุคลากรมีความเข้าใจในบทบาทและความรับผิดชอบของการควบคุมภายในเกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน การสื่อสารรวมถึงขอบเขตของความเข้าใจของบุคลากรว่ากิจกรรมในระบบสารสนเทศของการรายงานทางการเงินของตนเองนั้นเกี่ยวข้องกับงานของผู้อื่นอย่างไร และเข้าใจถึงวิธีการรายงานข้อบกพร่องแก่บุคลากรระดับที่สูงกว่าที่เหมาะสมภายในกิจการ การสื่อสารอาจจัดทำเป็นคู่มือด้านนโยบายและคู่มือการรายงานทางการเงิน ช่องทางการสื่อสารแบบเปิดช่วยให้มั่นใจได้ว่าข้อบกพร่องได้มีการรายงานและดำเนินการแก้ไขแล้ว

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก95. การสื่อสารในกิจการขนาดเล็กอาจมีแบบแผนน้อยกว่าและสำเร็จได้ง่ายกว่ากิจการขนาดใหญ่ เนื่องจากระดับชั้นความรับผิดชอบที่น้อยกว่าและผู้บริหารสามารถดูแลได้ใกล้ชิดและทั่วถึงมากกว่า

องค์ประกอบของการควบคุมภายใน – กิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 20)

ก96. กิจกรรมการควบคุมเป็นนโยบายและวิธีการที่ช่วยให้มั่นใจว่ากิจการมีการดำเนินการตามแนวทางของผู้บริหาร กิจกรรมการควบคุมไม่ว่าจะใช้เทคโนโลยีสารสนเทศหรือระบบปฏิบัติด้วยมือ มีวัตถุประสงค์หลาย ๆ วัตถุประสงค์และใช้ในหลาย ๆ ระดับขององค์กรและหน้าที่ ตัวอย่างของกิจกรรมการควบคุมรวมกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับ

- การอนุมัติ
- การสอบทานผลการปฏิบัติงาน
- การประมวลผลข้อมูล
- การควบคุมทางกายภาพ
- การแบ่งแยกหน้าที่

ก97. กิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ได้แก่

- กิจกรรมการควบคุมที่กำหนดให้มีการปฏิบัติ เช่น กิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญและเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเหมาะสมเพียงพอตามที่ได้กำหนดในย่อหน้าที่ 29 และ 30 ตามลำดับ หรือ
- กิจกรรมการควบคุมที่ในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าเกี่ยวข้อง

- ก98. ความเสี่ยงซึ่งผู้สอบบัญชีได้ระบุแล้วว่าอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และผู้สอบบัญชีพิจารณาว่ามีความเหมาะสมหรือไม่ที่จะใช้การทดสอบความมีประสิทธิภาพของการควบคุมในการกำหนดขอบเขตของการตรวจสอบเนื้อหาสาระมีอิทธิพลต่อดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่ากิจกรรมการควบคุมเกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีหรือไม่
- ก99. ผู้สอบบัญชีอาจมุ่งเน้นเรื่องการระบุและการได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจกรรมการควบคุมในส่วนที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสูง เมื่อมีกิจกรรมการควบคุมหลายอย่างที่บรรลุวัตถุประสงค์เดียวกัน ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจกรรมการควบคุมทุกอย่างที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์นั้น ๆ
- ก100. ความรู้ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการมีหรือไม่มีกิจกรรมการควบคุมซึ่งได้มาจากการทำความเข้าใจองค์ประกอบการควบคุมภายในอื่นช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าจำเป็นหรือไม่ที่จะต้องให้ความสนใจเพิ่มเติมในการทำความเข้าใจกิจกรรมการควบคุม

#### ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

- ก101. แนวคิดของกิจกรรมการควบคุมในกิจการขนาดเล็กคล้ายกับในกิจการขนาดใหญ่ แต่รูปแบบที่เป็นทางการมีความแตกต่างกันไป ในกิจการขนาดเล็กอาจพบว่ากิจกรรมการควบคุมบางอย่างอาจไม่จำเป็นเนื่องจากผู้บริหารทำการควบคุมเอง ตัวอย่างเช่น การให้อำนาจแก่ผู้บริหารในการอนุมัติการขายเชื่อและการซื้อที่สำคัญสามารถเป็นการควบคุมที่ติดต่อโดยตรงเหลือและรายการบัญชีที่สำคัญได้โดยไม่จำเป็นต้องมีกิจกรรมการควบคุมในรายละเอียดอื่น ๆ
- ก102. กิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบในกิจการขนาดเล็กมีแนวโน้มที่จะเกี่ยวข้องกับวงจรรายการค้าหลัก เช่น วงจรขาย วงจรซื้อ และวงจรรายจ่ายเกี่ยวกับพนักงาน

#### ความเสี่ยงที่เกิดจากเทคโนโลยีสารสนเทศ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21)

- ก103. การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศมีผลต่อวิธีการที่นำกิจกรรมการควบคุมไปใช้ ในมุมมองของผู้สอบบัญชี การควบคุมในระบบเทคโนโลยีสารสนเทศจะมีประสิทธิภาพเมื่อระบบเทคโนโลยีสารสนเทศให้สารสนเทศที่ถูกต้องและมีความปลอดภัยของข้อมูลในระบบประมวลผลขึ้น ซึ่งรวมถึงประสิทธิภาพของการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศและการควบคุมระบบงาน

ก104. การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศเป็นนโยบายและวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับระบบงานหลาย ๆ ระบบ และสนับสนุนความมีประสิทธิภาพของการควบคุมระบบงาน การควบคุมทั่วไปใช้ทั้งในระบบเครื่องขนาดใหญ่ (Mainframe) ขนาดเล็ก (Miniframe) และระดับของผู้ใช้งาน (End-User) การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่ให้อาหารสนเทศที่ถูกต้องและมีความปลอดภัยของข้อมูลได้รวมการควบคุมในสิ่งต่อไปนี้

- ศูนย์ข้อมูลและการทำงานของเครือข่าย
- การได้มา การเปลี่ยนแปลงและการดูแลรักษาซอฟต์แวร์ของระบบ (System Software)
- การเปลี่ยนแปลงโปรแกรม
- ความปลอดภัยในการเข้าถึง (Access security)
- การได้มา การพัฒนา และการดูแลรักษาซอฟต์แวร์ของระบบงาน (Application Software)

โดยทั่วไปการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ ถูกนำไปใช้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความเสียหายที่อ้างถึงในย่อหน้าที่ ก63 ข้างต้น

ก105. การควบคุมระบบงานเป็นวิธีการทั้งที่ปฏิบัติด้วยมือและด้วยวิธีอัตโนมัติ ซึ่งโดยปกติทำงานในระดับของกระบวนการทางธุรกิจและใช้ในการประมวลผลของรายการโดยระบบงานแต่ละระบบ การควบคุมระบบงานสามารถเป็นทั้งลักษณะของการป้องกันหรือการค้นพบซึ่งถูกออกแบบเพื่อให้แน่ใจในความถูกต้องของการบันทึกบัญชี ดังนั้น การควบคุมระบบงานจึงเกี่ยวข้องกับวิธีการที่ใช้ในการทำให้เกิดบันทึก ประมวลผล และรายงานรายการหรือข้อมูลทางการเงินอื่น การควบคุมเหล่านี้ช่วยทำให้มั่นใจว่ารายการที่เกิดขึ้นได้รับการอนุมัติ และมีการบันทึกและประมวลผลอย่างครบถ้วนและถูกต้อง ตัวอย่างเช่น การตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลเข้าและการตรวจสอบการเรียงลำดับเลขที่โดยการติดตามรายงานช้อยกเว้นโดยการปฏิบัติด้วยมือหรือการแก้ไข ณ จุดที่ป้อนข้อมูลเข้า

