



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200

วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต  
และการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ 200 – วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2555 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 200 – วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 – วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

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

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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ปรับปรุงเนื้อหาและถ้อยคำบางส่วนให้สอดคล้องกับต้นฉบับ Handbook 2016–2017 Edition ของ IFAC (ISBN: 978-1-60815-318-3) ทั้งนี้การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวไม่ได้กระทบต่อข้อกำหนดหรือหลักการที่สำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ดังนั้น วันที่ปฏิบัติของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้นี้จึงเป็นวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 เป็นต้นไปเช่นเดิม ซึ่งสอดคล้องกับวันที่ปฏิบัติที่ระบุไว้ใน Handbook 2016–2017 Edition ของ IFAC

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200

### วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555)

#### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1-2
การตรวจสอบงบการเงิน	3-9
วันถือปฏิบัติ	10
วัตถุประสงค์	11-12
คำจำกัดความ	13
ข้อกำหนด	
ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน	14
การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ	15
การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ	16
หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอและความเสี่ยงในการสอบบัญชี	17
การปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี	18-24
การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
การตรวจสอบงบการเงิน	ก1-ก13
คำจำกัดความ	ก14-ก15
ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน	ก16-ก19
การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ	ก20-ก24
การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ	ก25-ก29
หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอและความเสี่ยงในการสอบบัญชี	ก30-ก54
การปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี	ก55-ก78

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดความรับผิดชอบโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี กล่าวคือ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และอธิบายถึงลักษณะและขอบเขตของการตรวจสอบ ซึ่งออกแบบมาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถบรรลุวัตถุประสงค์เหล่านั้นได้ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ยังอธิบายถึงขอบเขต การบังคับใช้ และโครงสร้างของมาตรฐานการสอบบัญชี ตลอดจนข้อกำหนดเกี่ยวกับความรับผิดชอบทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสำหรับทุกงานตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีจะใช้คำว่า “ผู้สอบบัญชี” แทนคำว่า “ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”
2. มาตรฐานการสอบบัญชีถูกกำหนดขึ้นในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยผู้สอบบัญชี จึงควรถูกปรับใช้ตามความจำเป็นในกรณีที่น่าไปใช้กับการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินในอดีตอื่น มาตรฐานการสอบบัญชีไม่ได้กล่าวถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่อาจกำหนดไว้ในกฎหมาย ข้อบังคับ หรือตัวอย่างเช่นในการเสนอขายหลักทรัพย์ต่อสาธารณะ ความรับผิดชอบดังกล่าวอาจแตกต่างจากที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี ดังนั้น ในขณะที่ผู้สอบบัญชีอาจพบว่าหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ในมาตรฐานการสอบบัญชีมีประโยชน์ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชียังคงมีความรับผิดชอบที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือภาระหน้าที่ทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องทั้งหลายด้วย

### การตรวจสอบงบการเงิน

3. วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ คือเพื่อเพิ่มระดับความเชื่อมั่นของผู้ใช้งบการเงินที่มีต่องบการเงิน การบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวเกิดขึ้นได้โดยการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ในกรณีของแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปส่วนใหญ่ ความเห็นดังกล่าวจะเกี่ยวข้องกับการระบุว่างบการเงินถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามแม่บทหรือไม่ การปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นดังกล่าวได้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก1)
4. งบการเงินที่ต้องได้รับการตรวจสอบ คืองบการเงินของกิจการที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการ ภายใต้การกำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล มาตรฐานการสอบบัญชีไม่ได้กำหนดความรับผิดชอบของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และไม่ได้บ่งชี้ข้อกำหนดหรือข้อบังคับที่กำหนดความรับผิดชอบของบุคคลดังกล่าว อย่างไรก็ตาม การตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีเป็นการตรวจสอบบนหลักการที่ว่า ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ได้รับความรับผิดชอบอันเป็นพื้นฐานของการปฏิบัติงาน

ตรวจสอบ การตรวจสอบงบการเงินไม่ได้ปลดเปลื้องความรับผิดชอบของผู้บริหารหรือผู้หน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2-ก11)

5. เพื่อเป็นหลักพื้นฐานในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเป็นความเชื่อมั่นในระดับสูง ซึ่งเกิดขึ้นเมื่อผู้สอบบัญชีได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชี (หรือความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมต่องบการเงินที่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ) ให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ อย่างไรก็ตาม ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลไม่ใช่ความเชื่อมั่นในระดับสูงสุด เนื่องจากการตรวจสอบมีข้อจำกัดสืบเนื่อง ซึ่งทำให้หลักฐานการสอบบัญชีส่วนใหญ่ที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการสรุปผลและแสดงความเห็นนั้น มีลักษณะที่ต้องใช้ดุลยพินิจมากกว่าที่จะเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปในตัวเอง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก30-ก54)
6. ผู้สอบบัญชีจะใช้แนวคิดเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญ ทั้งในการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบ และในการประเมินผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในระหว่างการตรวจสอบและผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ได้รับการแก้ไข (ถ้ามี) ที่มีต่องบการเงิน<sup>1</sup> โดยทั่วไป การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง รวมถึงการละเว้นการบันทึกบัญชีจะมีสาระสำคัญหากเมื่อพิจารณาแต่ละรายการหรือหลายรายการรวมกันแล้ว สามารถคาดคะเนได้อย่างมีเหตุผลว่า การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเหล่านั้นจะมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินจากการใช้ข้อมูลในงบการเงินนั้น การใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญเป็นไปตามสถานการณ์แวดล้อม ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความต้องการข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้งบการเงิน และขนาดหรือลักษณะของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง หรือทั้งสองปัจจัยประกอบกัน มีผลกระทบต่อการใช้ดุลยพินิจดังกล่าว ความเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวข้องกับงบการเงินโดยรวม ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงไม่มีความรับผิดชอบในการตรวจให้พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงินโดยรวม
7. มาตรฐานการสอบบัญชีประกอบด้วยวัตถุประสงค์ ข้อกำหนด และการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น ซึ่งออกแบบมาเพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและคงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีต้อง

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 “ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี” และ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ”

- ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดจากการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงการควบคุมภายในของกิจการ
  - ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ โดยการออกแบบและใช้วิธีการที่เหมาะสม เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้
  - แสดงความเห็นต่องบการเงินจากข้อสรุปที่ได้จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ
8. รูปแบบของความเห็นของผู้สอบบัญชีขึ้นอยู่กับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก12-ก13)
9. ผู้สอบบัญชีอาจมีความรับผิดชอบอื่นในการสื่อสารและการรายงานต่อผู้ใช้งบการเงิน ผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หรือบุคคลอื่นภายนอกกิจการ เกี่ยวกับเรื่องที่เกิดจากการตรวจสอบ ความรับผิดชอบดังกล่าวอาจถูกกำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีหรือโดยกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง<sup>2</sup>

#### วันถือปฏิบัติ

10. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

#### วัตถุประสงค์

11. ในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี คือ
- (ก) เพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ซึ่งช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นได้ว่า งบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และ
  - (ข) เพื่อรายงานต่องบการเงินและสื่อสารตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดตามข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบ
12. ในทุกกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล และการแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขในรายงานของผู้สอบบัญชีไม่เพียงพอในสถานการณ์ดังกล่าวเพื่อวัตถุประสงค์ในการรายงานต่อผู้ใช้งบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชี

<sup>2</sup> ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” และ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 43

ไม่แสดงความเห็นหรือถอนตัว (หรือลาออก)<sup>3</sup> จากงานตรวจสอบ หากการถอนตัวนั้นสามารถกระทำได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

### คำจำกัดความ

13. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้

(ก) แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หมายถึง แม่บทการรายงานทางการเงินที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ใช้ในการจัดทำงบการเงิน ซึ่งเป็นที่ยอมรับเมื่อพิจารณาถึงลักษณะของกิจการและวัตถุประสงค์ของงบการเงิน หรือซึ่งกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ

คำว่า “แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร” ใช้อ้างอิงถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่กำหนดให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บทนั้น และ

- (1) ให้อยอมรับโดยชัดแจ้งหรือโดยนัยว่า ผู้บริหารอาจจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลนอกเหนือไปจากที่แม่บทกำหนดไว้ เพื่อให้การนำเสนอของงบการเงินนั้นถูกต้องตามที่ควร หรือ
- (2) ให้อยอมรับโดยชัดแจ้งว่า ผู้บริหารอาจจำเป็นต้องไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บทเพื่อให้การนำเสนอของงบการเงินนั้นถูกต้องตามที่ควร ทั้งนี้การไม่ปฏิบัติตามดังกล่าวอาจจำเป็นในสถานการณ์ที่ยากจะเกิดขึ้นเท่านั้น

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

(ข) หลักฐานการสอบบัญชี หมายถึง ข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อสรุปในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี หลักฐานการสอบบัญชีรวมถึงข้อมูลจากบันทึกทางการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินและข้อมูลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี

- (1) ความเพียงพอของหลักฐานการสอบบัญชี เป็นการประเมินเกี่ยวกับปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชี ปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการได้รับนั้นพิจารณาจากการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชีและจากคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชื่อนั้น
- (2) ความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี เป็นการประเมินเกี่ยวกับคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งหมายถึงความเกี่ยวข้องและความเชื่อถือได้ของหลักฐานการสอบบัญชีซึ่งใช้สนับสนุนข้อสรุปที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชีใช้คำว่า “การถอนตัว” เท่านั้น

- (ค) ความเสี่ยงในการสอบบัญชี หมายถึง ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมต่องบการเงินที่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงในการสอบบัญชีเป็นผลมาจากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและความเสี่ยงจากการตรวจสอบ
- (ง) ผู้สอบบัญชี หมายถึง บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งตามปกติคือ หุ่นส่วนผู้รับผิดชอบงานตรวจสอบหรือสมาชิกอื่นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือสำนักงาน (แล้วแต่กรณี) ในกรณีที่มาตรฐานการสอบบัญชียุทธวิธีระบุชัดเจนว่าข้อกำหนดหรือความรับผิดชอบนั้นต้องปฏิบัติตามโดยหุ่นส่วนผู้รับผิดชอบงานตรวจสอบ ให้ใช้คำว่า “หุ่นส่วนผู้รับผิดชอบงานตรวจสอบ” แทนคำว่า “ผู้สอบบัญชี” คำว่า “หุ่นส่วนผู้รับผิดชอบงานตรวจสอบ” และ “สำนักงาน” จะใช้อ้างอิงถึงเรื่องเดียวกันในส่วนของภาครัฐในกรณีที่เกี่ยวข้อง
- (จ) ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ หมายถึง ความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ จะตรวจไม่พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ ซึ่งอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น
- (ฉ) งบการเงิน หมายถึง การแสดงข้อมูลทางการเงินในอดีตตามโครงสร้างรวมถึงการเปิดเผยข้อมูล โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสื่อสารให้ทราบถึงทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจหรือภาระผูกพันของกิจการ ณ ขณะใดขณะหนึ่ง หรือการเปลี่ยนแปลงของสิ่งเหล่านั้นในช่วงเวลาหนึ่ง ตามแม่บทการรายงานทางการเงิน คำว่า “งบการเงิน” หมายถึง งบการเงินที่ครบถ้วนสมบูรณ์แบบตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง แต่ก็อาจหมายถึงงบการเงินเพียงงบเดียวก็ได้ การเปิดเผยข้อมูลประกอบด้วยข้อมูล ซึ่งเป็นเชิงอธิบายหรือเชิงบอกลักษณะที่เป็นไปตามข้อกำหนดหรือแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งแสดงไว้ที่หน้างบการเงินหรือในหมายเหตุหรือในข้อมูลที่ถูกร่างถึง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก14-ก15)
- (ช) ข้อมูลทางการเงินในอดีต หมายถึง ข้อมูลที่แสดงในรูปแบบทางการเงินของกิจการใดกิจการหนึ่ง ซึ่งได้มาจากระบบบัญชีของกิจการนั้นและเกี่ยวกับเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาที่ผ่านมามีในอดีต หรือเกี่ยวกับสถานะหรือสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ ณ เวลาใดเวลาหนึ่งในอดีต
- (ซ) ผู้บริหาร หมายถึง บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่รับผิดชอบด้านการบริหารเพื่อการดำเนินงานของกิจการ สำหรับกิจการบางแห่งตามกฎหมายในบางประเทศ ผู้บริหารรวมถึงผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลบางคนหรือทุกคน ตัวอย่างเช่น กรรมการบริหารในคณะกรรมการกำกับดูแล หรือเจ้าของที่มีอำนาจจัดการ เป็นต้น



- (ณ) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง หมายถึง ความแตกต่างระหว่างจำนวนเงินการจัดประเภทรายการ การแสดงรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการในงบการเงินตามที่รายงานไว้ กับจำนวนเงิน การจัดประเภทรายการ การแสดงรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการในงบการเงินตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดจากข้อผิดพลาดหรือการทุจริตเมื่อผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นว่างบการเงินแสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญหรือไม่ ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งรวมถึงรายการปรับปรุงที่เป็นจำนวนเงิน การจัดประเภท การแสดงรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งจำเป็นที่จะทำให้งบการเงินแสดงข้อมูล โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ
- (ญ) หลักการการปฏิบัติงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) หมายถึง ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ได้รับทราบและเข้าใจว่าตนมีความรับผิดชอบดังต่อไปนี้ ซึ่งเป็นพื้นฐานในการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี กล่าวคือ ความรับผิดชอบ
- (1) เรื่องการจัดทำงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการนำเสนองบการเงินดังกล่าวโดยถูกต้องตามที่ควร
  - (2) เรื่องการควบคุมภายในที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) พิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้ และ
  - (3) เรื่องการจัดเตรียมสิ่งต่อไปนี้ให้แก่ผู้สอบบัญชี
    - ก. การเข้าถึงข้อมูลทั้งหมดที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ตระหนักว่าเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน เช่น การบันทึกบัญชี เอกสารหลักฐาน และข้อมูลอื่น
    - ข. ข้อมูลเพิ่มเติมที่ผู้สอบบัญชีอาจขอจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ และ
    - ค. การเข้าถึงบุคคลต่าง ๆ ภายในกิจการได้อย่างไม่มีข้อจำกัด ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าจำเป็นที่จะต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากบุคคลเหล่านั้น
- ในกรณีของแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร ข้อ (1) ข้างต้นอาจกล่าวใหม่ได้ว่า “ในการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรตามแม่บทการรายงานทางการเงิน”
- คำว่า “หลักการการปฏิบัติงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม)” อาจถูกอ้างอิงโดยใช้คำว่า “หลักการ”

- (ฎ) การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ หมายถึง การนำการฝึกอบรม ความรู้ และประสบการณ์ในบริบทของมาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานการบัญชี และข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องไปใช้ในการตัดสินใจอย่างรอบรู้ในการปฏิบัติงานที่เหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ของงานตรวจสอบ
- (ฉ) การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ หมายถึง ทศนคติที่รวมถึงความรู้สึกรู้สึกคิดในการตั้งข้อสงสัย การใช้วิจารณญาณในการประเมินสถานการณ์ที่อาจชี้ให้เห็นถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นจากข้อผิดพลาดหรือการทุจริต และการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีอย่างระมัดระวัง
- (ฐ) ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล หมายถึง ในบริบทของการตรวจสอบงบการเงิน ความเชื่อมั่นในระดับสูง แต่ไม่ใช่ความเชื่อมั่นในระดับสูงสุด
- (ฑ) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หมายถึง ความเสี่ยงที่งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญก่อนการตรวจสอบ ความเสี่ยงดังกล่าวประกอบด้วยความเสี่ยงสองส่วน ซึ่งอธิบายในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ได้ดังนี้
- (1) ความเสี่ยงสืบเนื่อง หมายถึง ความเสี่ยงที่สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือของบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจมีสาระสำคัญ ไม่ว่าจะมีความสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น โดยไม่พิจารณาการควบคุมที่เกี่ยวข้อง
  - (2) ความเสี่ยงจากการควบคุม หมายถึง ความเสี่ยงที่การควบคุมภายในของกิจการไม่สามารถป้องกันหรือตรวจสอบพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นภายในเวลาทันท่วงที ซึ่งการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือของบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่อาจเกิดขึ้น และอาจมีสาระสำคัญ ไม่ว่าจะมีความสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น
- (ฒ) ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หมายถึง บุคคลหรือกลุ่มบุคคล องค์กรหรือกลุ่มขององค์กร (ตัวอย่างเช่น ผู้ดูแลผลประโยชน์ของกิจการ) ที่มีความรับผิดชอบในการกำกับดูแล การกำหนดแนวทางเชิงกลยุทธ์ของกิจการและภาระความรับผิดชอบในส่วนที่เกี่ยวข้องของกิจการ ซึ่งรวมถึงการกำกับดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน สำหรับกิจการบางแห่งในบางประเทศ ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจรวมถึงบุคลากรที่ทำหน้าที่ในการบริหารจัดการด้วย ตัวอย่างเช่น กรรมการบริหาร ในคณะกรรมการกำกับดูแลของกิจการภาคเอกชนหรือองค์กรภาครัฐด้วย หรือผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการเอง เป็นต้น

## ข้อกำหนด

### ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน

14. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง รวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระในงานตรวจสอบงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16-ก19)

### การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

15. ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยตระหนักว่าอาจมีสถานการณ์ที่ทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก20-ก24)

### การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

16. ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก25-ก29)

### หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอและความเสี่ยงในการสอบบัญชี

17. เพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ ซึ่งช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถได้มาซึ่งข้อสรุปที่สมเหตุสมผลในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก30-ก54)

### การปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี

#### การปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ

18. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีทุกลบที่ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับหนึ่งจะเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบเมื่อมาตรฐานการสอบบัญชานั้น มีผลใช้บังคับและมีสถานการณ์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชานั้น อยู่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก55-ก59)
19. ผู้สอบบัญชีต้องมีความเข้าใจเนื้อหาทั้งหมดของมาตรฐานการสอบบัญชี รวมถึงมาตรฐานการสอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวกับการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น เพื่อที่จะเข้าใจวัตถุประสงค์และนำข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีไปปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก60-ก68)
20. ผู้สอบบัญชีต้องไม่กล่าวว่าได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชี เว้นแต่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ

### วัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีแต่ละฉบับ

21. เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องใช้วัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องในการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยตระหนักถึงความสัมพันธ์ระหว่างมาตรฐานการสอบบัญชีเหล่านั้น เพื่อ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 69-71)
- (ก) พิจารณามีวิธีการตรวจสอบใดหรือไม่ นอกเหนือจากที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีเหล่านั้น ที่จำเป็นต้องปฏิบัติเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีเหล่านั้น และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 72)
- (ข) ประเมินว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 73)

### การปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง

22. ขึ้นอยู่กับย่อหน้าที่ 23 ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดแต่ละข้อของมาตรฐานการสอบบัญชีเว้นแต่ภายใต้สถานการณ์ของการตรวจสอบนั้น
- (ก) มาตรฐานการสอบบัญชีทั้งฉบับไม่เกี่ยวข้อง หรือ
- (ข) ข้อกำหนดนั้นไม่เกี่ยวข้อง เนื่องจากข้อกำหนดนั้นขึ้นอยู่กับเงื่อนไขบางประการและเงื่อนไขนั้นไม่เกิดขึ้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ 74-75)
23. ภายใต้สถานการณ์พิเศษ ผู้สอบบัญชีอาจเห็นว่ามีคามจำเป็นที่จะไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานสอบบัญชีฉบับใดฉบับหนึ่ง ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพื่อให้บรรลุจุดมุ่งหมายของข้อกำหนดนั้น ความจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีจะไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อข้อกำหนดนั้นเกี่ยวกับการใช้วิธีการตรวจสอบที่เฉพาะเจาะจง และวิธีการตรวจสอบนั้นจะไม่มีประสิทธิผลในการที่จะบรรลุจุดมุ่งหมายของข้อกำหนดนั้น ภายใต้สถานการณ์เฉพาะในการตรวจสอบ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 76)

### การไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์

24. ถ้าผู้สอบบัญชีไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในมาตรฐานสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องฉบับใดฉบับหนึ่งได้ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวจะเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีหรือไม่ และจะเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือขอถอนตัวจากงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีหรือไม่ (หากการถอนตัวนั้นสามารถกระทำได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง) การไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์เป็นเรื่องสำคัญที่ต้องบันทึกในกระดาษทำการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230<sup>4</sup> (อ้างอิงย่อหน้าที่ 77-78)

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8(ค)

## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

### การตรวจสอบงบการเงิน

#### ขอบเขตของการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 3)

ก1. ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินจะเกี่ยวกับการพิจารณาว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ความเห็นดังกล่าวมีลักษณะเช่นเดียวกันในทุก ๆ การตรวจสอบงบการเงิน ความเห็นของผู้สอบบัญชีจึงไม่ได้ให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับเรื่องบางเรื่อง ตัวอย่างเช่น การดำรงอยู่ในอนาคตของกิจการหรือประสิทธิภาพหรือประสิทธิผลในการบริหารกิจการของผู้บริหาร อย่างไรก็ตาม ในบางประเทศกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นเกี่ยวกับเรื่องบางเรื่องโดยเฉพาะ เช่น ประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน หรือความสอดคล้องกันระหว่างรายงานสำหรับผู้บริหารกับงบการเงิน แม้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีมีข้อกำหนดและแนวปฏิบัติเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องปฏิบัติตามเพิ่มเติมหากผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบมากขึ้นในการแสดงความเห็นดังกล่าว

#### การจัดทำงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 4)

ก2. กฎหมายหรือข้อบังคับอาจกำหนดความรับผิดชอบที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) อย่างไรก็ตาม ขอบเขตของความรับผิดชอบดังกล่าวหรือวิธีการอธิบายความรับผิดชอบดังกล่าวอาจแตกต่างกันในแต่ละประเทศ นอกเหนือจากข้อแตกต่างดังกล่าว การตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีอยู่บนหลักการที่ว่า ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ได้รับความไว้วางใจว่าตนมีความรับผิดชอบในเรื่องดังต่อไปนี้

(ก) เรื่องการจัดทำงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการนำเสนองบการเงินดังกล่าวโดยถูกต้องตามที่ควร

(ข) เรื่องการควบคุมภายในที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) พิจารณาว่าจำเป็น เพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้ และ

(ค) เรื่องการเตรียมสิ่งต่อไปนี้ให้แก่ผู้สอบบัญชี

(1) การเข้าถึงข้อมูลทั้งหมดที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ตระหนักว่าเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน เช่น การบันทึกบัญชี เอกสารหลักฐานและข้อมูลอื่น

(2) ข้อมูลเพิ่มเติมที่ผู้สอบบัญชีอาจขอจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ และ

(3) การเข้าถึงบุคคลต่าง ๆ ภายในกิจการได้อย่างไม่มีข้อจำกัด ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าจำเป็นที่จะต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากบุคคลเหล่านั้น

- ก3. ในการจัดทำงบการเงิน ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ต้อง
- ระบุแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ในบริบทของกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง
  - จัดทำงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินดังกล่าว
  - มีคำอธิบายที่เพียงพอเกี่ยวกับแม่บทการรายงานทางการเงินดังกล่าวในงบการเงิน
- ในการจัดทำงบการเงิน ผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดประมาณการทางบัญชีที่สมเหตุสมผลภายใต้สถานการณ์นั้น ๆ และต้องเลือกและนำนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมไปปฏิบัติ การใช้ดุลยพินิจดังกล่าวต้องกระทำในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- ก4. งบการเงินอาจจัดทำขึ้นตามแม่บทการรายงานทางการเงิน เพื่อให้เป็นไปตาม
- ความต้องการข้อมูลทางการเงินโดยทั่วไปของผู้ใช้ที่หลากหลาย (หรือ “งบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป”) หรือ
  - ความต้องการข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้เฉพาะกลุ่ม (หรือ “งบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ”)
- ก5. แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องมักรวมถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กำหนดขึ้นโดยองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่หรือเป็นที่ยอมรับในการกำหนดมาตรฐาน หรือโดยข้อกำหนดของกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ต่าง ๆ ในบางกรณีแม่บทการรายงานทางการเงินอาจรวมถึงทั้งมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กำหนดขึ้นโดยองค์กรที่มีอำนาจหรือเป็นที่ยอมรับในการกำหนดมาตรฐาน และโดยข้อกำหนดของกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ต่าง ๆ แหล่งข้อมูลอื่นอาจให้แนวทางในการนำแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไปปฏิบัติ ในบางกรณีแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจรวมถึงแหล่งข้อมูลอื่นดังกล่าว หรืออาจประกอบด้วยเพียงแค่แหล่งข้อมูลดังกล่าวเท่านั้น แหล่งข้อมูลอื่นดังกล่าวอาจรวมถึง
- สภาพแวดล้อมด้านกฎหมายและจรรยาบรรณ รวมถึงกฎหมาย ข้อบังคับ คำตัดสินของศาล และภาระหน้าที่ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ ที่เกี่ยวข้องกับเรื่องทางการบัญชี
  - การตีความทางการบัญชีของหน่วยงานที่มีอำนาจต่าง ๆ ซึ่งได้มีการพิมพ์เผยแพร่แล้ว โดยองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดมาตรฐาน องค์กรวิชาชีพ หรือองค์กรตามกฎหมาย
  - ความคิดเห็นของหน่วยงานที่มีอำนาจต่าง ๆ เกี่ยวกับประเด็นทางการบัญชีที่เกิดขึ้น ซึ่งได้มีการพิมพ์เผยแพร่โดยองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดมาตรฐาน องค์กรวิชาชีพ หรือองค์กรตามกฎหมาย
  - วิธีปฏิบัติโดยทั่วไปและวิธีปฏิบัติของอุตสาหกรรม ที่เป็นที่ยอมรับอย่างกว้างขวางและแพร่หลาย และ
  - วรรณกรรมทางการบัญชี
- เมื่อมีการขัดแย้งกันระหว่างแม่บทการรายงานทางการเงินกับแหล่งข้อมูลต่าง ๆ ที่อาจให้แนวทางในการนำแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไปปฏิบัติ หรือระหว่างแหล่งข้อมูลต่าง ๆ ที่รวมถึงแม่บทการรายงานทางการเงิน ให้ถือปฏิบัติตามแหล่งที่มีอำนาจสูงสุด

- ก6. ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกำหนดรูปแบบและเนื้อหาของงบการเงิน แม้ว่าแม่บทการรายงานทางการเงินอาจไม่ได้กล่าวถึงวิธีปฏิบัติหรือการเปิดเผยข้อมูลสำหรับทุกรายการหรือทุกเหตุการณ์ แต่โดยทั่วไปแล้ว แม่บทการรายงานทางการเงินได้รวบรวมหลักการกว้าง ๆ ไว้อย่างเพียงพอ ซึ่งสามารถใช้เป็นเกณฑ์ในการพัฒนาและการนำนโยบายการบัญชีที่สอดคล้องกับแนวคิดพื้นฐานของข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินไปปฏิบัติได้
- ก7. แม่บทการรายงานทางการเงินบางเรื่องเป็นแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามที่ควร ในขณะที่เรื่องอื่น ๆ เป็นแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ แม่บทการรายงานทางการเงินซึ่งรวมถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กำหนดโดยองค์กรที่มีอำนาจหรือเป็นที่ยอมรับในการประกาศใช้มาตรฐานที่กิจการต่าง ๆ ต้องนำไปใช้ในการจัดทำงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป มักถูกกำหนดขึ้นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์เกี่ยวกับการนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามที่ควร ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี
- ก8. ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องได้กำหนดส่วนประกอบของงบการเงินที่สมบูรณ์ ภายใต้แม่บทหลายแม่บท งบการเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ ภายใต้แม่บทดังกล่าว งบการเงินที่สมบูรณ์ประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ งบกระแสเงินสดและหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง ภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินอื่น งบการเงินฉบับเดียวและหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้องอาจหมายถึงงบการเงินที่สมบูรณ์
- ตัวอย่างของงบการเงินฉบับเดียว ซึ่งแต่ละฉบับนั้นรวมถึงหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง ได้แก่
    - งบแสดงฐานะการเงิน
    - งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จหรืองบแสดงผลการดำเนินงาน
    - งบกำไรสะสม
    - งบกระแสเงินสด
    - งบแสดงสินทรัพย์และหนี้สิน ซึ่งไม่รวมถึงส่วนของเจ้าของ
    - งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ
    - งบแสดงรายได้และค่าใช้จ่าย
    - งบแสดงผลการดำเนินงานแยกตามสายผลิตภัณฑ์

- ก9. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 กล่าวถึงข้อกำหนดและให้แนวปฏิบัติในการพิจารณาความยอมรับได้ของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 (ปรับปรุง) กล่าวถึงข้อควรพิจารณาเมื่องบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ<sup>6</sup>
- ก10. เนื่องจากหลักการมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องได้รับคำยืนยันของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ว่าได้รับทราบและเข้าใจว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) มีความรับผิดชอบตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ก2 โดยถือเป็นเงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการรับงานสอบบัญชี<sup>7</sup>

ข้อพิจารณาโดยเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

- ก11. ข้อบังคับเกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงินของหน่วยงานภาครัฐอาจกว้างกว่าข้อบังคับเกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรอื่น ๆ ดังนั้น หลักการการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินของหน่วยภาครัฐที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหาร อาจรวมถึงความรับผิดชอบเพิ่มเติม เช่น ความรับผิดชอบในการจัดการรายการและเหตุการณ์ให้เป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรืออำนาจหน้าที่ที่ใช้บังคับอื่น<sup>8</sup>

รูปแบบของความเห็นของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8)

- ก12. ความเห็นของผู้สอบบัญชีคือความเห็นที่ว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ อย่างไรก็ตาม รูปแบบของความเห็นของผู้สอบบัญชีขึ้นอยู่กับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง งบการเงินส่วนใหญ่รวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับการแสดงรายการในงบการเงิน สำหรับแม่บทดังกล่าว การจัดทำงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องรวมถึงการแสดงรายการด้วย
- ก13. ในกรณีที่แม่บทการรายงานทางการเงินคือแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร ซึ่งมักจะเป็นกรณีของงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป ความเห็นตามมาตรฐานการสอบบัญชีคือความเห็นที่ว่างบการเงินแสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญหรือไม่ ในกรณีที่แม่บทการรายงานทางการเงินคือแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ความเห็นตามมาตรฐานการสอบบัญชีคือความเห็นที่ว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทดังกล่าวหรือไม่ หากไม่ได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น การอ้างอิงในมาตรฐานการสอบบัญชีถึงความเห็นของผู้สอบบัญชีจะครอบคลุมถึงความเห็นทั้งสองรูปแบบนี้

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 6(ก)

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 (ปรับปรุง) “ข้อพิจารณาพิเศษ - การตรวจสอบงบการเงินที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ” ย่อหน้าที่ 8

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 6(ข)