องค์ประกอบของการควบคุมภายใน – การติดตามผลการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22)

ก106. การติดตามผลการควบคุมเป็นกระบวนการประเมินความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในตลอดเวลา โดยมีการประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมในเวลาที่เหมาะสมและมีการดำเนินการแก้ไขที่จำเป็น ผู้บริหารอาจติดตามผลการควบคุมโดยทำเป็นกิจกรรมอย่างต่อเนื่อง หรือประเมินผลการควบคุมแยกเฉพาะเรื่อง หรือการทำทั้งเป็นกิจกรรมอย่างต่อเนื่องและแยกเฉพาะเรื่องร่วมกัน การติดตามผลอย่างต่อเนื่องมักเป็นส่วนหนึ่งของกิจกรรมปกติที่เกิดขึ้นเป็นประจำของกิจการ และรวมถึงกิจกรรมด้านการบริหารและการกำกับดูแลปกติ

ก107. กิจกรรมการติดตามผลของผู้บริหารอาจรวมถึงการใช้ข้อมูลจากการสื่อสารจากบุคคลภายนอก เช่น คำติชมของลูกค้า และข้อเสนอแนะจากหน่วยงานกำกับดูแล ซึ่งอาจจะระบุปัญหาหรือชี้ประเด็นในส่วนที่ต้องมีการปรับปรุง

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก108. ผู้บริหารหรือเจ้าของที่มีอำนาจจัดการมักติดตามผลการควบคุมโดยดูแลการดำเนินงานอย่างใกล้ชิด ทำให้มักพบประเด็นที่ต่างจากความคาดหวังที่สำคัญและข้อมูลทางการเงินที่ไม่ถูกต้องซึ่งนำไปสู่การแก้ไขการควบคุมให้เหมาะสม

หน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 23)

ก109. หากกิจการมีหน่วยงานตรวจสอบภายใน การได้มาซึ่งความเข้าใจในหน่วยงานนั้นจะทำให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงการควบคุมภายใน โดยเฉพาะบทบาทหน้าที่ของหน่วยงานตรวจสอบภายในในการติดตามผลการควบคุมภายในเกี่ยวกับการจัดทำรายงานทางการเงินของกิจการ ซึ่งความเข้าใจนี้ประกอบด้วยข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีได้รับการสอบถามตามย่อหน้าที่ 6(ก) ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อาจให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ก110. วัตถุประสงค์และขอบเขตของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ลักษณะความรับผิดชอบและสถานะของหน่วยงานภายในองค์กร รวมถึงอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานและความรับผิดชอบ อาจแตกต่างกันไปขึ้นกับขนาดและโครงสร้างของกิจการ และความต้องการของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (ถ้ามี) ซึ่งเรื่องเหล่านี้อาจถูกระบุไว้ในระเบียบปฏิบัติหรือสิ่งที่อ้างอิงของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

ก111. ความรับผิดชอบของหน่วยงานตรวจสอบภายในอาจรวมถึงการปฏิบัติงานตรวจสอบและประเมินผลเพื่อให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับการออกแบบและประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยง การควบคุมภายใน และกระบวนการกำกับดูแล ซึ่งหากเป็นเช่นนั้น หน่วยงานตรวจสอบภายในอาจมีบทบาทที่สำคัญในการติดตามผลการควบคุมภายในเกี่ยวกับการจัดทำรายงานทางการเงินของกิจการ อย่างไรก็ตาม หน้าที่ของหน่วยงานตรวจสอบภายในอาจมุ่งเน้นในการประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนินงานของกิจการ ซึ่งในกรณีนี้ การปฏิบัติงานของหน่วยงานอาจไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดทำรายงานทางการเงินของกิจการ

- ก112. การสอบถามบุคคลที่เหมาะสมภายในหน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการตามย่อหน้าที่ 6(ก) ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งความเข้าใจในลักษณะ ความรับผิดชอบของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ถ้าผู้สอบบัญชีกำหนดว่าความรับผิดชอบ ของหน่วยงานนั้นเกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจได้มา ซึ่งความเข้าใจเพิ่มเติมเกี่ยวกับกิจกรรมที่หน่วยงานตรวจสอบภายในได้ปฏิบัติหรือจะปฏิบัติ โดยการสอบทานแผนการตรวจสอบของหน่วยงานตรวจสอบภายในสำหรับรอบระยะเวลา นั้น (ถ้ามี) และปรึกษาหารือร่วมกันถึงแผนดังกล่าวกับบุคคลที่เหมาะสมในหน่วยงาน ตรวจสอบภายใน
- ก113. หากลักษณะความรับผิดชอบของหน่วยงานตรวจสอบภายในและกิจกรรมเกี่ยวกับการให้ ความเชื่อมั่นเกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจใช้ผลงาน ของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อปรับเปลี่ยนลักษณะหรือช่วงเวลาหรือลดขอบเขตของ วิธีการตรวจสอบที่จะปฏิบัติเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีด้วยตนเอง ผู้สอบบัญชี อาจสามารถใช้ผลงานที่มีอยู่ของหน่วยงานตรวจสอบบัญชีภายในได้ ตัวอย่างเช่น การอ้างอิง จากประสบการณ์ในการตรวจสอบที่ผ่าน ๆ มาหรือวิธีการประเมินความเสี่ยงของ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่มีหน่วยงานตรวจสอบภายในว่ามีความเพียงพอและเหมาะสมกับ ขนาดของกิจการและลักษณะของการดำเนินงาน และมีการรายงานโดยตรงไปยังผู้มีหน้าที่ กำกับดูแล
- ก114. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้ทำความเข้าใจเบื้องต้นเกี่ยวกับหน่วยงานตรวจสอบภายในแล้วคาด ว่าจะใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อปรับเปลี่ยนลักษณะหรือช่วงเวลาหรือลด ขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่จะปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง)
- ก115. ตามที่ได้อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 610 (ปรับปรุง) กิจกรรมของหน่วยงาน ตรวจสอบภายในมักจะถูกแยกต่างหากจากการติดตามการควบคุมอื่นที่เกี่ยวข้องกับการ จัดทำรายงานทางการเงิน เช่น การสอบทานข้อมูลบัญชีเพื่อการบริหารซึ่งถูกออกแบบ เพื่อให้แน่ใจว่ากิจการได้มีการป้องกันหรือตรวจจับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อย่างไร

ก116. การกำหนดการติดต่อสื่อสารกับบุคคลที่เหมาะสมภายในหน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการตั้งแต่การเริ่มงานและทำการติดต่ออย่างต่อเนื่องตลอดระยะเวลาการปฏิบัติงานตรวจสอบจะทำให้เกิดการแบ่งปันข้อมูลที่มีประสิทธิผล และเป็นการสร้างสภาพแวดล้อมที่ผู้สอบบัญชีสามารถได้รับทราบเรื่องที่สำคัญที่อยู่ในความสนใจของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่มีผลกระทบต่องานของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 200 อธิบายถึงความสำคัญของการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ รวมถึงความกระตือรือร้นที่จะได้รับข้อมูลที่นำไปสู่ประเด็นความน่าเชื่อถือของเอกสารและคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามเพื่อใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี ดังนั้น การติดต่อสื่อสารกับหน่วยงานตรวจสอบภายในตลอดระยะเวลาการปฏิบัติงานตรวจสอบอาจเพิ่มโอกาสที่หน่วยงานตรวจสอบภายในจะนำข้อมูลเหล่านี้มาให้กับผู้สอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีสามารถนำข้อมูลดังกล่าวมาใช้ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

แหล่งข้อมูล (อ้างอิงย่อหน้าที่ 24)