<sup>8</sup> ดูย่อหน้าที่ ก59



## คำจำกัดความ

งบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13 ฉ)

- ก14. แม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทอาจอ้างถึงทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจหรือภาระผูกพัน โดยใช้คำศัพท์อื่น เช่น อาจอ้างถึงค่าเหล่านี้โดยใช้คำว่า สินทรัพย์หรือหนี้สินของกิจการ และส่วนแตกต่างระหว่างสินทรัพย์และหนี้สินใช้คำว่า ส่วนของเจ้าของหรือส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ
- ก15. ข้อมูลซึ่งเป็นเชิงอธิบายหรือเชิงบอกลักษณะ ซึ่งถูกกำหนดให้รวมอยู่ในงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจรวมถึงข้อมูลที่ถูกอ้างถึงไปยังข้อมูลในเอกสารอื่น เช่น รายงานของผู้บริหารหรือรายงานเกี่ยวกับความเสี่ยง คำว่า “รวมถึงข้อมูลที่ถูกอ้างถึง” หมายความว่า การอ้างถึงในงบการเงินไปยังเอกสารอื่น แต่ไม่ใช่การอ้างถึงจากเอกสารอื่นมายังงบการเงิน เมื่อแม่บทการรายงานทางการเงินไม่ได้ห้ามอย่างชัดเจนเกี่ยวกับการอ้างถึงตำแหน่งของข้อมูล ซึ่งเป็นเชิงอธิบายหรือเชิงบอกลักษณะที่จะแสดงไว้ และข้อมูลนั้นถูกอ้างถึงอย่างเหมาะสม ดังนั้น ข้อมูลเหล่านี้เป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน

ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 14)

- ก16. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง รวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระในงานตรวจสอบงบการเงิน ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องได้ถูกระบุไว้ในจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- ก17. คู่มือประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในส่วน ก กำหนดหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน หลักการพื้นฐานที่ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตาม ได้แก่
- (ก) ความซื่อสัตย์สุจริต
  - (ข) ความเที่ยงธรรม
  - (ค) ความรู้ความสามารถและความเอาใจใส่ทางวิชาชีพ
  - (ง) การรักษาความลับ
  - (จ) พฤติกรรมทางวิชาชีพ

คู่มือประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในส่วน ข ได้ให้ตัวอย่างการประยุกต์ใช้หลักการพื้นฐานและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณภายใต้สถานการณ์ที่มักจะพบในทางปฏิบัติ

- ก18. งานตรวจสอบบัญชีเป็นงานที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของสาธารณะ ดังนั้น จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจึงกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องมีความเป็นอิสระจากกิจการที่ตรวจสอบ ความเป็นอิสระประกอบด้วยทั้งความเป็นอิสระโดยจิตใจและความเป็นอิสระตามที่ปรากฏให้เห็น ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีจากกิจการที่ตรวจสอบช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นในการตรวจสอบได้โดยไม่ได้รับผลกระทบจากอิทธิพลที่อาจกระทบต่อความเห็นนั้น

ความเป็นอิสระช่วยส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์สุจริต มีความเที่ยงธรรม และดำรงไว้ซึ่งทัศนคติเกี่ยวกับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

ก19. มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1<sup>9</sup> และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220<sup>10</sup> กล่าวถึงความรับผิดชอบของสำนักงานในการจัดให้มีและคงไว้ซึ่งระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสำหรับงานตรวจสอบ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 กำหนดความรับผิดชอบของสำนักงานในการจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติที่ออกแบบมาเพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลแก่สำนักงานว่า สำนักงานและบุคลากรของสำนักงานปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง รวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระ<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 กำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบเกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ความรับผิดชอบดังกล่าวรวมถึงการคงไว้ซึ่งความระมัดระวังโดยการสังเกตการณ์และการสอบถามที่จำเป็น เพื่อให้ทราบถึงการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ การพิจารณาถึงการดำเนินการที่เหมาะสมหากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบได้รับทราบเรื่องต่าง ๆ ที่แสดงว่าสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบไม่ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง และการได้มาซึ่งข้อสรุปเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบ<sup>12</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ยอมรับว่ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ มีสิทธิที่จะเชื่อถือระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานในการบรรลุความรับผิดชอบของกลุ่มเกี่ยวกับวิธีการปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบแต่ละงาน เว้นแต่ข้อมูลจากสำนักงานหรือแหล่งอื่นจะชี้แนะเป็นอย่างอื่น

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

ก20. การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพรวมถึงการที่ผู้สอบบัญชีระมัดระวังในเรื่องต่อไปนี้ ตัวอย่างเช่น

- หลักฐานการสอบบัญชีที่ขัดแย้งกับหลักฐานอื่นที่ได้รับ
- ข้อมูลที่ทำให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของเอกสารและคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามซึ่งจะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี
- สถานการณ์ที่อาจแสดงให้เห็นถึงการทุจริตที่อาจเกิดขึ้น
- สถานการณ์ที่ชี้ให้เห็นถึงความจำเป็นที่ต้องใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมจากที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี

<sup>9</sup> มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 “การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง”

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 “การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 2

<sup>11</sup> มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 20-25

<sup>12</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ย่อหน้าที่ 9-12

- ก21. การดำรงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการตรวจสอบเป็นเรื่องที่จำเป็น หากผู้สอบบัญชีต้องการลดความเสี่ยง ตัวอย่างเช่น ความเสี่ยงจาก
- การมองข้ามสถานการณ์ที่ผิดปกติ
  - การได้มาซึ่งข้อสรุปที่เกินความจริงจากการสังเกตการณ์ในการตรวจสอบ
  - การใช้สมมติฐานที่ไม่เหมาะสมในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบและการประเมินผลการตรวจสอบที่ได้
- ก22. การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นสิ่งจำเป็นในการประเมินหลักฐานการสอบบัญชี อย่างระมัดระวัง การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพรวมถึงการตั้งข้อสงสัยเกี่ยวกับหลักฐานการสอบบัญชีที่ขัดแย้งกันและความน่าเชื่อถือของเอกสารและคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามและข้อมูลอื่นที่ได้รับจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพยังรวมถึงการพิจารณาความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับภายใต้สถานการณ์ต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่มีปัจจัยเสี่ยงจากการทุจริตและมีเอกสารเพียงฉบับเดียวซึ่งง่ายต่อการทุจริตเป็นหลักฐานประกอบเพียงชิ้นเดียวสำหรับจำนวนเงินที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน
- ก23. ผู้สอบบัญชีอาจยอมรับว่ารายการและเอกสารเป็นของจริง เว้นแต่ผู้สอบบัญชีมีเหตุผลที่จะเชื่อเป็นอย่างอื่น อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จะใช้เป็นหลักฐาน การสอบบัญชี<sup>13</sup> ในกรณีที่มีข้อสงสัยเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของข้อมูลหรือมีข้อบ่งชี้ถึงการทุจริตที่อาจเกิดขึ้น (ตัวอย่างเช่น ถ้าสถานการณ์ที่พบระหว่างการตรวจสอบทำให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเอกสารอาจไม่ใช่ของจริงหรือข้อมูลในเอกสารอาจถูกบิดเบือน) มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องสืบค้นข้อเท็จจริงเพิ่มเติมและพิจารณาถึงการปรับเปลี่ยน หรือการเพิ่มวิธีการตรวจสอบที่จำเป็นเพื่อขจัดข้อสงสัยดังกล่าว<sup>14</sup>
- ก24. ผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงประสบการณ์ในอดีตเกี่ยวกับความซื่อสัตย์และความน่าเชื่อถือของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ อย่างไรก็ตาม ความเชื่อที่ว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีความซื่อสัตย์และความน่าเชื่อถือ ไม่ได้ทำให้ผู้สอบบัญชีลดความจำเป็นในการดำรงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ หรือทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถยอมรับหลักฐานการสอบบัญชีที่เชื่อถือได้น้อย ในการได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล

<sup>13</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 “หลักฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 7-9

<sup>14</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 13 มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ย่อหน้าที่ 11 และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 “การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก” ย่อหน้าที่ 10-11 และ 16

### การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างอิงย่อหน้า 16)

ก25. การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพมีความจำเป็นต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบที่เหมาะสม เนื่องจากการตีความข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องและมาตรฐานการสอบบัญชีและการตัดสินใจอย่างรอบคอบที่จำเป็นตลอดการตรวจสอบ ไม่สามารถกระทำได้หากไม่มีการนำความรู้และประสบการณ์ที่เกี่ยวข้องไปปรับใช้กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ต่าง ๆ การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพมีความจำเป็นโดยเฉพาะอย่างยิ่งต่อการตัดสินใจเกี่ยวกับ

- ความมีสาระสำคัญและความเสี่ยงในการสอบบัญชี
- ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ใช้เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีและเพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี
- การประเมินว่าผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ และการประเมินว่าผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานเพิ่มเติมหรือไม่ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีและวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี
- การประเมินการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการนำแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องของกิจการไปปฏิบัติ
- การสรุปผลการสอบบัญชีจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ตัวอย่างเช่น การประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการที่กำหนดโดยผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน

ก26. ลักษณะที่สำคัญของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีคือ การใช้ดุลยพินิจโดยผู้สอบบัญชีที่ได้รับการฝึกอบรม มีความรู้และประสบการณ์ ซึ่งช่วยในการพัฒนาความรู้ความสามารถที่จำเป็นในการใช้ดุลยพินิจอย่างสมเหตุสมผล

ก27. การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพในสถานการณ์เฉพาะใด ๆ ตั้งอยู่บนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีทราบ การปรึกษาหารือในเรื่องต่าง ๆ ที่ยากหรือที่มีข้อโต้แย้งในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ ทั้งภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ และระหว่างกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกับกลุ่มอื่นในระดับที่เหมาะสม ไม่ว่าจะภายในหรือภายนอกสำนักงาน ดังเช่นที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220<sup>15</sup> จะช่วยผู้สอบบัญชีในการใช้ดุลยพินิจอย่างรอบคอบและสมเหตุสมผล

ก28. การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพอาจประเมินได้จากการพิจารณาว่า ดุลยพินิจนั้นสะท้อนให้เห็นถึงการนำหลักการสอบบัญชีและหลักการบัญชีไปปฏิบัติอย่างเหมาะสมหรือไม่ และดุลยพินิจนั้นเหมาะสมและสอดคล้องกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีทราบจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือไม่

<sup>15</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ย่อหน้า 18

ก29. การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพต้องกระทำตลอดการตรวจสอบและต้องมีการบันทึกไว้อย่างเหมาะสม ในการนี้ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่เพียงพอเพื่อให้ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และไม่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบนั้นมาก่อน สามารถเข้าใจถึงดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่สำคัญที่ใช้เพื่อให้ได้ข้อสรุปเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างการตรวจสอบได้<sup>16</sup> การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพไม่อาจใช้เป็นเหตุผลของการตัดสินใจที่ไม่อยู่บนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของงานตรวจสอบหรือหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

**หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอและความเสี่ยงในการสอบบัญชี**  
(อ้างอิงย่อหน้าที่ 5 และ 17)

*ความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี*

ก30. หลักฐานการสอบบัญชีมีความจำเป็นต่อการสนับสนุนความเห็นและรายงานของผู้สอบบัญชี หลักฐานการสอบบัญชีได้มาจากการเก็บรวบรวมและส่วนใหญ่ได้มาจากการใช้วิธีการตรวจสอบในระหว่างการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม หลักฐานการสอบบัญชีอาจรวมถึงข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งอื่น เช่น การตรวจสอบครั้งก่อน ๆ (เมื่อผู้สอบบัญชีได้พิจารณาแล้วว่ามีเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นหลังจากการตรวจสอบครั้งก่อนหรือไม่ ที่อาจกระทบต่อความเกี่ยวข้องของข้อมูลนั้นกับการตรวจสอบในปัจจุบัน<sup>17</sup>) หรือวิธีการควบคุมคุณภาพของสำนักงานเกี่ยวกับการตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า นอกเหนือจากแหล่งอื่นภายในและภายนอกกิจการแล้ว บันทึกทางการบัญชีของกิจการยังเป็นแหล่งข้อมูลที่สำคัญของหลักฐานการสอบบัญชี นอกจากนี้ ข้อมูลที่อาจใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีอาจถูกจัดเตรียมขึ้นโดยผู้เชี่ยวชาญที่เป็นพนักงานหรือถูกว่าจ้างโดยกิจการ หลักฐานการสอบบัญชีประกอบด้วยทั้งข้อมูลที่สนับสนุนและยืนยันสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน และข้อมูลอื่นที่ขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน นอกจากนี้ ในบางกรณี การไม่มีข้อมูล (ตัวอย่างเช่น การที่ผู้บริหารปฏิเสธที่จะให้คำรับรองตามที่ถูกร้องขอ) ก็ถือว่าเป็นหลักฐานการสอบบัญชีด้วยเช่นกัน งานส่วนใหญ่ของผู้สอบบัญชีในการกำหนดรูปแบบของความเห็นของผู้สอบบัญชีประกอบด้วย การรวบรวมและการประเมินหลักฐานการสอบบัญชี

ก31. ความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กัน ความเพียงพอเป็นการประเมินเกี่ยวกับปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชี ปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการได้รับพิจารณาจากการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของผู้สอบบัญชี (เมื่อความเสี่ยงที่ประเมินได้ยิ่งสูงขึ้น ผู้สอบบัญชีจะมีความต้องการหลักฐานการสอบบัญชีในปริมาณมากขึ้น) และจากคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชานั้น (คุณภาพ

<sup>16</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 ย่อหน้าที่ 8

<sup>17</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญโดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ” ย่อหน้าที่ 9

ของหลักฐานการสอบบัญชียิ่งสูงขึ้น ผู้สอบบัญชีอาจต้องการปริมาณหลักฐานการสอบบัญชีที่น้อยลง) อย่างไรก็ตาม การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีในปริมาณมากขึ้นอาจไม่สามารถชดเชยกับหลักฐานที่ด้อยคุณภาพได้

- ก32. ความเหมาะสม เป็นการประเมินเกี่ยวกับคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งหมายถึง ความเกี่ยวข้องและความเชื่อถือได้ของหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งใช้สนับสนุนข้อสรุปที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ความเชื่อถือได้ของหลักฐานได้รับผลกระทบจากแหล่งที่มาของหลักฐานและจากลักษณะของหลักฐาน และขึ้นอยู่กับแต่ละสถานการณ์ที่ได้รับหลักฐานนั้นมา
- ก33. การที่ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีในอยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถได้มาซึ่งข้อสรุปที่สมเหตุสมผลเพื่อสนับสนุนความเห็นของผู้สอบบัญชีหรือไม่นั้น เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 และมาตรฐานการสอบบัญชีอื่นที่เกี่ยวข้องมีข้อกำหนดเพิ่มเติมและให้แนวปฏิบัติเพิ่มเติมที่นำไปปฏิบัติได้ตลอดการตรวจสอบในส่วนที่เกี่ยวข้องกับข้อพิจารณาของผู้สอบบัญชีในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

#### ความเสี่ยงในการสอบบัญชี

- ก34. ความเสี่ยงในการสอบบัญชี เป็นผลมาจากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและความเสี่ยงจากการตรวจสอบ การประเมินความเสี่ยงขึ้นอยู่กับวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่จำเป็นสำหรับวัตถุประสงค์นั้นและหลักฐานที่ได้รับตลอดการตรวจสอบ การประเมินความเสี่ยงเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพมากกว่าเป็นเรื่องของความสามารถในการวัดค่าอย่างแม่นยำ
- ก35. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี ความเสี่ยงในการสอบบัญชีไม่รวมถึงความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีอาจแสดงความเห็นว่างบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ในขณะที่งบการเงินไม่ได้แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยทั่วไป ความเสี่ยงดังกล่าวไม่มีนัยสำคัญ นอกจากนี้ ความเสี่ยงในการสอบบัญชีเป็นคำศัพท์เทคนิคที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการการสอบบัญชี และไม่ได้หมายถึงความเสี่ยงทางธุรกิจของผู้สอบบัญชี เช่น ความเสียหายจากการแพ็คดีความ การเผยแพร่ข่าวในเชิงลบ หรือเหตุการณ์อื่นที่เกิดขึ้นอันเกี่ยวเนื่องกับการตรวจสอบงบการเงิน

ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ก36. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อาจเกิดขึ้นได้สองระดับ คือ

- ระดับของงบการเงินโดยรวม และ
- ระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล

ก37. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินโดยรวม หมายถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินโดยรวมอย่างแผ่กระจาย และมีแนวโน้มที่จะกระทบต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หลายประการ

ก38. การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ช่วยในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ หลักฐานดังกล่าวช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินได้โดยมีความเสี่ยงจากการสอบบัญชีในระดับต่ำที่ยอมรับได้ ผู้สอบบัญชีใช้วิธีการต่าง ๆ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจใช้แบบจำลองซึ่งแสดงความสัมพันธ์ทั่วไปขององค์ประกอบต่าง ๆ ของความเสี่ยงในการสอบบัญชีในรูปแบบทางคณิตศาสตร์เพื่อให้ได้มาซึ่งความเสี่ยงจากการตรวจสอบในระดับที่ยอมรับได้ ผู้สอบบัญชีบางคนอาจพบว่าแบบจำลองดังกล่าวมีประโยชน์ในการวางแผนวิธีการตรวจสอบ

ก39. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ มี 2 ส่วนคือ ความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม ความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมเป็นความเสี่ยงของกิจการและมีอยู่โดยไม่ขึ้นอยู่กับการตรวจสอบงบการเงิน

ก40. ความเสี่ยงสืบเนื่องสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้และของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องบางเรื่องสูงกว่าเรื่องอื่น ๆ ตัวอย่างเช่น ความเสี่ยงสืบเนื่องที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณที่ซับซ้อนหรือบัญชีที่ประกอบด้วยจำนวนเงินที่เกิดจากประมาณการทางบัญชีซึ่งขึ้นอยู่กับความไม่แน่นอนที่มีนัยสำคัญในการประมาณการ สถานการณ์ภายนอกที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงทางธุรกิจก็อาจมีอิทธิพลต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง ตัวอย่างเช่น พัฒนาการด้านเทคโนโลยีอาจทำให้สินค้าบางชนิดล้าสมัย ซึ่งเป็นเหตุให้สินค้าคงเหลือมีแนวโน้มที่จะแสดงยอดที่สูงเกินจริง ปัจจัยต่าง ๆ ภายในกิจการและในสภาพแวดล้อมของกิจการที่เกี่ยวข้องกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลหลายประการหรือทุกประการก็อาจมีอิทธิพลต่อความเสี่ยงสืบเนื่องที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้โดยเฉพาะ ปัจจัยดังกล่าวอาจรวมถึง ตัวอย่างเช่น การขาดเงินทุนหมุนเวียน

ที่เพียงพอเพื่อการดำเนินงานต่อเนื่อง หรืออุตสาหกรรมที่กำลังถดถอยซึ่งจะเห็นได้จากธุรกิจที่ประสบความล้มเหลวเป็นจำนวนมาก

ก41. ความเสี่ยงจากการควบคุม เป็นผลมาจากประสิทธิผลของการออกแบบ การนำไปปฏิบัติ และการดูแลรักษาการควบคุมภายในโดยผู้บริหาร ในการที่จะระบุความเสี่ยงที่พบซึ่งเป็นอุปสรรคต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของกิจการเกี่ยวกับการจัดทางการเงินของกิจการ อย่างไรก็ตาม แม้ว่าการควบคุมภายในจะถูกออกแบบและมีการปฏิบัติตามอย่างดีเพียงใด การควบคุมภายในสามารถลดลง แต่ไม่สามารถกำจัดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินได้เนื่องจากข้อจำกัดสืบเนื่องจากการควบคุมภายใน ซึ่งรวมถึง ความเป็นไปได้ของข้อผิดพลาดหรือความผิดพลาดของมนุษย์ หรือความเป็นไปได้ที่การควบคุมจะถูกแทรกแซงโดยการสมรู้ร่วมคิด หรือการข้ามขั้นตอนอย่างไม่เหมาะสมโดยผู้บริหาร ด้วยเหตุนี้ ความเสี่ยงจากการควบคุมบางส่วนจึงต้องมีอยู่เสมอ มาตรฐานการสอบบัญชีกล่าวถึงสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีต้องหรืออาจเลือกที่จะทดสอบประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการออกแบบการควบคุม เพื่อกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่จะทำ<sup>18</sup>