ก117. ข้อมูลส่วนใหญ่ที่ใช้ในการติดตามผลอาจถูกจัดทำขึ้นโดยระบบสารสนเทศของกิจการ หากผู้บริหารตั้งสมมติฐานว่าข้อมูลที่ใช้สำหรับการติดตามผลมีความถูกต้องโดยปราศจากเกณฑ์สนับสนุนสมมติฐานนั้น หากข้อมูลมีข้อผิดพลาด อาจทำให้ผู้บริหารได้ข้อสรุปที่ไม่ถูกต้องจากกิจกรรมการติดตามผลของกิจการ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจกิจกรรมการติดตามผลการควบคุมของกิจการ ซึ่งเป็นองค์ประกอบหนึ่งของการควบคุมภายใน ดังนี้

- แหล่งที่มาของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการติดตามผลของกิจการ และ
- เกณฑ์ที่ผู้บริหารใช้ในการพิจารณาว่าข้อมูลมีความเชื่อถือได้อย่างเพียงพอสำหรับจุดประสงค์นั้น ๆ

การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 25 (ก))

ก118. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงิน หมายถึง ความเสี่ยงที่แผ่กระจายไปในงบการเงินโดยรวม และมีแนวโน้มที่จะกระทบต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หลาย ๆ เรื่อง ความเสี่ยงนี้โดยลักษณะแล้วจะไม่ได้กระทบเฉพาะสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เรื่องใดเรื่องหนึ่งในประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล ความเสี่ยงเหล่านี้แสดงถึงสถานการณ์ที่อาจเพิ่มความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ เช่น จากการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหาร ความเสี่ยงในระดับงบการเงินอาจเกี่ยวข้องกับข้อพิจารณาของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกิดจากการทุจริต

ก119. ความเสี่ยงในระดับงบการเงิน อาจเกิดจากข้อบกพร่องของสภาพแวดล้อมการควบคุม (ถึงแม้ว่าความเสี่ยงเหล่านี้อาจเกิดจากปัจจัยอื่นด้วยเช่นกัน เช่น สภาพเศรษฐกิจที่ถดถอย) ตัวอย่างของข้อบกพร่อง เช่น การที่ผู้บริหารขาดความรู้ความสามารถอาจมีผลกระทบที่มีลักษณะแผ่กระจายไปในงบการเงิน ซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีอาจต้องตอบสนองโดยรวมต่อความเสี่ยงดังกล่าว เป็นต้น

ก120. การทำความเข้าใจในการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีอาจเกิดความสงสัยเกี่ยวกับการตรวจสอบได้ของงบการเงินของกิจการ ยกตัวอย่างเช่น

- ความสงสัยเกี่ยวกับความซื่อสัตย์ของผู้บริหารของกิจการอาจมีผลร้ายแรงถึงขั้นทำให้ผู้สอบบัญชีสรุปว่าความเสี่ยงในเรื่องการให้คำรับรองที่ไม่ถูกต้องของผู้บริหารต่องบการเงินมีมากจนไม่สามารถตรวจสอบงบการเงินได้
- ความสงสัยเกี่ยวกับสภาพและความเชื่อถือได้ของการบันทึกบัญชีของกิจการอาจเป็นสาเหตุที่ผู้สอบบัญชีสรุปว่าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอที่จะสนับสนุนการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่องบการเงินได้

ก121. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705<sup>15</sup> ได้กำหนดและให้แนวทางในการพิจารณาว่ามีความจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงความเห็นหรือไม่ หรืออาจนำไปสู่การถอนตัวของผู้สอบบัญชีเมื่อกฎหมายหรือข้อบังคับอนุญาตให้ทำได้

<sup>15</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”



การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้อง  
 สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25 (ข))

ก122. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่ง  
 ที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผย  
 ข้อมูลเป็นสิ่งจำเป็นที่ต้องพิจารณา เนื่องจากการพิจารณาดังกล่าวช่วยผู้สอบบัญชีในการกำหนด  
 ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งซึ่งผู้บริหารได้ให้  
 การรับรองไว้ที่จำเป็นต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ในการระบุ  
 และประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับ  
 ที่เกี่ยวข้องกับสิ่งซึ่งผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่าความเสี่ยงที่ระบุไว้มีลักษณะ  
 ที่แผ่กระจายในงบการเงินโดยรวม และมีแนวโน้มที่จะกระทบต่อสิ่งซึ่งผู้บริหารได้ให้การรับรอง  
 ไว้ในหลาย ๆ เรื่อง

การใช้สิ่งซึ่งผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

ก123. ในการให้คำรับรองว่างบการเงินเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงิน ผู้บริหารให้คำรับรอง  
 ทั้งโดยนัยและอย่างชัดแจ้งเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การแสดงรายการและ  
 การเปิดเผยข้อมูลในส่วนประกอบต่าง ๆ ของงบการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

ก124. สิ่งซึ่งผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการพิจารณาการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อ  
 ข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นแบ่งออกเป็น 3 กลุ่ม ดังนี้

(ก) สิ่งซึ่งผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการและเหตุการณ์สำหรับ  
 ระยะเวลาที่ตรวจสอบ ได้แก่

- (1) การเกิดขึ้นจริง - รายการและเหตุการณ์ทุกรายการที่ถูกบันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง  
 และเกี่ยวข้องกับกิจการ
- (2) ความครบถ้วน - รายการและเหตุการณ์ทุกรายการที่ควรจะถูกบันทึกได้ถูกบันทึกแล้ว
- (3) ความถูกต้อง - จำนวนเงินและข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องกับรายการและเหตุการณ์  
 ที่ถูกบันทึกได้ถูกบันทึกอย่างเหมาะสม
- (4) การตัดยอด - รายการและเหตุการณ์ได้ถูกบันทึกในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถูกต้อง
- (5) การจัดประเภทรายการ - รายการและเหตุการณ์ได้ถูกบันทึกในบัญชีที่เหมาะสม

(ข) สิ่งซึ่งผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับยอดคงเหลือทางบัญชี ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลา  
 บัญชี ได้แก่

- (1) ความมีอยู่จริง - สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น มีตัวตนหรือมีอยู่จริง
- (2) กรรมสิทธิ์และข้อผูกพัน - กิจการถือหรือควบคุมสิทธิในสินทรัพย์และมีหนี้สิน  
 ที่กิจการมีข้อผูกพัน

- (3) ความครบถ้วน – สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น ทั้งหมดที่ควรบันทึก ได้ถูกบันทึกแล้ว
- (4) การแสดงมูลค่าและการปันส่วน – สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น ที่แสดง ในงบการเงิน แสดงด้วยจำนวนที่เหมาะสมและผลจากการปรับมูลค่าหรือการปรับปรุง การปันส่วนได้ถูกบันทึกอย่างเหมาะสม
- (ค) สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล ได้แก่
  - (1) การเกิดขึ้นจริง และกรรมสิทธิ์และข้อผูกพัน – การเปิดเผยเหตุการณ์ รายการ และประมาณการอื่น ๆ เกิดขึ้นจริงและเกี่ยวข้องกับกิจการ
  - (2) ความครบถ้วน – การเปิดเผยข้อมูลทั้งหมดที่ควรรวมอยู่ในงบการเงินได้รวมไว้แล้ว
  - (3) การจัดประเภทรายการและการเข้าใจได้ – ข้อมูลทางการเงินมีการแสดงและ อธิบายอย่างเหมาะสมและเปิดเผยอย่างชัดเจน
  - (4) ความถูกต้องและการแสดงมูลค่า – ข้อมูลทางการเงินและอื่น ๆ ได้ถูกเปิดเผย ด้วยจำนวนเงินที่เหมาะสม

ก125. ผู้สอบบัญชีอาจเลือกใช้สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามที่กล่าวข้างต้น หรืออาจแสดง ในรูปแบบที่แตกต่างไปแต่ให้ครอบคลุมเนื้อหาตามที่กล่าวข้างต้น ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชี อาจเลือกที่จะรวมสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับรายการและเหตุการณ์กับสิ่งที่ ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับยอดคงเหลือทางบัญชีเข้าด้วยกัน

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก126. เมื่อผู้บริหารให้คำรับรองเกี่ยวกับงบการเงินของหน่วยงานภาครัฐ นอกเหนือจากสิ่งที่ผู้บริหาร ได้ให้การรับรองไว้ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ก124 ผู้บริหารอาจต้องให้คำรับรองว่ารายการ และเหตุการณ์เป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือกฎระเบียบอื่น ซึ่งคำรับรองดังกล่าวอาจ อยู่ภายใต้ขอบเขตของการตรวจสอบงบการเงิน

กระบวนการในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างถึง ย่อหน้าที่ 26 (ก))

ก127. ข้อมูลที่รวบรวมได้จากขั้นตอนการประเมินความเสี่ยง รวมถึง หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มา จากการประเมินผลการออกแบบการควบคุมและการพิจารณาว่าการควบคุมได้ถูกนำไปปฏิบัติ หรือไม่ สามารถใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีประกอบการประเมินความเสี่ยง ผู้สอบบัญชี ใช้การประเมินความเสี่ยงเพื่อกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการปฏิบัติงาน สอบบัญชี

ก128. ภาคผนวก 2 แสดงตัวอย่างของเงื่อนไขและเหตุการณ์ที่อาจแสดงถึงความเสี่ยงจากการแสดง ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

การเชื่อมโยงการควบคุมกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 26 (ค))

- ก129. ในการประเมินความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีควรระบุการควบคุมที่มีความเป็นไปได้ที่จะป้องกันหรือค้นพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในแต่ละเรื่อง โดยทั่วไปการทำความเข้าใจการควบคุมและเชื่อมโยงการควบคุมกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้จากกระบวนการทำงานและระบบที่กิจการมีอยู่ เป็นสิ่งที่ เป็นประโยชน์ เนื่องจากกิจกรรมการควบคุมกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งมักไม่เพียงพอที่จะรองรับความเสี่ยงหนึ่งได้ กิจกรรมควบคุมที่รวมกันหลายกิจกรรมควบคุมไปกับองค์ประกอบของการควบคุมภายในอื่นถึงจะมีความเพียงพอที่จะรองรับความเสี่ยงหนึ่งได้
- ก130. ในทางตรงกันข้าม กิจกรรมการควบคุมบางอย่างอาจมีผลกระทบเฉพาะต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ได้อย่างใดอย่างหนึ่งในเรื่องประเภทของรายการหรือยอดคงเหลือทางบัญชี เช่น กิจกรรมการควบคุมที่กิจการกำหนดขึ้นเพื่อให้แน่ใจว่าบุคลากรของกิจการได้ตรวจนับและบันทึกการตรวจนับสินค้าประจำป้อย่างเหมาะสมเกี่ยวข้องโดยตรงกับความมีตัวตนและความครบถ้วนที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ต่อยอดคงเหลือทางบัญชีของสินค้าคงเหลือ
- ก131. การควบคุมสามารถเชื่อมโยงความสัมพันธ์กับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้โดยทางตรงหรือทางอ้อม ยิ่งความสัมพันธ์มีลักษณะเป็นทางอ้อมมากเท่าไร ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมที่จะป้องกันหรือค้นพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ยิ่งน้อยลง เช่น การสอบทานยอดขายของแต่ละร้านค้าแยกตามภูมิภาคโดยผู้จัดการฝ่ายขายมีความสัมพันธ์ทางอ้อมต่อความครบถ้วนของยอดขายรวมที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ดังนั้น การควบคุมนี้อาจมีประสิทธิภาพต่อการลดความเสี่ยงน้อยกว่าการควบคุมที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ เช่น การจับคู่เอกสารการส่งของกับใบแจ้งหนี้

ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

การระบุความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 28)

- ก132. ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญมักเกี่ยวข้องกับรายการที่ไม่เกิดขึ้นเป็นประจำหรือรายการที่ต้องใช้ดุลยพินิจ รายการที่ไม่เกิดขึ้นเป็นประจำเป็นรายการที่ไม่ปกติไม่ว่าจะเกิดจากขนาดของรายการหรือลักษณะของรายการ ดังนั้นจึงไม่เกิดขึ้นบ่อย รายการที่ต้องใช้ดุลยพินิจอาจรวมถึงการประมาณการทางบัญชีในกรณีที่มีความไม่แน่นอนอย่างมากในการวัดมูลค่า รายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำและรายการที่ไม่ซับซ้อนที่อิงกับการประมวลผลที่เป็นระบบมักไม่ทำให้เกิดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

- ก133. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอาจมีมากขึ้นสำหรับรายการที่ไม่เกิดขึ้นเป็นประจำที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นจากประเด็นต่าง ๆ เช่น
- การแทรกแซงของผู้บริหารที่มากขึ้นเพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชี
  - การแทรกแซงโดยการใช้ระบบที่ปฏิบัติด้วยมือที่เพิ่มขึ้นในการรวบรวมข้อมูลและการประมวลผล
  - การคำนวณหรือหลักการบัญชีที่ซับซ้อน
  - ลักษณะของรายการที่ไม่เกิดขึ้นเป็นประจำ ซึ่งการนำการควบคุมที่มีประสิทธิภาพมาปฏิบัติทำได้ยาก
- ก134. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอาจสูงขึ้นสำหรับประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญซึ่งต้องใช้การประมาณการทางบัญชีที่เกิดจากประเด็นต่าง ๆ เช่น
- หลักการบัญชีสำหรับการประมาณการทางบัญชีหรือการรับรู้รายได้ อาจทำให้เกิดการตีความที่แตกต่างกัน
  - การใช้ดุลยพินิจอาจมีความแตกต่างหรือซับซ้อน หรือต้องใช้สมมติฐานเกี่ยวกับผลกระทบของเหตุการณ์ในอนาคต เช่น ดุลยพินิจเกี่ยวกับราคาขายุดิธรรม
- ก135. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ได้อธิบายผลกระทบต่อวิธีการตรวจสอบของความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ<sup>16</sup>
- ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริต
- ก136. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ได้กำหนดและให้แนวทางที่เกี่ยวกับการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริต<sup>17</sup>
- การทำความเข้าใจการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 29)
- ก137. ถึงแม้ว่าความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับรายการที่ไม่เกิดขึ้นเป็นประจำที่มีนัยสำคัญหรือรายการที่ต้องใช้ดุลยพินิจมักจะไม่นับอยู่กับการควบคุมที่เกิดขึ้นเป็นประจำ ผู้บริหารอาจมีวิธีการอื่นเพื่อรองรับความเสี่ยงนั้น ดังนั้นการทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีว่า กิจการได้ออกแบบและนำการควบคุมไปปฏิบัติหรือไม่สำหรับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นจากรายการที่ไม่เกิดขึ้นเป็นประจำหรือรายการที่ต้องใช้ดุลยพินิจ จึงรวมถึงความเข้าใจว่าผู้บริหารมีการตอบสนองต่อความเสี่ยงหรือไม่และด้วยวิธีการใด การตอบสนองดังกล่าวอาจรวมถึง

<sup>16</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 15 และ 21

<sup>17</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 25-27

- กิจกรรมการควบคุม เช่น การสอบทานสมมติฐานโดยผู้บริหารอาวุโส หรือผู้เชี่ยวชาญ
- กระบวนการจัดทำเอกสารสำหรับการประมาณการ
- การอนุมัติของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

ก138. ตัวอย่างเช่น เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับทราบว่าการถูกฟ้องร้องในคดีความที่มีนัยสำคัญ การพิจารณาการตอบสนองของกิจการอาจรวมประเด็น เช่น กิจการได้ใช้บริการจากผู้เชี่ยวชาญ (เช่น ที่ปรึกษาทางกฎหมายจากภายในและภายนอกกิจการ) ในการประเมินผลกระทบที่จะเกิดขึ้นหรือไม่ อย่างไร และสถานการณ์ดังกล่าวควรมีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างไร

ก139. ในบางกรณีผู้บริหารอาจไม่มีการตอบสนองอย่างเหมาะสมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญโดยการนำการควบคุมที่ใช้กับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญไปปฏิบัติ การไม่ตอบสนองต่อความเสี่ยงของผู้บริหารบ่งชี้ถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญในการควบคุมภายใน<sup>18</sup>

ความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30)

ก140. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อาจเกี่ยวข้องโดยตรงกับการบันทึกประเภทของรายการหรือยอดคงเหลือทางบัญชีที่เกิดขึ้นเป็นประจำและการจัดทำงบการเงินที่น่าเชื่อถือ ความเสี่ยงดังกล่าวอาจรวมความเสี่ยงของการประมวลผลที่ไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วนสำหรับประเภทรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำที่มีนัยสำคัญ เช่น รายได้ รายการซื้อ รายการรับเงินสด หรือรายการจ่ายเงินสด

ก141. หากรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำถูกประมวลผลด้วยระบบอัตโนมัติเป็นส่วนใหญ่โดยใช้การปฏิบัติด้วยมือน้อยมากหรือไม่มีการปฏิบัติด้วยมือเลย อาจเป็นไปได้ที่จะใช้เฉพาะวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับความเสี่ยงดังกล่าว ตัวอย่างเช่น ในสถานการณ์ที่ข้อมูลส่วนใหญ่ของกิจการถูกทำให้เกิด บันทึกบัญชี ประมวลผล และรายงานในรูปรายการแบบอิเล็กทรอนิกส์ในระบบที่มีการเชื่อมโยงหลาย ๆ ระบบเข้าด้วยกัน (Integrated system) ในกรณีดังกล่าว

- หลักฐานการสอบบัญชีอาจมีเฉพาะรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานมักขึ้นอยู่กับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้องและความครบถ้วน

<sup>18</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 “การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ” ย่อหน้าที่ 7

- โอกาสที่จะเกิดรายการหรือเปลี่ยนแปลงข้อมูลอย่างไม่เหมาะสมและไม่ถูกค้นพบอาจมีสูงขึ้น หากการควบคุมที่เหมาะสมไม่ได้ถูกดำเนินการอย่างมีประสิทธิภาพ

ก142. วิธีการตรวจสอบต่อความเสี่ยงข้างต้นได้กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>19</sup>

การปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 31)

ก143. ในระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจได้รับข้อมูลที่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญกับข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีเคยได้รับและใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินความเสี่ยง เช่น การประเมินความเสี่ยงอาจใช้เกณฑ์ความคาดหวังที่ว่า การควบคุมได้ดำเนินการอย่างมีประสิทธิภาพในการทดสอบการควบคุม ผู้สอบบัญชีอาจได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่บ่งชี้ว่าการควบคุมในช่วงเวลาที่เลือกตรวจสอบไม่มีประสิทธิภาพ เช่นเดียวกันในการตรวจสอบเนื้อหาสาระของผู้สอบบัญชีอาจค้นพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีจำนวนหรือความถี่มากกว่าที่ผู้สอบบัญชีได้ประเมินความเสี่ยงไว้ ในสถานการณ์ดังกล่าวการประเมินความเสี่ยงอาจไม่สะท้อนถึงสถานการณ์ที่แท้จริงของกิจการอย่างเหมาะสม และวิธีการตรวจสอบได้วางแผนไว้อาจไม่มีประสิทธิภาพในการตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ได้ให้แนวทางในเรื่องดังกล่าวนี้

เอกสารหลักฐาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 32)

ก144. ลักษณะของการจัดทำเอกสารหลักฐานตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 32 สำหรับผู้สอบบัญชีเป็นเรื่องการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ตัวอย่างเช่น ในการสอบบัญชีกิจการขนาดเล็ก เอกสารหลักฐานที่จัดทำอาจรวมหลักฐานแสดงกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมและแผนการสอบบัญชี<sup>20</sup> ไว้ด้วยกัน ในทำนองเดียวกัน ตัวอย่างเช่น ผลการประเมินความเสี่ยงอาจทำเป็นเอกสารแยกต่างหาก หรืออาจจัดทำเป็นส่วนหนึ่งของเอกสารแสดงวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี<sup>21</sup> รูปแบบและขอบเขตสำหรับการจัดทำเอกสารหลักฐานขึ้นอยู่กับลักษณะ ขนาด และความซับซ้อนของกิจการและการควบคุมภายในของกิจการ ความพร้อมของข้อมูลของกิจการ และวิธีการตรวจสอบและเทคโนโลยีที่ใช้ในระหว่างการตรวจสอบ

ก145. สำหรับกิจการที่ธุรกิจและกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินไม่มีความซับซ้อน การจัดทำเอกสารหลักฐานอาจมีรูปแบบที่ง่ายและค่อนข้างกะทัดรัด ไม่มีความจำเป็นต้องจัดทำเอกสารหลักฐานในทุกเรื่องที่ผู้สอบบัญชีได้จากการทำความเข้าใจกิจการและประเด็นที่เกี่ยวข้อง สิ่งสำคัญของผู้สอบบัญชีในการจัดทำเอกสารหลักฐานคือต้องรวม

<sup>19</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 8

<sup>20</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 “การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 7 และ 9

<sup>21</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 28

ประเด็นที่ผู้สอบบัญชีใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

- ก146. ขอบเขตของการจัดทำเอกสารหลักฐานอาจสะท้อนถึงประสบการณ์และความสามารถของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 กลุ่มผู้ปฏิบัติการตรวจสอบที่สมาชิกมีประสบการณ์น้อยอาจต้องเพิ่มรายละเอียดในการจัดทำเอกสารหลักฐานมากกว่ากลุ่มผู้ปฏิบัติการตรวจสอบที่สมาชิกมีประสบการณ์มาก ทั้งนี้เพื่อช่วยให้ได้มาซึ่งความเข้าใจกิจการอย่างเหมาะสม
- ก147. สำหรับการสอบบัญชีของกิจการที่เป็นลูกค้ำปีก่อน ๆ เอกสารหลักฐานบางอย่างจากปีก่อน ๆ อาจใช้ในการตรวจสอบในปัจจุบันได้ โดยต้องมีการปรับให้เป็นปัจจุบันในส่วนที่จำเป็นเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงธุรกิจหรือกระบวนการทางธุรกิจของกิจการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## ภาคผนวก 1

(อ้างอิงย่อหน้าที่ 4(ค) 14-24 และ ก76-ก117)

## องค์ประกอบของการควบคุมภายใน

1. ภาคผนวกนี้ได้อธิบายองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 4(ค) 14-24 และ ก76-ก117 เพิ่มเติม ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน

## สภาพแวดล้อมการควบคุม

2. สภาพแวดล้อมการควบคุมประกอบด้วยองค์ประกอบ ดังนี้
  - (ก) การสื่อสารและผลักดันให้เกิดความซื่อสัตย์และคุณค่าทางจรรยาบรรณ การควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลจะไม่สามารถเกิดขึ้นได้ หากบุคคลที่สร้าง จัดการ และติดตามผลการควบคุมดังกล่าวปราศจากความซื่อสัตย์และคุณค่าทางจรรยาบรรณ พฤติกรรมด้านความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณเป็นผลผลิตของมาตรฐานทางพฤติกรรมและจรรยาบรรณของกิจการว่ากิจการมีการสื่อสารและมีการผลักดันให้มีการปฏิบัติอย่างไร ทั้งนี้รวมถึง การกระทำของผู้บริหารที่จะกำจัดหรือลดแรงจูงใจหรือความพยายามที่อาจกระตุ้นให้บุคลากรกระทำการไม่ซื่อสัตย์ ผิดกฎหมายและผิดจรรยาบรรณ การสื่อสารนโยบายของกิจการเกี่ยวกับความซื่อสัตย์และคุณค่าทางจรรยาบรรณ อาจรวมถึงการสื่อสารมาตรฐานทางพฤติกรรมให้กับบุคลากรผ่านนโยบาย (Policy statement) และข้อกำหนดการปฏิบัติงานที่ดี (Code of conduct) และการให้ตัวอย่าง
  - (ข) ความรู้ความสามารถ ความรู้ความสามารถได้แก่ความรู้และทักษะที่จำเป็นต่อความสำเร็จของงานที่ได้กำหนดไว้ในแต่ละงาน
  - (ค) การมีส่วนร่วมของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีอิทธิพลอย่างสำคัญต่อการตระหนักถึงการควบคุมของกิจการ ข้อกำหนดการปฏิบัติงาน และข้อกำหนดอื่นและแนวปฏิบัติที่มีขึ้นเพื่อประโยชน์ของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ได้กำหนดความสำคัญของความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ความรับผิดชอบอื่นของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลรวมถึงการดูแลการออกแบวิธีการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการบริหารหรือการให้เบาะแส (Whistle blower) ให้ดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพและดูแลกระบวนการสอบสวนความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ
  - (ง) ปรัชญาและรูปแบบของการบริหาร ปรัชญาและรูปแบบของการบริหารครอบคลุมลักษณะที่กว้าง ตัวอย่างเช่นการปฏิบัติและทัศนคติของผู้บริหารในการจัดทำรายงานทางการเงิน ที่อาจเลือกใช้หลักการบัญชีที่ระมัดระวังหรือก้าวกระโดดหรือเลือกวิธีการประมาณการบัญชีที่เหมาะสมและมีความระมัดระวัง



- (จ) โครงสร้างขององค์กร การจัดทำโครงสร้างขององค์กรรวมถึงการพิจารณาอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบที่สำคัญและสายการรายงานที่เหมาะสม ความเหมาะสมของโครงสร้างขององค์กรขึ้นอยู่กับขนาดและลักษณะของกิจกรรม
- (ฉ) การมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ ปัจจัยนี้อาจรวมถึงนโยบายที่เกี่ยวข้องกับความเหมาะสมของการปฏิบัติทางธุรกิจ ความรู้และประสบการณ์ของบุคลากรที่สำคัญ และทรัพยากรสนับสนุนในการปฏิบัติหน้าที่ นอกจากนี้ยังอาจรวมถึงนโยบายและการสื่อสารเพื่อให้แน่ใจว่าบุคลากรทุกคนมีความเข้าใจในวัตถุประสงค์ของกิจการ และรับรู้ว่าจะแต่ละบุคคลมีส่วนเกี่ยวข้องและมีส่วนสนับสนุนให้กิจการบรรลุวัตถุประสงค์ ได้อย่างไร
- (ช) นโยบายและวิธีปฏิบัติด้านทรัพยากรบุคคล นโยบายและวิธีปฏิบัติด้านทรัพยากรบุคคลมักแสดงถึงความสำคัญเกี่ยวกับจิตสำนึกด้านการควบคุมของกิจการ เช่น มาตรฐานในการสรรหาบุคลากรที่มีคุณภาพโดยเน้นการพิจารณาจากพื้นฐานการศึกษา ประสบการณ์การทำงาน ความสำเร็จในอดีต และหลักฐานของความซื่อสัตย์สุจริตและพฤติกรรมด้านจรรยาบรรณ แสดงให้เห็นว่ากิจการให้ความสำคัญกับบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถและไว้วางใจได้ นโยบายการฝึกอบรมที่สื่อสารถึงบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบที่กิจการต้องการ รวมถึงการฝึกอบรมและการสัมมนาที่แสดงให้เห็นความคาดหวังของผลการปฏิบัติงานและพฤติกรรมจากบุคลากร การเลื่อนตำแหน่งโดยการประเมินผลงานอย่างสม่ำเสมอ เพื่อแสดงถึงความตั้งใจของกิจการในการพัฒนาบุคลากรที่มีคุณสมบัติเหมาะสมเพื่อก้าวสู่ระดับความรับผิดชอบที่สูงขึ้น

#### กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ

3. กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินนั้น รวมถึงวิธีการที่ผู้บริหารของกิจการใช้ระบุความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน ให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงิน ประเมินความสำคัญ ประเมินความสำคัญ ประเมินความน่าจะเป็นที่ความเสี่ยงจะเกิดขึ้น และการตัดสินใจในการตอบสนองและจัดการกับความเสี่ยงดังกล่าว ตัวอย่างเช่น กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ ทำให้รู้ว่ากิจการมีการพิจารณาอย่างไรเกี่ยวกับโอกาสที่จะเกิดการบันทึกรายการที่ไม่ครบถ้วน หรือกิจการมีการระบุและวิเคราะห์การประมาณการที่สำคัญที่บันทึกในงบการเงินอย่างไร
4. ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินที่เชื่อถือได้ ได้รวมเหตุการณ์ รายการ และสถานการณ์ทั้งภายในและภายนอกกิจการที่ก่อให้เกิดผลทางลบต่อความสามารถของกิจการในการทำให้เกิดรายการ บันทึกรายการ ประมวลผล และรายงานข้อมูลทางการเงิน ให้เป็นไปตามคำรับรองของผู้บริหารที่มีต่องบการเงิน ผู้บริหารอาจกำหนดแผนงาน ขั้นตอน หรือการดำเนินการที่จะจัดการกับความเสี่ยงนั้น ๆ หรือตัดสินใจยอมรับความเสี่ยงนั้น เนื่องจากต้นทุนที่เกี่ยวข้องหรือด้วยเหตุผลอื่น ความเสี่ยงสามารถเกิดขึ้นหรือเปลี่ยนแปลงไปตามสถานการณ์ เช่น

- การเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมของการดำเนินกิจการ การเปลี่ยนแปลงข้อบังคับทางกฎหมายหรือสภาพแวดล้อมของการดำเนินกิจการ มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงของแรงกดดันด้านแข่งขันและทำให้เกิดความเสี่ยงที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ
- บุคลากรใหม่ บุคลากรใหม่อาจให้ความสนใจหรือเข้าใจในการควบคุมภายในที่แตกต่างกัน
- การปรับปรุงหรือมีระบบสารสนเทศใหม่ การเปลี่ยนแปลงของระบบสารสนเทศอย่างมากและรวดเร็วสามารถเปลี่ยนแปลงความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายใน
- การเติบโตอย่างรวดเร็ว การขยายตัวของกิจการที่สูงและรวดเร็วมีผลต่อการควบคุมและเพิ่มความเสี่ยงของการไม่ปฏิบัติตามการควบคุม
- เทคโนโลยีใหม่ การใช้เทคโนโลยีใหม่ในกระบวนการผลิตหรือในระบบสารสนเทศ อาจเปลี่ยนแปลงความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายใน
- รูปแบบธุรกิจใหม่ ผลิตภัณฑ์ใหม่ หรือกิจกรรมใหม่ การเข้าสู่ธุรกิจหรือรายการค้าที่กิจการมีประสบการณ์น้อยอาจนำไปสู่ความเสี่ยงใหม่ที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายใน
- การปรับปรุงโครงสร้างขององค์กร กิจการอาจปรับปรุงโครงสร้างองค์กรโดยการลดบุคลากร เปลี่ยนแปลงผู้บังคับบัญชาและการแบ่งแยกหน้าที่ซึ่งอาจเปลี่ยนแปลงความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายใน
- การขยายกิจการในต่างประเทศ การขยายกิจการหรือการลงทุนในต่างประเทศนำมาซึ่งความเสี่ยงใหม่และเฉพาะที่อาจกระทบต่อการควบคุมภายใน เช่น การเพิ่มหรือการเปลี่ยนแปลงความเสี่ยงจากรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ
- การประกาศใช้หลักการบัญชีใหม่ การนำหลักการบัญชีใหม่เข้ามาใช้หรือการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีอาจกระทบความเสี่ยงในการจัดทำงบการเงิน

ระบบสารสนเทศ (รวมถึงกระบวนการทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง) ที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินและการสื่อสาร

5. ระบบสารสนเทศ ประกอบด้วย โครงสร้าง (องค์ประกอบที่เป็นกายภาพและอุปกรณ์) ซอฟต์แวร์ บุคลากร วัตถุประสงค์ และข้อมูล โดยระบบสารสนเทศส่วนใหญ่จะใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ
6. ระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินซึ่งรวมถึงระบบการรายงานทางการเงิน ครอบคลุมวิธีการและการบันทึกรายการที่
  - ระบุและบันทึกรายการที่ถูกต้องทั้งหมด
  - อธิบายรายการโดยมีรายละเอียดที่เพียงพอและทันต่อเวลา เพื่อให้สามารถจัดประเภทรายการได้อย่างเหมาะสมสำหรับการจัดทำรายงานทางการเงิน
  - วัตถุประสงค์ของรายการในลักษณะที่จะทำให้มีการบันทึกมูลค่าที่เป็นตัวเงินที่เหมาะสมในงบการเงิน
  - กำหนดระยะเวลาที่เกิดขึ้นของรายการ เพื่อให้มีการบันทึกรายการในงวดบัญชีที่เหมาะสม
  - แสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องอย่างเหมาะสมในงบการเงิน

7. คุณภาพของข้อมูลที่เกิดจากระบบมีผลต่อความสามารถของผู้บริหารในการตัดสินใจดำเนินการหรือควบคุมกิจกรรมของกิจการที่เหมาะสม และในการจัดทำรายงานทางการเงินที่เชื่อถือได้
8. การสื่อสารซึ่งเกี่ยวข้องกับการให้ความเข้าใจในบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบของแต่ละบุคคลเกี่ยวกับการควบคุมภายในต่อการรายงานทางการเงิน อาจจัดทำเป็นคู่มือนโยบายคู่มือการบัญชีและรายงานทางการเงิน และบันทึกช่วยจำ การสื่อสารสามารถทำในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ วาจา และผ่านการกระทำของผู้บริหาร

### กิจกรรมการควบคุม

9. โดยทั่วไป กิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีอาจจัดเป็นนโยบายและวิธีปฏิบัติที่ประกอบด้วย
  - *การสอบทานผลการปฏิบัติงาน* กิจกรรมการควบคุมนี้หมายความรวมถึงการสอบทานและวิเคราะห์ผลการปฏิบัติงานจริงกับงบประมาณ การประมาณการและผลการดำเนินงานในงวดก่อน การเชื่อมโยงกันของข้อมูลกลุ่มต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลด้านการปฏิบัติงานหรือด้านการเงิน และวิเคราะห์ความสัมพันธ์ดังกล่าวพร้อมกับการดำเนินการเพื่อสืบหาและแก้ไข การเปรียบเทียบข้อมูลภายในกับแหล่งข้อมูลจากภายนอก และการสอบทานผลการปฏิบัติงานตามหน้าที่หรือตามกิจกรรม
  - *การประมวลผลข้อมูล* กิจกรรมควบคุมในระบบสารสนเทศสามารถแบ่งได้เป็น 2 กลุ่มใหญ่ คือ การควบคุมระบบงาน (Application controls) ซึ่งใช้กับการประมวลผลของงานแต่ละงาน และการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ (General IT-controls) ซึ่งเป็นนโยบายและวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับระบบงานหลาย ๆ งาน และสนับสนุนให้การควบคุมระบบงานทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ โดยช่วยให้เกิดความมั่นใจว่าระบบสารสนเทศมีการทำงานอย่างเหมาะสมและต่อเนื่อง ตัวอย่างของการควบคุมระบบงาน ได้แก่ การตรวจสอบความถูกต้องทางคณิตศาสตร์ การจัดทำและสอบทานบัญชีและงบทดลอง การควบคุมโดยอัตโนมัติ เช่น การตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลเข้า การตรวจสอบการเรียงลำดับเลขที่ และการติดตามรายงานข้อบกพร่อง ตัวอย่างของการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ ได้แก่ การควบคุมการเปลี่ยนแปลงในตัวโปรแกรม การควบคุมที่จำกัดการเข้าถึงโปรแกรมและข้อมูล การควบคุมการนำโปรแกรมสำเร็จรูปที่ออกใหม่ไปใช้ และการควบคุมซอฟต์แวร์ของระบบ (System Software) ที่จำกัดการเข้าถึงหรือใช้ระบบอรรถประโยชน์ (System Utilities) ที่สามารถเปลี่ยนแปลงข้อมูลทางการเงินหรือการบันทึกข้อมูลโดยปราศจากร่องรอยการแก้ไข

- การควบคุมทางกายภาพ ซึ่งรวมถึง
  - ระบบรักษาความปลอดภัยทางกายภาพของทรัพย์สิน รวมถึงการจัดให้มีการดูแลรักษาที่เพียงพอ เช่น ระบบความปลอดภัยต่อการเข้าถึงสินทรัพย์และข้อมูล
  - การอนุมัติการเข้าถึงโปรแกรมคอมพิวเตอร์และเพิ่มข้อมูล
  - การตรวจนับและเปรียบเทียบกับจำนวนที่ปรากฏในบันทึกการควบคุมเป็นระยะ (เช่น เปรียบเทียบผลการตรวจนับเงินสด หลักทรัพย์และสินค้าคงเหลือกับยอดที่ปรากฏในบัญชี)

ขอบเขตของการควบคุมทางกายภาพเพื่อเป็นป้องกันการลักขโมยทรัพย์สินมีความเกี่ยวข้องกับความสำเร็จได้ของการจัดทำงบการเงินและการสอบบัญชีโดยขึ้นอยู่กับสถานการณ์ เช่น เมื่อมีข้อสงสัยอย่างมากว่าจะมีการใช้ทรัพย์สินที่ไม่เหมาะสม

- การแบ่งแยกหน้าที่ การมอบหมายความรับผิดชอบในการอนุมัติรายการ บันทึกการรายการ และดูแลรักษาทรัพย์สิน ให้แก่บุคคลคนละบุคคลเพื่อลดโอกาสที่บุคคลคนเดียวจะอยู่ในตำแหน่งที่สามารถกระทำความผิดและปกปิดข้อผิดพลาดหรือทุจริตได้

10. กิจกรรมการควบคุมบางอย่างอาจขึ้นอยู่กับนโยบายในระดับสูงที่กำหนดโดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ตัวอย่างเช่น การควบคุมโดยการอนุมัติรายการอาจมีการกระจายอำนาจตามแนวทางที่ได้กำหนดไว้ เช่น หลักเกณฑ์ในการลงทุนที่กำหนดโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล รายการที่ไม่เกิดขึ้นประจำ เช่น การลงทุนในธุรกิจหรือการยกเลิกการลงทุน อาจต้องได้รับการอนุมัติจากผู้บริหารระดับสูง ซึ่งในบางกรณีอาจต้องเป็นการอนุมัติโดยผู้ถือหุ้น

#### การติดตามผลการควบคุม

11. ความรับผิดชอบของผู้บริหารที่สำคัญอีกประการหนึ่งคือ การจัดให้มีการควบคุมภายในอย่างต่อเนื่อง การติดตามผลการควบคุมของผู้บริหาร ได้แก่ การพิจารณาว่าการควบคุมเป็นไปตามที่ตั้งใจไว้ และมีการเปลี่ยนแปลงตามความเหมาะสมหรือไม่ การติดตามผลการควบคุมอาจรวมถึงกิจกรรม เช่น การสอบทานของผู้บริหารว่ามีการจัดทำงบกระทบยอดเงินฝากธนาคารทันต่อเวลาหรือไม่ การประเมินของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับการปฏิบัติตามนโยบายของกิจการของพนักงานขายในเรื่องเงื่อนไขในสัญญาขาย และการติดตามดูแลของฝ่ายกฎหมายในเรื่องการปฏิบัติตามจรรยาบรรณหรือนโยบายการปฏิบัติทางธุรกิจของกิจการ การติดตามผลการควบคุมมีวัตถุประสงค์เพื่อให้แน่ใจว่าการควบคุมได้ดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพและต่อเนื่อง ตัวอย่างเช่น หากไม่มีการติดตามว่าการกระทบยอดเงินฝากธนาคารมีการจัดทำทันต่อเวลาและถูกต้องหรือไม่ บุคคลที่รับผิดชอบมักจะจัดทำงบกระทบยอดเงินฝากธนาคาร

12. ผู้ตรวจสอบภายในหรือบุคคลที่ปฏิบัติหน้าที่คล้ายคลึงกันมีส่วนช่วยในการติดตามผลการควบคุมของกิจการโดยการแยกประเมินผล โดยปกติผู้ตรวจสอบภายในหรือบุคคลที่ปฏิบัติหน้าที่คล้ายคลึงกันจะให้ข้อมูลเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ให้ความสนใจในการประเมินความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน และสื่อสารข้อมูลเกี่ยวกับจุดแข็ง และข้อบกพร่องของการควบคุมภายใน และคำแนะนำในการปรับปรุงการควบคุมภายใน
13. กิจกรรมการติดตามผลการควบคุมอาจรวมถึงการใช้ข้อมูลจากการสื่อสารจากบุคคลภายนอกที่อาจแสดงถึงปัญหาหรือความต้องการให้มีการปรับปรุง เช่น ลูกค้าแสดงโดยนัยถึงการยอมรับยอดหนี้ที่ถูกเรียกเก็บด้วยการจ่ายชำระตามใบแจ้งหนี้หรือทักท้วงเกี่ยวกับยอดหนี้ที่ถูกเรียกเก็บ นอกจากนี้ หน่วยงานกำกับดูแลอาจสื่อสารกับกิจการเกี่ยวกับประเด็นของการควบคุมภายใน ตัวอย่างเช่น การสื่อสารเกี่ยวกับการตรวจสอบโดยตัวแทนของหน่วยงานกำกับดูแลธนาคาร ผู้บริหารยังอาจพิจารณาการสื่อสารที่ได้รับจากผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจกรรมการติดตามผลการควบคุม

## ภาคผนวก 2

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก40 และ ก128)

เงื่อนไขและเหตุการณ์ที่อาจแสดงถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของเงื่อนไขและเหตุการณ์ที่อาจแสดงถึงการมีอยู่ของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างนี้ครอบคลุมถึงเงื่อนไขและเหตุการณ์ในลักษณะต่าง ๆ ซึ่งอาจจะไม่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีในทุกงาน และตัวอย่างดังกล่าวอาจจะไม่สมบูรณ์

- การดำเนินงานในภูมิภาคที่สถานการณ์ทางเศรษฐกิจไม่มั่นคง เช่น ประเทศที่มีการลดค่าเงินอย่างมีนัยสำคัญ หรือเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อที่สูง
- การดำเนินงานที่พึ่งตลาดที่มีความผันผวนสูง เช่น การซื้อขายล่วงหน้า
- การดำเนินงานภายใต้ข้อบังคับทางกฎหมายที่มีความซับซ้อนอย่างมาก
- การดำเนินงานต่อเนื่องและประเด็นทางสภาพคล่อง รวมถึงการสูญเสียลูกค้ารายสำคัญ
- ข้อจำกัดเกี่ยวกับความเพียงพอของเงินทุนและการจัดหาเงินทุน
- การเปลี่ยนแปลงในอุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินการอยู่
- การเปลี่ยนแปลงห่วงโซ่อุปทาน
- การพัฒนาหรือการเสนอสินค้าหรือบริการใหม่ หรือการมุ่งสู่สายธุรกิจใหม่
- การขยายธุรกิจไปสู่สถานที่ใหม่
- การเปลี่ยนแปลงในกิจการ เช่น การซื้อสินทรัพย์หรือซื้อกิจการที่มีขนาดใหญ่ หรือการปรับโครงสร้างองค์กร หรือเหตุการณ์ไม่ปกติอื่น
- กิจการหรือส่วนงานทางธุรกิจกำลังจะถูกขาย
- ความซับซ้อนของพันธมิตรและกิจการร่วมค้า
- การจัดทำรายการทางการเงินนอกงบดุล การจัดตั้งกิจการที่ตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ และการจัดการทางการเงินที่มีความซับซ้อนอื่น
- รายการที่สำคัญกับบุคคลและกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- การขาดแคลนบุคลากรที่มีความชำนาญทางด้านการบัญชีและการเงิน
- การเปลี่ยนแปลงบุคลากรที่สำคัญ รวมถึงการลาออกของผู้บริหารระดับสูง
- ข้อบกพร่องของการควบคุมภายใน โดยเฉพาะข้อบกพร่องที่ผู้บริหารมิได้กล่าวถึง
- ความไม่สอดคล้องระหว่างกลยุทธ์ทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการกับกลยุทธ์ทางธุรกิจ
- การเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ
- การติดตั้งระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินที่สำคัญใหม่
- การสอบถามการดำเนินงานหรือผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการโดยหน่วยงานกำกับดูแลหรือหน่วยงานรัฐบาล

- ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในอดีต ประวัติของข้อผิดพลาด หรือการปรับปรุงที่มีนัยสำคัญเมื่อสิ้นงวดบัญชี
- รายการที่ไม่เกิดขึ้นเป็นประจำ หรือรายการที่ไม่เป็นระบบที่มีจำนวนเงินมีนัยสำคัญ รวมถึงรายการระหว่างกัน และรายการขายที่มีขนาดใหญ่ ๆ เมื่อสิ้นงวดบัญชี
- รายการที่บันทึกจากความตั้งใจของผู้บริหาร เช่น การปรับเปลี่ยนโครงสร้างหนี้ สินทรัพย์ที่จะทำการขาย และการจัดประเภทหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด
- การใช้มาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใหม่
- การวัดมูลค่าทางการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการที่ซับซ้อน
- เหตุการณ์หรือรายการที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนของการวัดผลที่สำคัญ รวมถึงการประมาณการทางบัญชี
- การถูกฟ้องร้องที่ยังไม่สิ้นสุด และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น เช่น การรับประกันการขาย การค้ำประกันทางการเงิน และการรักษาสภาพแวดล้อม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์