ก42. มาตรฐานการสอบบัญชีมักไม่กล่าวถึงความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแยกต่างหากจากกัน แต่จะกล่าวถึงการประเมินรวมกันในรูปของ “ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ” อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแยกต่างหากจากกันหรือรวมกัน ขึ้นอยู่กับเทคนิคหรือวิธีการทางการสอบบัญชีและข้อพิจารณาในทางปฏิบัติที่เลือกใช้ การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอาจแสดงในรูปแบบเชิงปริมาณ เช่น ร้อยละ หรือในรูปแบบที่ไม่เป็นเชิงปริมาณ ไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม ความจำเป็นของผู้สอบบัญชีในการประเมินความเสี่ยงอย่างเหมาะสมมีความสำคัญกว่าวิธีการต่าง ๆ ที่อาจใช้ในการประเมิน

ก43. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) กล่าวถึงข้อกำหนดและให้แนวปฏิบัติในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินและระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

ก44. ณ ระดับความเสี่ยงในการสอบบัญชีระดับใดระดับหนึ่ง ระดับที่ยอมรับได้ของความเสี่ยงจากการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในทางตรงกันข้ามกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ประเมินได้ด้วยอย่างเช่น ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ผู้สอบบัญชี

<sup>18</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้” ย่อหน้าที่ 7-17



เชื่อว่ามืออยู่สูงขึ้น ความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่สามารถยอมรับได้จะยิ่งลดลง และดังนั้น หลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีต้องการจะต้องยังมีความเชื่อถือได้มากขึ้น

ก45. ความเสี่ยงจากการตรวจสอบเกี่ยวข้องกับลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่กำหนดขึ้นโดยผู้สอบบัญชีเพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ ดังนั้น ความเสี่ยงจากการตรวจสอบจึงขึ้นอยู่กับประสิทธิผลของวิธีการตรวจสอบและการนำวิธีการตรวจสอบนั้นไปปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น

- การวางแผนที่เพียงพอ
- การจัดบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างเหมาะสม
- การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และ
- การควบคุมดูแลและการสอบทานงานตรวจสอบที่ปฏิบัติ

ตัวอย่างข้างต้นจะช่วยเพิ่มประสิทธิผลของวิธีการตรวจสอบและการนำวิธีการตรวจสอบนั้นไปปฏิบัติ และลดโอกาสที่ผู้สอบบัญชีอาจเลือกวิธีการตรวจสอบที่ไม่เหมาะสม นำวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมไปปฏิบัติผิดวิธี หรือแปลความหมายจากผลการตรวจสอบผิดพลาด

ก46. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300<sup>19</sup> และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 กล่าวถึงข้อกำหนดและให้แนวปฏิบัติในการวางแผนการตรวจสอบงบการเงินและการตอบสนองของผู้สอบบัญชีต่อความเสี่ยงที่ประเมินได้ อย่างไรก็ตาม ความเสี่ยงจากการตรวจสอบสามารถลดลง แต่ไม่สามารถกำจัดได้ เนื่องจากข้อจำกัดสืบเนื่องของการสอบบัญชี ด้วยเหตุนี้ความเสี่ยงจากการตรวจสอบบางส่วนจึงยังคงมีอยู่เสมอ

ข้อจำกัดสืบเนื่องของการสอบบัญชี

ก47. ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องและไม่สามารถลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีจนเป็นศูนย์ ดังนั้นจึงไม่สามารถได้มาซึ่งความเชื่อมั่นในระดับสูงสุดว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้ ทั้งนี้เนื่องจากข้อจำกัดสืบเนื่องของการสอบบัญชี ซึ่งทำให้หลักฐานการสอบบัญชีส่วนใหญ่ที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการทำข้อสรุปและใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี เป็นหลักฐานที่ต้องใช้ดุลยพินิจอย่างสมเหตุสมผลในการพิจารณาความเชื่อถือได้มากกว่าที่จะเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปได้ในตัวเอง ข้อจำกัดสืบเนื่องของการสอบบัญชีเกิดขึ้นจาก

- ลักษณะของการรายงานทางการเงิน
- ลักษณะของวิธีการตรวจสอบ และ
- ความจำเป็นที่จะต้องปฏิบัติงานตรวจสอบภายในระยะเวลาและต้นทุนที่เหมาะสม

<sup>19</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 “การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน”

## ลักษณะของการรายงานทางการเงิน

ก48. การจัดทำงานการเงินเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการนำข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องของกิจการไปปฏิบัติกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของกิจการ นอกจากนี้ รายการในงบการเงินหลายรายการเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจหรือ การประเมินที่ขึ้นอยู่กับความเห็นส่วนบุคคลหรือความไม่แน่นอนในระดับหนึ่ง และอาจมีการตีความหรือการใช้ดุลยพินิจที่ยอมรับได้หลายแบบ ดังนั้น รายการในงบการเงินบางรายการจึงขึ้นอยู่กับความผันแปรในระดับหนึ่ง ซึ่งไม่สามารถกำจัดได้โดยการใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม ลักษณะเช่นนี้มักเป็นกรณีของประมาณการทางบัญชีบางเรื่อง อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาโดยเฉพาะว่าประมาณการทางบัญชีมีความสมเหตุสมผลในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และพิจารณาโดยเฉพาะเกี่ยวกับลักษณะเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ ซึ่งรวมถึงข้อบ่งชี้ถึงอคติที่อาจเกิดขึ้นในการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร<sup>20</sup>

## ลักษณะของวิธีการตรวจสอบ

ก49. ผู้สอบบัญชีมีข้อจำกัดในทางปฏิบัติและทางกฎหมายเกี่ยวกับความสามารถของผู้สอบบัญชีในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี ตัวอย่างเช่น

- มีความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารหรือบุคคลอื่น ๆ ทั้งที่ตั้งใจหรือไม่ตั้งใจ อาจไม่ให้ข้อมูลที่ครบถ้วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงานการเงินหรือที่ร้องขอโดยผู้สอบบัญชี ด้วยเหตุนี้ผู้สอบบัญชีจึงไม่สามารถมั่นใจเกี่ยวกับความครบถ้วนของข้อมูลได้ แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะได้ใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นว่าได้รับข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดแล้ว
- การทุจริตอาจเกี่ยวข้องกับแผนการที่มีการวางแผนอย่างซับซ้อนและรอบคอบ ซึ่งออกแบบมาเพื่อปกปิดการทุจริตนั้น ดังนั้น วิธีการตรวจสอบที่ใช้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอาจไม่มีประสิทธิภาพในการตรวจให้พบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดจากความตั้งใจที่เกี่ยวกับ ตัวอย่างเช่น การสมรู้ร่วมคิดเพื่อแก้ไขเอกสารที่อาจทำให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีนั้นเป็นหลักฐานที่ถูกต้องทั้งที่หลักฐานดังกล่าวไม่ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีไม่ได้ถูกฝึกอบรมหรือถูกคาดหวังว่าจะเป็นผู้เชี่ยวชาญในการพิสูจน์ความแท้จริงของเอกสาร
- การสอบบัญชีไม่ใช่การสืบสวนอย่างเป็นทางการเพื่อหาการกระทำผิดที่ต้องสงสัย ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงไม่มีอำนาจตามกฎหมายโดยเฉพาะ เช่น อำนาจในการตรวจค้นที่อาจจำเป็นสำหรับการสืบสวนดังกล่าว

<sup>20</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีรวมถึงประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ย่อหน้าที่ 12

ความทันต่อเวลาของรายงานทางการเงินและความสมดุลระหว่างประโยชน์ที่ได้รับกับต้นทุนที่เสียไป

ก50. ความยากลำบาก ระยะเวลา หรือต้นทุนที่เกี่ยวข้องไม่เป็นเหตุอันควรให้ผู้สอบบัญชีละเว้นวิธีการตรวจสอบที่ไม่มีวิธีการตรวจสอบอื่นมาทดแทนได้ หรือยอมรับหลักฐานการสอบบัญชีที่ไม่น่าเชื่อถือ การวางแผนอย่างเหมาะสมจะช่วยให้มีเวลาและทรัพยากรที่เพียงพอต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ความเกี่ยวข้องของข้อมูลและประโยชน์ของข้อมูลนั้นมีแนวโน้มที่จะลดลงเมื่อเวลาผ่านไป และควรมีการพิจารณาเปรียบเทียบสมดุลระหว่างความเชื่อถือได้ของข้อมูลและต้นทุนของข้อมูลนั้น เรื่องดังกล่าวเป็นที่ยอมรับโดยแม่บทการรายงานทางการเงินบางเรื่อง (ตัวอย่างเช่น แม่บทในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน) ดังนั้น ผู้ใช้งบการเงินจึงมีความคาดหวังว่าผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่องบการเงินภายในระยะเวลาและต้นทุนที่เหมาะสม โดยตระหนักว่าเป็นไปไม่ได้ในทางปฏิบัติที่จะแสดงข้อมูลทั้งหมดที่อาจมีอยู่หรือจะติดตามทุกเรื่องอย่างละเอียดถี่ถ้วน บนสมมติฐานที่ว่าข้อมูลเหล่านั้นมีข้อผิดพลาดหรือการทุจริตจนกว่าจะพิสูจน์ได้เป็นอย่างอื่น

ก51. ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้อง

- วางแผนการตรวจสอบเพื่อให้การตรวจสอบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ
- มุ่งเน้นการตรวจสอบไปยังบัญชีที่คาดว่าจะมีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในขณะที่มุ่งเน้นการตรวจสอบที่น้อยกว่าไปยังบัญชีอื่น และ
- ใช้การทดสอบและวิธีการอื่นในการตรวจสอบประชากรต่าง ๆ เพื่อหาการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

ก52. เมื่อพิจารณาวิธีการตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ก51 มาตรฐานการสอบบัญชีมีข้อกำหนดเกี่ยวกับการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี และกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้อง

- มีหลักเกณฑ์ในการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ โดยใช้วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง<sup>21</sup> และ
- ใช้การทดสอบและวิธีการอื่นในการตรวจสอบประชากรต่าง ๆ ในลักษณะที่จะให้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลแก่ผู้สอบบัญชีในการให้ได้มาซึ่งข้อสรุปเกี่ยวกับประชากรนั้น<sup>22</sup>

<sup>21</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 5-10

<sup>22</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 “การวิเคราะห์เปรียบเทียบ” และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 “การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี”

### เรื่องอื่นที่มีผลกระทบต่อข้อจำกัดสืบเนื่องในการสอบบัญชี

ก53. ในกรณีของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้บางประการหรือเรื่องบางเรื่อง ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากข้อจำกัดสืบเนื่องที่มีต่อความสามารถของผู้สอบบัญชีในการตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญมีนัยสำคัญอย่างมาก สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หรือเรื่องบางเรื่องดังกล่าวรวมถึง

- การทุจริต โดยเฉพาะอย่างยิ่งการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารระดับสูง หรือการสมรู้ร่วมคิด ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ในรายละเอียดเพิ่มเติม
- ความมีอยู่จริงและความครบถ้วนของความสัมพันธ์และรายการบัญชีของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550<sup>23</sup> ในรายละเอียดเพิ่มเติม
- การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250<sup>24</sup> ในรายละเอียดเพิ่มเติม
- เหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคตที่อาจทำให้กิจการไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องได้ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)<sup>25</sup> ในรายละเอียดเพิ่มเติม

มาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องระบุนิติการตรวจสอบที่เฉพาะเจาะจงเพื่อช่วยลดผลกระทบของข้อจำกัดสืบเนื่อง

ก54. ข้อจำกัดสืบเนื่องของการสอบบัญชี ทำให้มีความเสี่ยงที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญบางประการในงบการเงินอาจไม่ถูกตรวจพบ แม้ว่าการตรวจสอบจะได้มีการวางแผนและปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างเหมาะสมแล้วก็ตาม ด้วยเหตุนี้ การตรวจพบในภายหลังถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ซึ่งเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดนั้น ไม่ได้แสดงให้เห็นถึง การไม่ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ข้อจำกัดสืบเนื่องของการสอบบัญชีไม่ใช่ข้ออ้างของผู้สอบบัญชีในการยอมรับหลักฐานการสอบบัญชีที่ไม่น่าเชื่อถือ การที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีหรือไม่นั้น พิจารณาได้จากวิธีการตรวจสอบที่ใช้ภายใต้สถานการณ์นั้น ๆ ความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ซึ่งเป็นผลมาจากวิธีการตรวจสอบที่ใช้ดังกล่าว และความเหมาะสมของรายงานของผู้สอบบัญชี โดยประเมินจากหลักฐานดังกล่าวประกอบกับวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี

<sup>23</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน”

<sup>24</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 “การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน”

<sup>25</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง”

## การปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี

### ลักษณะของมาตรฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18)

ก55. มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดมาตรฐานของการทำงานของผู้สอบบัญชีในการบรรลุวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีกล่าวถึงความรับผิดชอบทั่วไปของผู้สอบบัญชี ตลอดจนข้อพิจารณาเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการนำความรับผิดชอบดังกล่าวไปปฏิบัติกับเรื่องต่าง ๆ โดยเฉพาะ

ก56. ขอบเขต วันถือปฏิบัติ และข้อจำกัดโดยเฉพาะ ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับใดฉบับหนึ่งไปใช้ ได้อธิบายไว้อย่างชัดเจนในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้น ผู้สอบบัญชีได้รับอนุญาตให้นำมาตรฐานการสอบบัญชีไปปฏิบัติได้ก่อนวันถือปฏิบัติที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้น เว้นแต่จะได้ระบุไว้เป็นอย่างอื่นในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้น

ก57. ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายหรือข้อบังคับนอกเหนือไปจากมาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีไม่ได้ลบล้างกฎหมายหรือข้อบังคับที่กำกับดูแลการตรวจสอบงบการเงิน ในกรณีที่กฎหมายหรือข้อบังคับดังกล่าวแตกต่างจากมาตรฐานการสอบบัญชี การปฏิบัติงานตรวจสอบตามกฎหมายหรือข้อบังคับจะไม่ถือว่าเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี

ก58. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

### ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก59. มาตรฐานการสอบบัญชีเกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบในภาครัฐ อย่างไรก็ตาม ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในภาครัฐอาจได้รับผลกระทบจากข้อบังคับทางการสอบบัญชี หรือจากภาระหน้าที่ที่มีต่อหน่วยงานภาครัฐตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือหน่วยงานที่มีอำนาจอื่น (เช่น กฎกระทรวง ข้อกำหนดตามนโยบายของรัฐบาล หรือมติแห่งสภานิติบัญญัติ) ซึ่งอาจครอบคลุมขอบเขตที่กว้างกว่าการตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบที่เพิ่มขึ้นนี้ไม่ได้อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชี แต่อาจถูกกำหนดในแนวปฏิบัติที่พัฒนาขึ้นโดยหน่วยงานตรวจสอบภาครัฐ

### เนื้อหาของมาตรฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19)

ก60. นอกเหนือจากวัตถุประสงค์และข้อกำหนด (ข้อกำหนดได้ถูกแสดงในมาตรฐานการสอบบัญชีโดยใช้คำว่า “ต้อง”) มาตรฐานการสอบบัญชีแต่ละฉบับประกอบด้วยแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องในรูปแบบของการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น นอกจากนี้ยังอาจรวมถึงคำนำ ซึ่งมีบทบาทเกี่ยวกับการทำความเข้าใจที่เหมาะสมเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้นและคำจำกัดความ ดังนั้น เนื้อความทั้งหมดของมาตรฐานการสอบบัญชีแต่ละฉบับจึงเกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้นและการนำข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้นไปปฏิบัติอย่างเหมาะสม

- ก61. ในกรณีที่จำเป็น การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่นจะให้คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีและแนวปฏิบัติในการปฏิบัติตามข้อกำหนดนั้น การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่นอาจ
- อธิบายให้ชัดเจนขึ้นว่า ข้อกำหนดมีความหมายอย่างไรหรือมีเจตนาที่จะครอบคลุมเรื่องใดบ้าง
  - ให้ตัวอย่างนโยบายและวิธีปฏิบัติที่อาจเหมาะสมในสถานการณ์ต่าง ๆ
- แม้ว่าแนวปฏิบัติดังกล่าวจะไม่ถือเป็นข้อกำหนด แต่ก็เกี่ยวข้องกับการนำข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีไปปฏิบัติอย่างเหมาะสม การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่นอาจให้ข้อมูลเบื้องหลังความเป็นมาเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี
- ก62. ภาคผนวกเป็นส่วนหนึ่งของการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น วัตถุประสงค์และความมุ่งหมายในการใช้ของภาคผนวกได้อธิบายไว้ในเนื้อหาของมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง หรือในหัวข้อและคำนำของภาคผนวกเอง
- ก63. คำนำ อาจรวมถึงเรื่องต่าง ๆ เช่น คำอธิบายเกี่ยวกับ
- วัตถุประสงค์และขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้น ตลอดจนคำอธิบายว่ามาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้นเกี่ยวข้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ อย่างไร
  - สาระสำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้น
  - ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและบุคคลอื่นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเนื้อหาของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้น
  - บริบทที่ใช้ในการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้น
- ก64. มาตรฐานการสอบบัญชีอาจมีหัวข้อ “คำจำกัดความ” คำจำกัดความ คือคำอธิบายความหมายของคำศัพท์ต่าง ๆ ที่ใช้ในมาตรฐานการสอบบัญชี คำจำกัดความดังกล่าวมีไว้เพื่อช่วยให้การนำมาตรฐานการสอบบัญชีไปปฏิบัติและการตีความมาตรฐานการสอบบัญชีเป็นไปในทิศทางเดียวกัน และไม่ได้มีเจตนาที่จะลบล้างคำจำกัดความที่อาจกำหนดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์อื่น ไม่ว่าจะ เป็นในทางกฎหมาย ข้อบังคับ หรือเรื่องอื่น ๆ คำศัพท์ดังกล่าวจะมีความหมายเดียวกันในมาตรฐานการสอบบัญชีทุกฉบับ เว้นแต่จะระบุไว้เป็นอย่างอื่น
- ก65. ในกรณีที่เหมาะสม ข้อพิจารณาเพิ่มเติมโดยเฉพาะสำหรับการตรวจสอบกิจการขนาดเล็กและหน่วยงานภาครัฐจะอยู่ในการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่นของมาตรฐานการสอบบัญชี ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเหล่านี้ช่วยในการนำข้อกำหนดต่าง ๆ ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้นไปปฏิบัติในการตรวจสอบกิจการดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเหล่านี้ไม่ได้จำกัดหรือลดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการนำข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้นไปปฏิบัติและในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้น

ข้อพิจารณาโดยเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก66. ในการระบุข้อพิจารณาเพิ่มเติมในการตรวจสอบกิจการขนาดเล็ก “กิจการขนาดเล็ก” หมายถึง กิจการที่โดยปกติมีลักษณะเชิงคุณภาพ เช่น

- (ก) ความเป็นเจ้าของและการบริหารรวมอยู่ในกลุ่มบุคคลจำนวนน้อย (มักเป็นเจ้าของคนเดียว ไม่ว่าจะเป็นผู้คนธรรมดาหรือเป็นอีกองค์กรหนึ่งที่เป็นเจ้าของกิจการโดยที่เจ้าของมีลักษณะเชิงคุณภาพที่เกี่ยวข้อง) และ
- (ข) ข้อใดข้อหนึ่งหรือหลายข้อจากข้อต่อไปนี้
  - (1) มีรายการที่ตรงไปตรงมาหรือไม่ซับซ้อน
  - (2) มีการบันทึกบัญชีไม่ซับซ้อน
  - (3) มีจำนวนสายงานธุรกิจน้อยและมีจำนวนผลิตภัณฑ์น้อยภายในสายงานธุรกิจ
  - (4) มีการควบคุมภายในน้อย
  - (5) มีระดับชั้นของผู้บริหารน้อยและผู้บริหารรับผิดชอบการควบคุมในวงกว้าง หรือ
  - (6) มีบุคลากรน้อย หลายคนมีหน้าที่รับผิดชอบในวงกว้าง

ลักษณะเชิงคุณภาพข้างต้นนี้ไม่ได้ครอบคลุมลักษณะเชิงคุณภาพโดยละเอียดทั้งหมด ไม่ใช่ลักษณะเชิงคุณภาพของกิจการขนาดเล็กโดยเฉพาะ และกิจการขนาดเล็กไม่จำเป็นต้องมีลักษณะเชิงคุณภาพข้างต้นนี้ครบทุกข้อ

ก67. ข้อพิจารณาโดยเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็กที่รวมอยู่ในมาตรฐานการสอบบัญชีได้ถูกพัฒนาเริ่มแรกจากกิจการที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ อย่างไรก็ตาม ข้อพิจารณาบางเรื่องอาจมีประโยชน์ต่อการตรวจสอบกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่มีขนาดเล็ก

ก68. มาตรฐานการสอบบัญชีกล่าวถึงเจ้าของกิจการขนาดเล็กซึ่งมีส่วนเกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจในแต่ละวันว่า “เจ้าของที่มีอำนาจจัดการ”

วัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีแต่ละฉบับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21)

ก69. มาตรฐานการสอบบัญชีแต่ละฉบับมีหนึ่งวัตถุประสงค์หรือหลายวัตถุประสงค์ ซึ่งเป็นตัวเชื่อมโยงระหว่างข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชานั้นกับวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี วัตถุประสงค์ในมาตรฐานการสอบบัญชีแต่ละฉบับมุ่งเน้นให้ผู้สอบบัญชีได้ผลลัพธ์ตามที่มาตรฐานการสอบบัญชียุคก่อนหน้านั้นต้องการ ในขณะที่เดียวกันก็มีความเฉพาะเจาะจงเพียงพอที่จะช่วยผู้สอบบัญชีใน

- การทำความเข้าใจว่าต้องทำอะไรให้สำเร็จลุล่วง และในกรณีที่เป็น วิธีการที่เหมาะสมในการทำเช่นนั้น และ
- การตัดสินใจว่าต้องทำอะไรเพิ่มเติมหรือไม่เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์นั้น ในสถานการณ์นั้น ๆ ของการตรวจสอบ

- ก70. ผู้สอบบัญชีต้องเข้าใจวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีแต่ละฉบับในบริบทของวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 11 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ความสามารถในการบรรลุวัตถุประสงค์แต่ละข้อขึ้นอยู่กับข้อจำกัดสืบเนื่องของการสอบบัญชี เช่นเดียวกับการบรรลุวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี
- ก71. ในการใช้วัตถุประสงค์ ผู้สอบบัญชีต้องตระหนักถึงความสัมพันธ์ระหว่างมาตรฐานการสอบบัญชี ทั้งนี้เนื่องจาก ดังเช่นที่กล่าวในย่อหน้าที่ 655 มาตรฐานการสอบบัญชีในบางกรณีจะเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่ครอบคลุมทั่วไประหว่างการดำเนินงาน และในกรณีอื่นจะเกี่ยวข้องกับการนำความเสี่ยงที่ครอบคลุมเหล่านั้นไปปฏิบัติกับเรื่องต่าง ๆ โดยเฉพาะ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีดำรงไว้ซึ่งทัศนคติในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งจำเป็นในทุกขั้นตอนของการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบ แต่ไม่ได้ถูกกล่าวซ้ำในรูปของข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีแต่ละฉบับอีก ในระดับที่ลึกลงไป มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) และ 330 กล่าวถึงวัตถุประสงค์และข้อกำหนดเกี่ยวกับความเสี่ยงที่ครอบคลุมของผู้สอบบัญชีในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และความเสี่ยงที่ครอบคลุมในการออกแบบและใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ดังกล่าวตามลำดับ วัตถุประสงค์และข้อกำหนดดังกล่าวจะถูกนำไปปฏิบัติตลอดการตรวจสอบ มาตรฐานการสอบบัญชีบางฉบับที่กล่าวถึงเรื่องโดยเฉพาะเจาะจงในการสอบบัญชี (ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540) อาจขยายความถึงเรื่องที่ว่าจะนำวัตถุประสงค์และข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีอื่น เช่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) และ 330 ไปใช้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเนื้อหาของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้นอย่างไร แต่จะไม่กล่าวซ้ำ ดังนั้น ในการบรรลุวัตถุประสงค์ตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 ผู้สอบบัญชีต้องตระหนักถึงวัตถุประสงค์และข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นที่เกี่ยวข้องด้วย

การใช้วัตถุประสงค์เพื่อประเมินความต้องการวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21(ก))

- ก72. ข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีถูกออกแบบมาเพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีและวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีได้ ดังนั้น การนำข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีไปปฏิบัติอย่างเหมาะสมโดยผู้สอบบัญชีจึงเป็นเกณฑ์ที่เพียงพอให้แก่ผู้สอบบัญชีในการบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวได้ อย่างไรก็ตาม เนื่องจากสถานการณ์ของงานตรวจสอบแตกต่างกันไปอย่างมากและมาตรฐานการสอบบัญชีไม่สามารถคาดการณ์สถานการณ์เหล่านั้นได้ทั้งหมด ผู้สอบบัญชีจึงต้องรับผิดชอบในการกำหนดวิธีการตรวจสอบที่จำเป็นเพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีและเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว ในสถานการณ์ของงานตรวจสอบ อาจมีเรื่องบางเรื่องที่คุณสอบบัญชีต้องใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมจากที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี



การใช้วัตถุประสงคเพื่อประเมินว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21(ข))

ก73. ผู้สอบบัญชีต้องใช้วัตถุประสงคเพื่อประเมินว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ในบริบทของวัตถุประสงคโดยรวมของผู้สอบบัญชี ดังนั้น หากผู้สอบบัญชีสรุปว่าหลักฐานการสอบบัญชีไม่เพียงพอและเหมาะสม ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการข้อใดข้อหนึ่งหรือหลายข้อต่อไปนี้เพื่อให้บรรลุข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 21(ข)

- ประเมินว่าได้รับหรือจะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องเพิ่มเติมจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ หรือไม่
- ขยายการตรวจสอบในการนำข้อกำหนดหนึ่งข้อหรือหลายข้อไปปฏิบัติ หรือ
- ใช้วิธีการอื่นที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็นในสถานการณ์นั้น ๆ

ในกรณีที่คาดว่าไม่มีข้อใดข้างต้นสามารถกระทำได้หรือเป็นไปได้ในสถานการณ์นั้น ๆ ผู้สอบบัญชีจะไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอและมาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชี หรือต่อความสามารถของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานตรวจสอบให้เสร็จสิ้น

การปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง

ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22)

ก74. ในบางกรณี มาตรฐานการสอบบัญชี (และข้อกำหนดทั้งหมดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้น) อาจไม่เกี่ยวข้องในสถานการณ์นั้น ๆ ตัวอย่างเช่น ถ้ากิจการไม่มีหน่วยงานตรวจสอบภายใน จะไม่มีเรื่องใดที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง)<sup>26</sup>

ก75. ในมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง อาจมีข้อกำหนดที่มีเงื่อนไข ข้อกำหนดดังกล่าวจะเกี่ยวข้องเมื่อสถานการณ์ที่ได้คาดการณ์ไว้ในข้อกำหนดนั้นเกิดขึ้นและเงื่อนไขนั้นเกิดขึ้นโดยทั่วไป เงื่อนไขของข้อกำหนดจะมีทั้งที่ชัดเจนหรือโดยนัย ตัวอย่างเช่น

- ข้อกำหนดที่ให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชี หากมีการจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ<sup>27</sup> ข้อกำหนดดังกล่าวเป็นข้อกำหนดที่มีเงื่อนไขชัดเจน

<sup>26</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) “การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน” ย่อหน้าที่ 2

<sup>27</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 13

- ข้อกำหนดที่ให้สื่อสารเกี่ยวกับจุดอ่อนที่สำคัญของการควบคุมภายในที่พบในระหว่างการตรวจสอบกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล<sup>28</sup> ซึ่งขึ้นอยู่กับความมีอยู่จริงของจุดอ่อนที่สำคัญที่พบดังกล่าว และข้อกำหนดเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลจำแนกตามส่วนงานตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง<sup>29</sup> ซึ่งขึ้นอยู่กับกรณีที่แม่บทนั้นกำหนดให้หรืออนุญาตให้มีการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว ข้อกำหนดดังกล่าวเป็นข้อกำหนดที่มีเงื่อนไขโดยนัย

ในบางกรณี ข้อกำหนดอาจแสดงอยู่ในลักษณะที่เป็นเงื่อนไขตามกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจถูกกำหนดให้ถอนตัวจากงานตรวจสอบบัญชีหากการถอนตัวนั้นสามารถกระทำได้อย่างปลอดภัยภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง หรือผู้สอบบัญชีอาจถูกกำหนดให้กระทำบางเรื่อง เว้นแต่เป็นเรื่องที่ต้องห้ามตามกฎหมายหรือข้อบังคับ การอนุญาตหรือการห้ามตามกฎหมายหรือข้อบังคับอาจมีลักษณะที่ชัดเจนหรือโดยนัย ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับแต่ละประเทศ

การไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนด (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23)

ก76. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 กล่าวถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานในสถานการณ์พิเศษที่ผู้สอบบัญชีไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง<sup>30</sup> มาตรฐานการสอบบัญชีไม่ได้กำหนดให้ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ไม่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ของการตรวจสอบนั้น

การไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24)

ก77. การบรรลุวัตถุประสงค์ได้หรือไม่เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี ดุลยพินิจดังกล่าวเป็นผลของการใช้วิธีการตรวจสอบในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี และการประเมินของผู้สอบบัญชีว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่และจำเป็นต้องตรวจสอบเพิ่มเติมหรือไม่ในสถานการณ์ของการตรวจสอบนั้นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี ดังนั้น สถานการณ์ที่อาจทำให้ไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ได้ รวมถึงสถานการณ์ที่

- ขัดขวางไม่ให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องของมาตรฐานการสอบบัญชี
- เป็นเหตุให้ไม่สามารถกระทำได้หรือเป็นไปได้ที่ผู้สอบบัญชีจะใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมหรือได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมที่เห็นว่าจำเป็นจากการใช้วัตถุประสงค์ตามย่อหน้าที่ 21 ตัวอย่างเช่น เกิดจากข้อจำกัดเกี่ยวกับหลักฐานการสอบบัญชีที่สามารถทำได้

<sup>28</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 “การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ” ย่อหน้าที่ 9

<sup>29</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 “หลักฐานการสอบบัญชี - ข้อควรพิจารณาเพิ่มเติมเฉพาะรายการ” ย่อหน้าที่ 13

<sup>30</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 ย่อหน้าที่ 12

ก78. เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 และข้อกำหนดโดยเฉพาะเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานในมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องอื่นเป็นหลักฐานที่แสดงถึงเกณฑ์ของผู้สอบบัญชีในการได้มาซึ่งข้อสรุปเกี่ยวกับการบรรลุวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี แม้ว่าผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องจดบันทึกแยกไว้ต่างหาก (ดังเช่น ในแบบสอบถามเพื่อการตรวจสอบ) ว่าได้บรรลุวัตถุประสงค์แต่ละเรื่องแล้วก็ตาม เอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์จะช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินว่าการไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวนั้นได้ขัดขวางผู้สอบบัญชีไม่ให้บรรลุวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีหรือไม่