



ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๓๒/๒๕๖๔

เรื่อง บทแก้ไขเพิ่มเติมสำหรับมาตรฐานอื่น เพื่อให้สอดคล้องกับ  
การปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส ๓๑๕ (ปรับปรุง ๒๕๖๔)

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๗ (๓) แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้  
สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี และมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี โดยมติคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๑๖/๒๕๖๓-๒๕๖๖  
(๑๑/๒๕๖๔) เมื่อวันที่ ๓ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๖๔ จึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ใช้บทแก้ไขเพิ่มเติมสำหรับมาตรฐานอื่น เพื่อให้สอดคล้องกับการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชี  
รหัส ๓๑๕ (ปรับปรุง ๒๕๖๔) ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๒ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๖๔

(นายวรวิทย์ เจนธนากุล)

นายกสภาวิชาชีพบัญชี



บทแก้ไขเพิ่มเติมสำหรับมาตรฐานอื่น  
เพื่อให้สอดคล้องกับการปรับปรุง  
มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษ ในเดือนธันวาคม พ.ศ. 2562 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนพฤศจิกายน พ.ศ. 2564 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย - นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC”

ข้อความภาษาอังกฤษของ Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards © 2019 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ บทแก้ไขเพิ่มเติมสำหรับมาตรฐานอื่นเพื่อให้สอดคล้องกับการปรับปรุงมาตรฐาน การสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) © 2021 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : *ISA 315 (Revised 2019) – Identifying and Assessing Risk of Material Misstatement, December 2019*

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

## บทแก้ไขเพิ่มเติมสำหรับมาตรฐานอื่นเพื่อให้สอดคล้องกับ การปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2565)

หมายเหตุ: บทแก้ไขต่อไปนี้เป็นการแก้ไขมาตรฐานอื่น ๆ เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) บทแก้ไขเหล่านี้ให้ถือปฏิบัติสำหรับรอบบัญชีเช่นเดียวกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) และจะถูกแสดงโดยการทำเครื่องหมายแสดงการเปลี่ยนแปลงจากมาตรฐานฉบับฉบับล่าสุดที่ได้มีการอนุมัติการแก้ไข ตัวเลขเชิงบรรทัดภายในบทแก้ไขเพิ่มเติมเหล่านี้ไม่สอดคล้องกับในมาตรฐานฉบับที่ถูกแก้ไข จึงควรอ้างอิงไปยังมาตรฐานเหล่านั้นแทน บทแก้ไขเพิ่มเติมเหล่านี้ได้รับการอนุมัติจาก The Public Interest Oversight Board (PIOB) แล้ว ซึ่งสรุปได้ว่า กระบวนการพัฒนาบทแก้ไขเหล่านี้ได้มีการดำเนินการอย่างเหมาะสมและมีการพิจารณาถึงส่วนได้เสียต่อสาธารณะแล้ว

### มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

...

การตรวจสอบงบการเงิน

...

7. มาตรฐานการสอบบัญชีประกอบด้วยวัตถุประสงค์ ข้อกำหนด และการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น ซึ่งออกแบบมาเพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลมาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพและคงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการวางแผนและ การปฏิบัติงานตรวจสอบ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีต้อง

- ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดจากการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง—รวมถึงและระบบการควบคุมภายในของกิจการ
- ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ โดยการออกแบบและใช้วิธีการที่เหมาะสมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้
- แสดงความเห็นต่องบการเงินจากข้อสรุปที่ได้จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ

วันถือปฏิบัติ

...

วัตถุประสงค์

...

คำจำกัดความ

13. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีคำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้

...

(ท) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หมายถึง ความเสี่ยงที่งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญก่อนการตรวจสอบ ความเสี่ยงดังกล่าวประกอบด้วยความเสี่ยงสองส่วน ซึ่งอธิบายในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ได้ดังนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15ก)

- (1) ความเสี่ยงสืบเนื่อง หมายถึง ความเสี่ยงที่สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือของบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจมีสาระสำคัญ ไม่ว่าจะ มีสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญ เมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น โดยไม่พิจารณาการควบคุมที่เกี่ยวข้อง
- (2) ความเสี่ยงจากการควบคุม หมายถึง ความเสี่ยงที่การควบคุมภายในของกิจการ ไม่สามารถป้องกันหรือตรวจสอบพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นภายในเวลาทันท่วงที ซึ่งการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือของบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่อาจเกิดขึ้น และอาจมีสาระสำคัญ ไม่ว่าจะ มีสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น

...

ข้อกำหนด

ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน

...

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

...

การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

...

## หลักการสอบบัญชีที่เพียงพอเหมาะสมและความเสี่ยงในการสอบบัญชี

17. เพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ซึ่งช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถได้มาซึ่งข้อสรุปที่สมเหตุสมผลในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก30-ก54)

### การปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี

การปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ

...

19. ผู้สอบบัญชีต้องมีความเข้าใจเนื้อหาทั้งหมดของมาตรฐานการสอบบัญชีรวมถึงมาตรฐานการสอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวกับการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น เพื่อที่จะเข้าใจวัตถุประสงค์และนำข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีไปปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก60-ก68)

...

วัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีแต่ละฉบับ

...

การปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง

...

การไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์

...

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

การตรวจสอบงบการเงิน

ขอบเขตของการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 3)

...

การจัดทำงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 4)

...

ข้อพิจารณาโดยเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

...

รูปแบบของความเห็นของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8)

...

## คำจำกัดความ

งบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(จ))

...

ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ข))

ก15ก. เพื่อวัตถุประสงค์ตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับต่าง ๆ ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเกิดขึ้นเมื่อมีความเป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผลของ

- (ก) การเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (นั่นคือ ความเป็นไปได้ที่จะเกิด) และ
- (ข) ความมีสาระสำคัญ หากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้เกิดขึ้น (นั่นคือ ขนาดของผลกระทบ)

ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)

...

การสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

...

การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16)

...

หลักการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอและความเสี่ยงในการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5 และ 17)

ความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักการสอบบัญชี

ก30. หลักการสอบบัญชีมีความจำเป็นต่อการสนับสนุนความเห็นและรายงานของผู้สอบบัญชี หลักการสอบบัญชีได้มาจากการเก็บรวบรวมและส่วนใหญ่ได้มาจากการใช้วิธีการตรวจสอบในระหว่างการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม หลักการสอบบัญชีอาจรวมถึงข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งอื่น เช่น การตรวจสอบครั้งก่อน ๆ (เมื่อผู้สอบบัญชีได้พิจารณาแล้วว่าการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นหลังจากการตรวจสอบครั้งก่อนหรือไม่ที่อาจกระทบต่อความเกี่ยวข้องของข้อมูลนั้นกับการตรวจสอบในปัจจุบัน<sup>1</sup>) หรือวิธีการควบคุมคุณภาพของสำนักงานเกี่ยวกับการตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า นอกเหนือจากแหล่งอื่นภายในและภายนอกกิจการแล้ว บันทึกทางการบัญชีของกิจการยังเป็นแหล่งข้อมูลที่สำคัญของหลักการสอบบัญชี นอกจากนี้ ข้อมูลที่อาจใช้เป็นหลักการสอบบัญชีอาจถูกจัดเตรียมขึ้นโดยผู้เชี่ยวชาญที่เป็นพนักงานหรือสูงกว่าจ้าง โดยกิจการ หลักการสอบบัญชีประกอบด้วยทั้งข้อมูลที่สนับสนุนและยืนยันสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมกิจการ” ย่อหน้าที่ 169

การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน และข้อมูลอื่นที่ขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน นอกจากนี้ในบางกรณี การไม่มีข้อมูล (ตัวอย่างเช่น การที่ผู้บริหารปฏิเสธที่จะให้คำรับรองตามที่ถูกร้องขอ) ก็ถือว่าเป็นหลักฐานการสอบบัญชีด้วยเช่นกัน งานส่วนใหญ่ของผู้สอบบัญชีในการกำหนดรูปแบบของความเห็นของผู้สอบบัญชีประกอบด้วย การรวบรวมและการประเมินหลักฐานการสอบบัญชี

...

ความเสี่ยงในการสอบบัญชี

...

ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

...

ก40. ความเสี่ยงสืบเนื่องได้รับอิทธิพลจากปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้และของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือ ทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องบางเรื่องสูงกว่าเรื่องอื่นๆ ระดับของความเสี่ยงสืบเนื่องมีความแตกต่างกันในช่วงที่เรียกว่าระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง ซึ่งขึ้นอยู่กับระดับที่ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องมีผลต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ในกระบวนการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีกำหนดประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ และสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น ความเสี่ยงสืบเนื่องที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณที่ซับซ้อนหรือยอดคงเหลือทางบัญชีที่ประกอบด้วยจำนวนเงินที่เกิดจากประมาณการทางบัญชีซึ่งขึ้นอยู่กับความไม่แน่นอนที่มีนัยสำคัญอาจถูกระบุว่าเป็นยอดคงเหลือทางบัญชีที่มีนัยสำคัญ และการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของผู้สอบบัญชีสำหรับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้อาจสูงขึ้น เนื่องจากมีความไม่แน่นอนในการประมาณการสูง

ก40ก. ในการประมาณการสถานการณ์ภายนอกที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงทางธุรกิจก็อาจมีอิทธิพลต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง ตัวอย่างเช่น พัฒนาการด้านเทคโนโลยีอาจทำให้สินค้าบางชนิดล้าสมัย ซึ่งเป็นเหตุให้สินค้าคงเหลือมีแนวโน้มที่จะแสดงยอดที่สูงเกินจริง ปัจจัยต่าง ๆ ภายในกิจการและในสภาพแวดล้อมของกิจการที่เกี่ยวข้องกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือ ทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล หลายประการหรือทุกประการก็อาจมีอิทธิพลต่อความเสี่ยงสืบเนื่องที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้โดยเฉพาะ ปัจจัยดังกล่าวอาจรวมถึง ตัวอย่างเช่น การขาดเงินทุนหมุนเวียนที่เพียงพอเพื่อการดำเนินงานต่อเนื่อง หรืออุตสาหกรรมที่กำลังถดถอยซึ่งจะเห็นได้จากธุรกิจที่ประสบความล้มเหลวเป็นจำนวนมาก

ก41. ความเสี่ยงจากการควบคุมเป็นผลมาจากประสิทธิผลของการออกแบบ การนำไปปฏิบัติ และการดูแลรักษาการควบคุมภายในโดยผู้บริหารในการที่จะระบุความเสี่ยงที่พบซึ่งเป็นอุปสรรคต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของกิจการเกี่ยวกับการจัดทางการเงินของกิจการ อย่างไรก็ตาม แม้ว่า



การควบคุมภายในจะถูกออกแบบและปฏิบัติตามอย่างดีเพียงใด การควบคุมภายในสามารถลดลง แต่ไม่สามารถกำจัดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินได้เนื่องจากข้อจำกัดสืบเนื่องจากการควบคุมภายใน ซึ่งรวมถึง ความเป็นไปได้ของข้อผิดพลาดหรือความผิดพลาดของมนุษย์ หรือความเป็นไปได้อันเนื่องมาจากการควบคุมจะถูกแทรกแซงโดยการสมรู้ร่วมคิด หรือการข้ามขั้นตอนอย่างไม่เหมาะสมโดยผู้บริหาร ด้วยเหตุนี้ความเสี่ยงจากการควบคุมบางส่วนจึงต้องมีอยู่เสมอ มาตรฐานการสอบบัญชีกล่าวถึงสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีต้องหรืออาจเลือกที่จะทดสอบประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการออกแบบการควบคุม เพื่อกำหนด ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่จะทำ<sup>2</sup>

ก42. การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอาจแสดงในรูปแบบเชิงปริมาณ เช่น ร้อยละ หรือในรูปแบบที่ไม่เป็นเชิงปริมาณ ไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม ความจำเป็นของผู้สอบบัญชีในการประเมินความเสี่ยงอย่างเหมาะสมมีความสำคัญกว่าวิธีการต่าง ๆ ที่อาจใช้ในการประเมิน มาตรฐานการสอบบัญชีโดยทั่วไปมักไม่กล่าวถึงความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแยกต่างหากจากกัน แต่จะกล่าวถึงการประเมินรวมกันในรูปแบบของ “ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ” มากกว่าการกล่าวถึงความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแยกต่างหาก อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540315 (ปรับปรุง 2564)<sup>3</sup> กำหนดให้ประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องแยกต่างหากจากและความเสี่ยงจากการควบคุมแยกต่างหากจากกันเพื่อเป็นเกณฑ์สำหรับการออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ รวมถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ได้ประเมินไว้ สำหรับการประมาณการทางบัญชีในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>4</sup> ในการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญนอกเหนือจากการประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแยกต่างหากจากกันหรือรวมกัน ขึ้นอยู่กับเทคนิคหรือวิธีการทางการสอบบัญชีและข้อพิจารณาในทางปฏิบัติที่เลือกใช้

ก43ก. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ได้รับการประเมินเพื่อกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ<sup>5</sup>

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้” ย่อหน้าที่ 7-17

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540315 (ปรับปรุง 2564) “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” ย่อหน้าที่ 16 “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ”

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 7(ข)

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 6

ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

...

ข้อจำกัดสืบเนื่องของการสอบบัญชี

...

ลักษณะของรายงานการทางการเงิน

...

ลักษณะของวิธีการตรวจสอบ

...

ความทันต่อเวลาของรายงานทางการเงินและความสมดุลระหว่างประโยชน์ที่ได้รับกับต้นทุนที่เสียไป

...

ก52. เมื่อพิจารณาวิธีการตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ก51 มาตรฐานการสอบบัญชีมีข้อกำหนดเกี่ยวกับการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี และกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้อง

- มีหลักเกณฑ์ในการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ โดยใช้วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง<sup>6</sup>
- ใช้การทดสอบและวิธีการอื่นในการตรวจสอบประชากรต่าง ๆ ในลักษณะที่จะให้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลแก่ผู้สอบบัญชีในการให้ได้มาซึ่งข้อสรุปเกี่ยวกับประชากรนั้น<sup>7</sup>

เรื่องอื่นที่มีผลกระทบต่อข้อจำกัดสืบเนื่องในการสอบบัญชี

...

การปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี

ลักษณะของมาตรฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18)

...

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

...

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 175-221+0

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 “การวิเคราะห์เปรียบเทียบ” และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 “การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี”

เนื้อหาของมาตรฐานการสอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 19)

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

ก61. ในกรณีที่เป็น การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่นจะให้คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีและแนวปฏิบัติในการปฏิบัติตามข้อกำหนดนั้น การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่นอาจ

- อธิบายให้ชัดเจนขึ้นว่า ข้อกำหนดมีความหมายอย่างไรหรือมีเจตนาที่จะครอบคลุมเรื่องใดบ้าง ซึ่งรวมถึงอธิบายว่าเหตุใดต้องมีวิธีปฏิบัติดังกล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชีบางฉบับ เช่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)
- ให้ตัวอย่างนโยบายและวิธีปฏิบัติที่อาจเหมาะสมในสถานการณ์ต่าง ๆ ในมาตรฐานการสอบบัญชีบางฉบับ เช่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) จะแสดงตัวอย่างต่าง ๆ ในกรอบ

แม้ว่าแนวปฏิบัติดังกล่าวจะไม่ถือเป็นข้อกำหนด แต่ก็เกี่ยวข้องกับการนำข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีไปปฏิบัติอย่างเหมาะสม การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่นอาจให้ข้อมูลเบื้องหลังความเป็นมาเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี

ข้อพิจารณาโดยเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็กข้อพิจารณาการปรับให้เหมาะสม

ก65ก. มีการรวมข้อพิจารณาการปรับให้เหมาะสมในมาตรฐานการสอบบัญชีบางฉบับ (เช่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)) ซึ่งให้ตัวอย่างของการนำข้อกำหนดไปปฏิบัติสำหรับทุกกิจการ ไม่ว่าลักษณะและสภาพแวดล้อมจะมีความซับซ้อนน้อยหรือที่ซับซ้อนมากก็ตาม กิจการที่มีความซับซ้อนน้อยหมายถึงกิจการที่อาจมีลักษณะตามที่ระบุในย่อหน้าที่ ก66

ก65ข. “ข้อพิจารณาโดยเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก” ที่รวมอยู่ในมาตรฐานการสอบบัญชีบางฉบับได้ถูกพัฒนาเริ่มแรกจากกิจการที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ อย่างไรก็ตาม ข้อพิจารณาบางเรื่องอาจมีประโยชน์ต่อการตรวจสอบกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่มีขนาดเล็ก

ก66. ในการระบุข้อพิจารณาเพิ่มเติมในการตรวจสอบกิจการขนาดเล็ก “กิจการขนาดเล็ก” หมายถึงกิจการที่โดยปกติมีลักษณะเชิงคุณภาพ เช่น

- (ก) ความเป็นเจ้าของและการบริหารรวมอยู่ในกลุ่มบุคคลจำนวนน้อย (มักเป็นเจ้าของคนเดียว ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือเป็นอีกองค์กรหนึ่งที่เป็นเจ้าของกิจการโดยที่เจ้าของมีลักษณะเชิงคุณภาพที่เกี่ยวข้อง) และ

- (ข) ข้อใดข้อหนึ่งหรือหลายข้อจากข้อต่อไปนี้
- (1) มีรายการที่ตรงไปตรงมาหรือไม่ซับซ้อน
  - (2) มีการบันทึกบัญชีไม่ซับซ้อน
  - (3) มีจำนวนสายงานธุรกิจน้อยและมีจำนวนผลิตภัณฑ์น้อยภายในสายงานธุรกิจ
  - (4) มีระบบการควบคุมภายในที่ง่ายกว่าข้อ
  - (5) มีระดับชั้นของผู้บริหารน้อยและผู้บริหารรับผิดชอบการควบคุมในวงกว้าง
  - (6) มีบุคลากรน้อย หลายคนมีหน้าที่รับผิดชอบในวงกว้าง

ลักษณะเชิงคุณภาพข้างต้นนี้ไม่ได้ครอบคลุมลักษณะเชิงคุณภาพโดยละเอียดทั้งหมด ไม่ใช่ลักษณะเชิงคุณภาพของกิจการขนาดเล็กโดยเฉพาะ และกิจการขนาดเล็กไม่จำเป็นต้องมีลักษณะเชิงคุณภาพข้างต้นนี้ครบทุกข้อ

ก67. [ถูกย้ายไปยังย่อหน้าที่ ก65ข]

ข้อพิจารณาเฉพาะของเครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

ก67ก. ข้อพิจารณาเฉพาะของเครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติที่รวมอยู่ในมาตรฐานการสอบบัญชีบางฉบับ (เช่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)) ได้รับการพัฒนาขึ้นเพื่ออธิบายวิธีการที่ผู้สอบบัญชีอาจประยุกต์ข้อกำหนดบางข้อเมื่อมีการใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติในการปฏิบัติวิธีตรวจสอบ

วัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีแต่ละฉบับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21)

...

การใช้วัตถุประสงค์เพื่อประเมินความต้องการวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21(ก))

...

การใช้วัตถุประสงค์เพื่อประเมินว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21(ข))

...

การปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง

ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22)

...

การไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนด (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23)

...

การไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24)

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี”

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

...

เงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการตรวจสอบ

...

ความเห็นชอบเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหาร

...

การควบคุมภายใน

...

ก18. ผู้บริหารต้องพิจารณาว่าการควบคุมภายในใดที่มีความจำเป็นต่อการจัดการทางการเงิน คำว่า “การควบคุมภายใน” รวมถึงกิจกรรมที่หลากหลายภายในองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายใน ซึ่งอาจถูกอธิบายว่าหมายถึง สภาพแวดล้อมการควบคุม กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ กระบวนการในการติดตามผลระบบการควบคุมภายใน ระบบสารสนเทศ (รวมถึงกระบวนการทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง) ที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินและการติดต่อสื่อสาร และกิจกรรมการควบคุม และการติดตามผลการควบคุม อย่างไรก็ตาม การแบ่งในลักษณะนี้ไม่จำเป็นต้องสะท้อนว่ากิจการใดกิจการหนึ่งจะออกแบบอย่างไร จะนำไปปฏิบัติและดูแลรักษา การควบคุมภายในให้เหมาะสมอย่างไร หรือจะจัดประเภทองค์ประกอบที่เฉพาะอย่างไร<sup>8</sup> การควบคุมภายในของกิจการ (โดยเฉพาะสมุดบัญชีและการบันทึกบัญชี หรือระบบบัญชี) จะสะท้อนความต้องการของผู้บริหาร ความซับซ้อนของธุรกิจ ลักษณะของความเสี่ยงที่ซึ่งกิจการมีอยู่ และกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ”

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

...

เอกสารหลักฐานเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบที่ใช้และหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ

...

การระบุนายการต่าง ๆ หรือเรื่องต่าง ๆ ที่ถูกทดสอบและการระบุผู้จัดทำและผู้สอบทาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9)

...

<sup>8</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ ๑๑1๕๑ และภาคผนวก 3†

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8)

...

ก17. ในการจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีของกิจการขนาดเล็กอาจพบว่า การบันทึกเรื่องต่าง ๆ ของการตรวจสอบรวมอยู่ด้วยกันในเอกสารหลักฐานเดียวกัน และมีการอ้างอิงไปยังเอกสารหลักฐานสนับสนุนตามความเหมาะสมนั้นก็มีประโยชน์และมีประสิทธิภาพ ตัวอย่างของเรื่องต่าง ๆ ที่อาจบันทึกรวมอยู่ด้วยกันในการตรวจสอบกิจการขนาดเล็ก รวมถึงความเข้าใจเกี่ยวกับกิจการ ธุรกิจและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ กลยุทธ์การตรวจสอบโดยรวมและแผนการตรวจสอบ ความมีสาระสำคัญตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320<sup>9</sup> ความเสี่ยงที่ประเมินได้ เรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญที่พบระหว่างการตรวจสอบ และข้อสรุปที่ได้

...

**มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) “การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน”**

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

...

วิธีการตรวจสอบเมื่อพบหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

...

การประเมินผลกระทบจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัย (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22)

ก23. ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 22 ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยซึ่งมีต่องานสอบบัญชีในด้านอื่น รวมถึงการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีและความเชื่อถือได้ของหนังสือรับรอง การพิจารณาผลกระทบต่อการสอบบัญชีจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยจะขึ้นอยู่กับความเกี่ยวข้องของการกระทำผิด และการปกปิดการกระทำผิด (ถ้ามี) ของกิจกรรมการควบคุมเฉพาะเรื่องและตำแหน่งของผู้บริหารหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องซึ่งปฏิบัติงานให้กิจการหรือปฏิบัติตามแนวทางของกิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ผู้มีอำนาจระดับสูงสุดของกิจการมีส่วนเกี่ยวข้องกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับด้วย ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 9 การปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีอาจให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 22

...

<sup>9</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 “ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี”

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล”

### การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

...

#### เรื่องที่ต้องสื่อสาร

...

ขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

ก12. การสื่อสารเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีได้ระบุไว้ช่วยให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีความเข้าใจเกี่ยวกับความเสี่ยงนั้น ๆ และเข้าใจว่าเหตุใดความเสี่ยงนั้นจึงต้องถูกกำหนดให้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ มีการพิจารณาเรื่องการตรวจสอบเป็นพิเศษ การสื่อสารเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญดังกล่าวยังมีส่วนช่วยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการปฏิบัติหน้าที่ความรับผิดชอบในการกำกับดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน

ก13. เรื่องที่สื่อสารอาจรวมถึง

- วิธีการของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญทั้งที่เกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด
- วิธีการของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อเรื่องที่น่าประหลาดใจที่มีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- วิธีการของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องของกิจการ
- การนำแนวคิดความมีสาระสำคัญมาใช้ในงานสอบบัญชี
- ...

ภาคผนวก 2 (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(ก) และ ก19-ก20)

### แง่มุมเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางบัญชี

การสื่อสารตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 16(ก) และคำอธิบายเพิ่มเติมในย่อหน้าที่ ก19-ก20 อาจรวมถึงประเด็นดังต่อไปนี้

...

### การประมาณการทางบัญชี

- สำหรับรายการบัญชีที่การประมาณการทางบัญชีมีความสำคัญ ประเด็นปัญหาที่จะต้องหารือตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 รวมถึงตัวอย่างเช่น
  - ผู้บริหารระบุถึงรายการ เหตุการณ์ และหรือเงื่อนไขเหล่านั้นอย่างไรเพื่อให้ทราบว่ามี ความจำเป็นที่จะต้องมีการจัดทำประมาณการทางบัญชีเพื่อรับรู้หรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 “การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ”

### คำนำ

#### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีในการสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายใน ที่ผู้สอบบัญชีพบจากการตรวจสอบงบการเงินไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการอย่างเหมาะสม มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดความสัมพันธ์อื่นของผู้สอบบัญชีในการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกิจการ และการออกแบบและทดสอบการควบคุมภายในนอกเหนือจากข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 โดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) กำหนดข้อกำหนดและให้แนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมในเรื่องความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีในการสื่อสารไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี
2. ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีเมื่อมีการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ<sup>4</sup> ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณากระบวนการควบคุมภายในของกิจการเพื่อที่จะออกแบบวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีอาจไม่เพียงระบุข้อบกพร่องของการควบคุมระหว่างกระบวนการประเมินความเสี่ยง แต่สามารถระบุได้ในทุกช่วงของการตรวจสอบ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ระบุถึงข้อบกพร่องที่พบที่ผู้สอบบัญชีจะต้องสื่อสารไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ

...

#### การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

การพิจารณาว่าข้อบกพร่องของการควบคุมภายในได้ถูกระบุขึ้นแล้วหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 7)

...

#### ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

- ก3. แนวคิดพื้นฐานเกี่ยวกับการควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมของกิจการขนาดเล็กค่อนข้างจะคล้ายคลึงกับกิจกรรมการควบคุมของกิจการขนาดใหญ่แต่ระเบียบการปฏิบัติจะมีความแตกต่างกัน นอกจากนั้น กิจกรรมการควบคุมบางประเภทอาจไม่จำเป็นสำหรับกิจการขนาดเล็กเนื่องจากการควบคุมที่กระทำโดยผู้บริหาร ตัวอย่างเช่น การที่ผู้บริหารมีอำนาจในการอนุมัติการให้วงเงินเชื่อแก่ลูกค้าและการอนุมัติการสั่งซื้อที่มีนัยสำคัญแต่เพียงผู้เดียว ทำให้เกิดประสิทธิผลในการควบคุมยอดคงเหลือและรายการทางบัญชีที่สำคัญและทำให้ความต้องการกิจกรรมการควบคุมในรายละเอียดที่มากขึ้นมีน้อยลงหรือไม่

...



**ข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6(ข) และ 8)**

ก8. การควบคุมอาจถูกออกแบบให้สามารถนำไปปฏิบัติได้โดยลำพังหรืออาจต้องนำไปปฏิบัติร่วมกัน เพื่อป้องกันหรือค้นพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างมีประสิทธิภาพ ยกตัวอย่างเช่น การควบคุมเรื่องลูกหนี้อาจประกอบด้วย การควบคุมโดยอัตโนมัติและการควบคุมด้วยมือที่ถูกรออกแบบมาให้นำไปปฏิบัติร่วมกันเพื่อป้องกันหรือค้นพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับยอดคงเหลือทางบัญชี ข้อบกพร่องของการควบคุมภายในข้อใดข้อหนึ่งอาจไม่สำคัญเพียงพอที่ทำให้เกิดข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญ อย่างไรก็ตาม ข้อบกพร่องหลายข้อรวมกันที่มีผลกระทบต่อยอดคงเหลือทางบัญชีเดียวกันหรือการเปิดเผยข้อมูลประเภทเดียวกัน สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องกัน หรือองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการประเภทเดียวกัน อาจเพิ่มความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ก่อให้เกิดข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญได้

**มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน”**

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

...

ลักษณะของการทุจริต

...

ความรับผิดชอบในการป้องกันและการตรวจพบการทุจริต

...

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

...

วันถือปฏิบัติ

...

วัตถุประสงค์

...

คำจำกัดความ

...

## ข้อกำหนด

## การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

12. ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200<sup>10</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดช่วงการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยต้องตระหนักว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตมีความเป็นไปได้เสมอ แม้ผู้สอบบัญชีจะมีประสบการณ์ในอดีตเกี่ยวกับความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหาร หรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก7-ก8)
13. ผู้สอบบัญชีอาจยอมรับว่ารายการบัญชีและเอกสารหลักฐานต่าง ๆ นั้น เป็นเอกสารที่แท้จริงหากผู้สอบบัญชีไม่ได้มีเหตุผลให้เชื่อเป็นอย่างอื่น หากมีเงื่อนไขหรือเหตุผลใดในระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ทำให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเอกสารต่าง ๆ อาจไม่ได้เป็นเอกสารจริง หรือเงื่อนไขที่ระบุในเอกสารได้มีการแก้ไขโดยไม่ได้มีการแจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบ ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบเพิ่มเติม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก9)
14. เมื่อผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการมีการตอบข้อสอบถาม หรือมีการปฏิบัติต่อคำร้องขอของผู้สอบบัญชีโดยขัดแย้งกัน ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบเรื่องดังกล่าวเพิ่มเติม

## การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

15. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) กำหนดให้มีการปรึกษาหารือกันภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ และให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องพิจารณาเรื่องต่าง ๆ ที่จะมีการสื่อสารกับสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่ไม่ได้เข้าร่วมในการปรึกษาหารือ<sup>11</sup> ในการปรึกษาหารือต้องมุ่งเน้นถึงความเป็นไปได้ที่รายการใดในงบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ซึ่งรวมถึงวิธีการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นด้วย โดยการปรึกษาหารือนั้นต้องดำเนินการโดยปราศจากความเชื่อที่ว่าผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการนั้นมีความซื่อสัตย์และสุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก10-ก11)

## วิธีการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง

16. เมื่อผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตามวิธีการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และรวมถึงระบบการควบคุมภายในของกิจการตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>12</sup> ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามแนวทางที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 2317-4324 ของมาตรฐานด้วย เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลอันเป็นประโยชน์ต่อการระบุถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 15

<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 17-18†0

<sup>12</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 5-24

### ผู้บริหารและบุคคลอื่นภายในกิจการ

...

### ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

20. หากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกรายไม่ได้มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการบริหารของกิจการ<sup>13</sup> ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจถึงวิธีที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้บริหารในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการระบุและการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริตของกิจการ รวมถึงการควบคุมภายในที่ผู้บริหารของกิจการได้กำหนดขึ้นเพื่อลดความเสี่ยงจากการทุจริต (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก19-ก21)

...

### ความสัมพันธ์ที่ผิดปกติหรือไม่ได้คาดหมายที่ระบุได้

...

### ข้อมูลอื่น ๆ

23. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ามีข้อมูลอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีได้รวบรวมไว้ที่อาจแสดงถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก22)

### การประเมินปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต

24. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินข้อมูลต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีได้รวบรวมไว้จากวิธีการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องว่า มีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตหรือไม่ แม้ว่าปัจจัยเสี่ยงอาจไม่ได้เป็นตัวบ่งชี้ถึงการทุจริตเสมอ แต่ในหลาย ๆ ครั้งที่ปัจจัยเสี่ยงแสดงถึงสถานการณ์ที่มีทุจริตเกิดขึ้น ดังนั้น ปัจจัยเสี่ยงอาจบ่งชี้ถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตได้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก23-ก27)

### การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

25. ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ผู้สอบบัญชีต้องระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในระดับของงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล<sup>14</sup>

<sup>13</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” ย่อหน้าที่ 13

<sup>14</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 28๕

26. ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่ารายได้ประเภทใด หรือรายการที่ก่อให้เกิดรายได้รายการใด หรือสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินเรื่องใดทำให้เกิดความเสี่ยงดังกล่าวบนข้อสันนิษฐานว่ามีความเสี่ยงจากการทุจริตในการรับรู้รายได้ ย่อหน้าที่ 47 กำหนดว่า ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเอกสารหลักฐานสนับสนุนข้อสรุป ถ้าข้อสันนิษฐานดังกล่าวใช้ไม่ได้กับสถานการณ์ของงานตรวจสอบนั้น ดังนั้น จึงไม่ระบุว่ากรรับรู้รายได้เป็นความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดกับข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก28-ก30)
27. ผู้สอบบัญชีต้องถือปฏิบัติว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีต้องระบุนำความเข้าใจถึงการควบคุมที่เกี่ยวข้องของกิจการ รวมถึงกิจกรรมการควบคุมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับซึ่งตอบสนองต่อความเสี่ยงและประเมินการออกแบบของการควบคุมดังกล่าวและพิจารณาว่าการควบคุมเหล่านั้นถูกนำไปปฏิบัติหรือไม่<sup>15</sup> เหล่านี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก31-ก32)

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้

การตอบสนองโดยรวม

...

วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้

...

วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุม

...

32. โดยไม่คำนึงถึงการประเมินความเสี่ยงของการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหารของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติตามตรวจสอบเพื่อที่จะ

(ก) ทดสอบความเหมาะสมของรายการในสมุดรายวันที่บันทึกในบัญชีแยกประเภทและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่ทำขึ้นเพื่อการจัดทำงบการเงิน โดยในการออกแบบและการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพื่อทดสอบรายการดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้อง

(1) สอบถามพนักงานที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติในการจัดทำรายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่ไม่เหมาะสมหรือไม่เกิดขึ้นเป็นประจำ

<sup>15</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 26(ก)(1) และ 26(ง)

- (2) เลือกรายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่นๆ ที่จัดทำขึ้นในช่วงสิ้นงวดบัญชี
- (3) พิจารณาถึงความจำเป็นที่จะทดสอบรายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่นๆ ตลอดงวดบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก41-ก44)

...

การประเมินหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก49)

...

ผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานต่อ

...

หนังสือรับรอง

...

การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

...

การรายงานการทุจริตต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม

...

การจัดทำเอกสารหลักฐาน

44. ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ<sup>16</sup> เพื่อแสดงถึงความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และเกี่ยวกับกระบวนการและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>17</sup> ดังต่อไปนี้

- (ก) การตัดสินใจที่สำคัญในช่วงของการปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเกี่ยวกับความเป็นไปได้ที่งบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต
- (ข) การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในระดับของงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงิน และ
- (ค) การควบคุมที่ระบุในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ประเมินไว้

...

<sup>16</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8-11 และย่อหน้าที่ ก6

<sup>17</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 389๑

## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ลักษณะของการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ 3)

...

**การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ** (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12-14)

ก7. การรักษาไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพนั้น ผู้สอบบัญชีต้องตั้งคำถามอย่างต่อเนื่องว่าข้อมูลหรือหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รวบรวมไว้นั้นอาจก่อให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ ซึ่งรวมถึง การพิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี และการควบคุมที่ระบุไว้ในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุม (ถ้ามี) ของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการจัดเตรียมและการจัดทำข้อมูล เนื่องจากลักษณะเฉพาะที่หลากหลายของการทุจริต ฉะนั้นการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีจึงมีความสำคัญเป็นอย่างมากในการพิจารณาถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

...

**การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ** (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

...

**วิธีการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง**

**การสอบถามผู้บริหาร**

การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17(ก))

...

**การสอบถามหน่วยงานตรวจสอบภายใน** (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19)

ก18. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) และรหัส 610 (ปรับปรุง) มีข้อกำหนดและจัดให้มีแนวทางในการตรวจสอบกิจการที่มีหน่วยงานตรวจสอบภายใน<sup>18</sup> โดยการดำเนินการตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตนั้น ผู้สอบบัญชีอาจสอบถามถึงการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ซึ่งรวมถึง

- วิธีการตรวจสอบ (หากมี) ของผู้ตรวจสอบภายในระหว่างปีเพื่อตรวจพบการทุจริต
- ผู้บริหารมีการดำเนินการอย่างน่าพอใจต่อเรื่องที่ตรวจพบจากวิธีการตรวจสอบหรือไม่

<sup>18</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 14(ก) และ 24(ก)(2) และ 29 และรหัส 610 (ปรับปรุง) “การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน”

การทำความเข้าใจต่อการทำหน้าที่กำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 20)

- ก19. ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการต้องกำกับดูแลระบบการติดตามดูแลความเสี่ยงการควบคุมทางการเงินและการปฏิบัติตามกฎหมายของกิจการในหลาย ๆ ประเทศ แนวทางปฏิบัติแบบบรรษัทภิบาลได้มีการพัฒนาขึ้นมาเป็นอย่างดี และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้ปฏิบัติหน้าที่อย่างต่อเนื่องในการกำกับดูแลการประเมินความเสี่ยงจากการทุจริต ซึ่งรวมถึงการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องของกิจการการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น เนื่องจากหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการอาจแตกต่างกันไปตามแต่ละกิจการและตามแต่ละประเทศ ผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องทำความเข้าใจถึงหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละบุคคล เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถทำความเข้าใจต่อการทำหน้าที่กำกับดูแลโดยบุคลากรที่เหมาะสม<sup>19</sup>
- ก20. การทำความเข้าใจต่อการทำหน้าที่กำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจทำให้ผู้สอบบัญชีทราบอย่างถี่ถ้วนถึงจุดอ่อนของกิจการต่อการทุจริตของผู้บริหาร และความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริต รวมถึงความสามารถและความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหารด้วย ผู้สอบบัญชีอาจทำความเข้าใจได้ในหลาย ๆ วิธีการ เช่น การเข้าร่วมประชุมหรือ การอ่านรายงานการประชุม หรือการสอบถามจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

...

การพิจารณาข้อมูลอื่น ๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23)

- ก22. นอกเหนือจากข้อมูลที่ได้รับจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบแล้ว ยังมีข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตได้ ซึ่งรวมถึงการหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งอาจช่วยให้ได้ข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อใช้ในการระบุความเสี่ยงดังกล่าว นอกจากนี้ ข้อมูลอื่น ๆ ที่ได้มาจากการรวบรวมการตอบรับงานและคงไว้ซึ่งงานสอบบัญชี และประสบการณ์ที่ได้จากการปฏิบัติงานด้านอื่น ๆ ให้แก่กิจการ เช่น งานสอบทานข้อมูลทางการเงินระหว่างกาล อาจเกี่ยวข้องกับการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

การประเมินปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24)

...

<sup>19</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก1-ก8 การปรึกษาหารือของผู้สอบบัญชีกับบุคคลที่กิจการมีโครงสร้างการกำกับดูแลที่ไม่ชัดเจน

ก25. ตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตและการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมได้แสดงไว้ในภาคผนวก 1 ซึ่งเป็นการแสดงตัวอย่างปัจจัยเสี่ยงแยกตามเงื่อนไข 3 ประการเมื่อมีการทำทุจริต

- สิ่งจูงใจหรือแรงกดดันที่จะทำการทุจริต
- โอกาสที่จะทำการทุจริต
- ความสามารถในการหาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนการกระทำทุจริต

ปัจจัยเสี่ยงการทุจริตอาจเกี่ยวข้องกับสิ่งจูงใจ แรงกดดัน หรือโอกาส ซึ่งเกิดจากสภาวะที่สร้างโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง โดยไม่พิจารณาถึงการควบคุม ปัจจัยเสี่ยงการทุจริต ซึ่งรวมถึงความลำเอียงที่ตั้งใจของผู้บริหาร เป็นปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่อง ตรวบไตที่มีผลต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง<sup>20</sup> ปัจจัยเสี่ยงการทุจริตยังอาจเกี่ยวข้องกับสภาวะภายในระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ให้โอกาสในการกระทำการทุจริตหรือที่อาจมีผลกระทบต่อทัศนคติหรือความสามารถของผู้บริหารในการหาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนการกระทำทุจริต ปัจจัยเสี่ยงการทุจริตที่สะท้อนถึงทัศนคติที่หาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนในการทำทุจริตนั้นอาจเป็นปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่ยากต่อการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี แต่กระนั้น ผู้สอบบัญชีควรตระหนักถึงความมีอยู่จริงของข้อมูลปัจจัยเสี่ยงดังกล่าวจากความเข้าใจเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการที่กำหนดไว้<sup>21</sup> แม้ว่าปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่จะกล่าวในภาคผนวก 1 นั้นจะครอบคลุมถึงสถานการณ์ต่าง ๆ อย่างกว้าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีอาจตรวจพบได้ แต่ปัจจัยเสี่ยงที่กล่าวนั้นเป็นเพียงตัวอย่างเท่านั้น ซึ่งในความเป็นจริงแล้วอาจมีปัจจัยเสี่ยงอื่น ๆ เพิ่มเติม

...

การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

ความเสี่ยงจากการทุจริตในการรับรู้รายได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26)

...

การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตและการทำความเข้าใจการควบคุมที่เกี่ยวข้องของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 27)

ก31. ผู้บริหารของกิจการอาจตัดสินใจตามลักษณะและขอบเขตของการควบคุมที่เลือกมาเพื่อนำไปปฏิบัติ และตามลักษณะและขอบเขตของความเสี่ยงที่ผู้บริหารได้คาดการณ์ไว้ ในการพิจารณาว่าการควบคุมใดควรที่จะนำมาปฏิบัติเพื่อป้องกันและตรวจพบการทุจริต ผู้บริหารต้องพิจารณาถึงความเสี่ยงที่งบการเงินจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต โดยในการตัดสินใจดังกล่าว ผู้บริหารอาจสรุปว่าไม่มีความคุ้มค่าที่จะนำการควบคุมเฉพาะไปปฏิบัติและคงไว้ เพื่อลดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

<sup>20</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 12(ฉ)

<sup>21</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 21



ก32. ดังนั้นจึงสำคัญสำหรับผู้สอบบัญชีที่จะต้องทำความเข้าใจถึงการควบคุมที่ผู้บริหารได้ออกแบบนำไปปฏิบัติ ใช้ และคงไว้ซึ่งการควบคุมดังกล่าวเพื่อป้องกันและตรวจพบการทุจริต ในกรณีดำเนินการเพื่อให้มาซึ่งความเข้าใจนั้นในการระบุการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ผู้สอบบัญชีอาจได้รับรู้ถึงประเด็นต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น ผู้บริหารเลือกที่จะยอมรับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการไม่มีการแบ่งแยกหน้าที่การทำงาน โดยข้อมูลต่าง ๆ ที่ได้รับมาจากการทำงานเข้าใจการระบุการควบคุมเหล่านี้ และการประเมินการออกแบบการควบคุมรวมทั้งการพิจารณาว่าการควบคุมเหล่านี้ได้นำไปปฏิบัติหรือไม่ อาจเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีในการระบุถึงปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต ซึ่งมีผลกระทบต่อการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีว่าเงินอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้

การตอบสนองโดยรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 28)

...

การมอบหมายและการควบคุมดูแลบุคลากร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 29(ก))

...

องค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้ในกระบวนการเลือกลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 29(ค))

...

วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30)

...

วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุม

รายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 32(ก))

...

ก42. นอกจากนั้น การพิจารณาของผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อันเนื่องมาจากการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุมในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกรายการในสมุดรายวัน<sup>22</sup> นั้นมีความสำคัญ เพราะระบบการประมวลผลอัตโนมัติและการควบคุมอาจลดความเสี่ยงจากการผิดพลาดที่ไม่ได้ตั้งใจได้ แต่ไม่สามารถป้องกัน

<sup>22</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 26(ก)(2)

ไม่ใ้บุคคลเข้าแทรกแซงระบบอัตโนมัติอย่างไม่เหมาะสมได้ ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินซึ่งจะถูกบันทึกในบัญชีแยกประเภทหรือในระบบรายงานทางการเงินแบบอัตโนมัติ นอกจากนี้ ในกรณีใช้ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศในการโอนย้ายข้อมูลแบบอัตโนมัติ อาจไม่มีหรือมีหลักฐานที่เห็นได้เพียงเล็กน้อยเกี่ยวกับการเข้าแทรกแซงระบบสารสนเทศ

ก43. เมื่อมีการระบุหรือเลือกรายการในสมุดรายวันหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ เพื่อการทดสอบ และกำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมที่ใช้ในการตรวจสอบเนื้อหาเกี่ยวกับรายการที่ได้เลือกไว้ ประเด็นพิจารณาที่เกี่ยวข้องมีดังต่อไปนี้

- การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต - ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตและข้อมูลอื่นที่ได้รับระหว่างการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีได้ประเมินไว้ อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุถึงประเภทเฉพาะของรายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ เพื่อการทดสอบ
- การควบคุมที่นำมาปฏิบัติใช้กับการบันทึกรายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ - การควบคุมการจัดทำและการบันทึกรายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่มีประสิทธิผล อาจช่วยลดขอบเขตของการตรวจสอบในการตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยให้ผู้สอบบัญชีทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม
- กระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงินของกิจการและลักษณะเฉพาะของหลักฐานที่ได้รับมา - ในกระบวนการบันทึกรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำของกิจการหลาย ๆ แห่ง โดยส่วนใหญ่จะมีทั้งขั้นตอนและวิธีการปฏิบัติการควบคุมที่จัดทำโดยบุคคลและจัดทำด้วยระบบอัตโนมัติ ในทำนองเดียวกัน กระบวนการบันทึกรายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ อาจมีทั้งวิธีการปฏิบัติและการควบคุมที่จัดทำโดยบุคคลและการจัดทำด้วยระบบอัตโนมัติเช่นกัน ซึ่งเมื่อมีการนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้ในกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน การบันทึกรายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ อาจอยู่ในรูปแบบของอิเล็กทรอนิกส์เท่านั้น
- ลักษณะของรายการในสมุดรายวันหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการทุจริต - รายการในสมุดรายวันหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่ไม่เหมาะสมมักจะมีลักษณะเฉพาะ ซึ่งลักษณะดังกล่าวอาจรวมถึงรายการที่ (ก) จัดทำกับบัญชีที่ไม่เกี่ยวข้องกัน ผิดปกติหรือ ไม่ค่อยได้ใช้ (ข) จัดทำโดยบุคลากรที่ไม่ได้มีหน้าที่ในการบันทึกรายการในสมุดรายวัน (ค) บันทึกรายการเมื่อสิ้นงวดบัญชีหรือบันทึกหลังการปิดงวดบัญชี ซึ่งไม่มีรายละเอียดอธิบายหรือมีเพียงเล็กน้อย (ง) จัดทำทั้งก่อนหรือระหว่างการจัดทำงบการเงิน ซึ่งไม่มีหมายเลขบัญชีหรือ (จ) ปัดเป็นตัวเลขกลมหรือตัวเลขที่ลงท้ายตรงกัน
- ลักษณะและความซับซ้อนของรายการบัญชี - รายการในสมุดรายวันหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่ไม่เหมาะสมอาจนำมาใช้กับบัญชีที่ (ก) มีลักษณะรายการที่ซับซ้อนหรือผิดปกติ (ข) มีการประมาณการทางบัญชีที่สำคัญและมีการปรับปรุงรายการเมื่อสิ้นงวดบัญชี (ค) เป็น

รายการที่ปกปิดการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในอดีต (ง) ไม่มีการทำรายการกระทบยอดอย่างสม่ำเสมอหรือมีความแตกต่างจากการกระทบยอด (จ) มีรายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หรือ (ฉ) เกี่ยวเนื่องกับความเสี่ยงที่ระบุว่าจะมีการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต เป็นต้น ในการตรวจสอบกิจการที่มีหลายสถานที่ตั้งหรือหลายส่วนงานนั้น ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงความจำเป็นในการเลือกรายการในสมุดรายวันจากหลาย ๆ สถานที่ตั้งด้วย

- รายการในสมุดรายวันหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่จัดทำไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจ - รายการในสมุดรายวันที่ไม่เป็นมาตรฐานอาจไม่ขึ้นอยู่กับลักษณะและขอบเขตของการควบคุมภายในที่ใช้ปฏิบัติกับรายการในสมุดรายวันที่ใช้เป็นประจำเพื่อบันทึกรายการ เช่น ยอดขาย ยอดซื้อ และการเบิกจ่ายเงินสดประจำเดือน

...

การประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 32(ข))

...

เหตุผลทางธุรกิจสำหรับรายการที่สำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 32(ค))

...

การประเมินหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 34-37)

...

การวิเคราะห์เปรียบเทียบในขั้นตอนสุดท้ายของการตรวจสอบเพื่อสรุปผลตรวจสอบโดยรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 34)

...

การพิจารณาถึงการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ได้ระบุไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35-37)

...

ผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานต่อ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 38)

...

หนังสือรับรอง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 39)

...

การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 40)

...

การติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 41)

...

ประเด็นอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ 42)

...

การติดต่อสื่อสารกับหน่วยงานการกำกับดูแลและหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมาย (อ้างถึงย่อหน้าที่ 43)

...

**ภาคผนวก 1**  
(อ้างถึงย่อหน้าที่ ก25)

### ตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต

ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่แสดงในภาคผนวกนี้เป็นตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีอาจพบในสถานการณ์ต่าง ๆ ภาคผนวกนี้จะแสดงถึงตัวอย่างของการทุจริต 2 ประเภทที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาของผู้สอบบัญชี ได้แก่ การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต และการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม โดยในแต่ละประเภทของการทุจริตนั้น ปัจจัยเสี่ยงต่าง ๆ จะถูกจัดประเภทตามเงื่อนไข 3 ประการ ซึ่งโดยทั่วไปแล้วมักเกิดขึ้นเมื่อมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ได้แก่ ก) สิ่งจูงใจ/แรงกดดัน ข) โอกาส ค) ทักษะ/การหาเหตุผลอันสมควร แม้ว่าปัจจัยเสี่ยงที่แสดงนี้จะครอบคลุมได้หลากหลายสถานการณ์ แต่เป็นเพียงแคตัวอย่างเท่านั้น ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงปัจจัยเสี่ยงอื่นเพิ่มเติมหรือที่แตกต่างไป ตัวอย่างทั้งหมดนี้ไม่ได้ครอบคลุมถึงสถานการณ์ทุกสถานการณ์ และตัวอย่างบางตัวอย่างอาจมีความสำคัญที่แตกต่างกัน ในกิจการที่มีขนาด ลักษณะความเป็นเจ้าของ หรือสถานการณ์ที่แตกต่างกัน นอกจากนี้ การจัดลำดับของตัวอย่างปัจจัยเสี่ยงดังต่อไปนี้ไม่ได้มีเจตนาที่จะแสดงถึงความสำคัญหรือความถี่ของการเกิดขึ้น

ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอาจเกี่ยวข้องกับสิ่งจูงใจหรือแรงกดดัน หรือโอกาส ซึ่งเกิดขึ้นจากสถานะต่าง ๆ ที่สร้างโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง โดยไม่พิจารณาถึงการควบคุม (นั่นคือ ความเสี่ยงสืบเนื่อง) ปัจจัยดังกล่าวถือว่าเป็นปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง (หากปัจจัยดังกล่าวเหล่านั้นมีผลความเสี่ยงสืบเนื่อง) และอาจเป็นผลมาจากความลำเอียงของผู้บริหาร ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับโอกาสในการทุจริต อาจเกิดจากปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่นที่ระบุได้ (ตัวอย่างเช่น ความซับซ้อนหรือความไม่แน่นอนอาจสร้างโอกาสในการทุจริต ซึ่งส่งผลให้เกิดโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลจากการทุจริต) ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับโอกาสในการทุจริตยังอาจเกี่ยวข้องกับสถานะของระบบการควบคุมภายในของกิจการ เช่น ข้อจำกัดหรือข้อบกพร่องในระบบการควบคุมภายในของกิจการที่สร้างโอกาสในการทุจริตดังกล่าว ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับทักษะหรือการหาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนการทำทุจริตอาจเกิดขึ้นจากข้อจำกัดหรือข้อบกพร่องของสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการเป็นการเฉพาะ

ปัจจัยเสี่ยงที่เกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต

ตัวอย่างต่อไปนี้ เป็นตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงที่เกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต

*สิ่งจูงใจ/แรงกดดัน*

ความมั่นคงทางการเงินหรือความสามารถในการทำกำไรที่มีผลกระทบจากเศรษฐกิจ อุตสาหกรรมหรือเงื่อนไขในการดำเนินธุรกิจของกิจการ ดังตัวอย่างต่อไปนี้

...

ผู้บริหารมีแรงกดดันอย่างมากที่จะตอบสนองต่อความต้องการหรือความคาดหวังของบุคคลอื่น อันเนื่องมาจากเหตุผลดังต่อไปนี้

...

ข้อมูลที่มีอยู่แสดงให้เห็นว่าผลการดำเนินงานของกิจการมีผลกระทบโดยตรงต่อสถานะทางการเงินส่วนบุคคลของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล จากเรื่องดังต่อไปนี้

...

*โอกาส*

ลักษณะของอุตสาหกรรมหรือการดำเนินธุรกิจของกิจการอาจทำให้มีการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต โดยสามารถเกิดขึ้นได้จากประเด็นดังต่อไปนี้

...

ความไม่มีประสิทธิภาพของผู้บริหารในการติดตามดูแลการดำเนินงานของกิจการ ซึ่งเป็นผลมาจาก

...

โครงสร้างองค์กรที่ซับซ้อนหรือไม่แน่นอน ตามหลักฐานเช่น

...

องค์ประกอบการควบคุมภายในมีความบกพร่อง ขอบกพร่องของการควบคุมภายใน ซึ่งอาจมีผลมาจากเหตุการณ์ดังต่อไปนี้

- การติดตามการควบคุมกระบวนการที่ไม่เพียงพอในการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ รวมถึงระบบการควบคุมอัตโนมัติ และการควบคุมการจัดทำรายงานทางการเงินระหว่างกาลไม่เพียงพอ (ในกรณีที่ต้องมีการรายงานต่อบุคคลภายนอก)
- มีอัตราการเปลี่ยนแปลงและการจ้างงานสำหรับพนักงานบัญชี ผู้ตรวจสอบภายในหรือพนักงานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศบ่อยซึ่งไม่มีประสิทธิภาพ
- ระบบบัญชีหรือระบบสารสนเทศที่ไม่มีประสิทธิภาพ รวมถึงมีข้อบกพร่องที่สำคัญในการควบคุมภายใน

*ทัศนคติ/การหาเหตุผลอันสมควร*

...

## ปัจจัยเสี่ยงที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม

ปัจจัยเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม สามารถจัดได้เป็น 3 ประเภทตามสถานการณ์ทั่วไปของการทุจริต ดังนี้ ก) สิ่งจูงใจ/แรงกดดัน ข) โอกาส ค) ทักษะ/การหาเหตุผลอันสมควร ปัจจัยเสี่ยงบางปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งเกิดจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตอาจถูกพบได้เมื่อมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งเกิดจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมเกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น การติดตามดูแลการดำเนินงานของกิจการที่ขาดประสิทธิผลของผู้บริหารและข้อบกพร่องอื่นในการควบคุมภายในของกิจการ อาจทำให้มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจาก ทั้งการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตหรือมีการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม ตัวอย่างที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มาจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม

### สิ่งจูงใจ/แรงกดดัน

...

### โอกาส

ลักษณะหรือสถานการณ์บางอย่างที่อาจก่อให้เกิดการใช้สินทรัพย์อย่างไม่เหมาะสมได้โดยง่าย ตัวอย่างของโอกาสที่ก่อให้เกิดการใช้สินทรัพย์ไปในทางที่ไม่เหมาะสมจะมากขึ้นเมื่อมีเหตุการณ์ดังต่อไปนี้

...

ระบบการควบคุมภายในของสินทรัพย์ต่าง ๆ ที่ไม่เพียงพอ อาจเพิ่มโอกาสให้การใช้สินทรัพย์อย่างไม่เหมาะสมมีมากขึ้น ตัวอย่างเช่น การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมอาจเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ดังต่อไปนี้

- การแบ่งแยกหน้าที่หรือการตรวจสอบที่ไม่เป็นอิสระอย่างเพียงพอ
- การกำกับดูแลรายจ่ายของผู้บริหารระดับสูงที่ไม่เพียงพอ ตัวอย่างเช่น ค่าเดินทาง และการเบิกจ่ายค่าใช้จ่ายอื่น
- การกำกับดูแลของผู้บริหารต่อพนักงานที่รับผิดชอบเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ไม่เพียงพอ ตัวอย่างเช่น การควบคุมดูแลหรือการติดตามดูแลสถานที่ตั้งที่ห่างไกลที่ไม่เพียงพอ
- กระบวนการในการคัดเลือกพนักงานที่ไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอสำหรับตำแหน่งงานที่สามารถเข้าถึงสินทรัพย์
- การบันทึกรายการการเก็บรักษาสินทรัพย์ที่ไม่เพียงพอ
- ระบบการมอบอำนาจและอนุมัติรายการที่ไม่เพียงพอ ตัวอย่างเช่น การจัดซื้อ
- การเก็บรักษาเงินสด เงินลงทุน สินค้าคงเหลือ หรือสินทรัพย์ถาวรไม่เหมาะสม
- ขาดกระบวนการกระทบยอดสินทรัพย์อย่างครบถ้วนและทันเวลา
- ขาดการจัดทำเอกสารหลักฐานที่เหมาะสมและทันเวลา ตัวอย่างเช่น การบันทึกรับคืนสินค้า
- ไม่มีการบังคับให้ลาพักร้อนสำหรับพนักงานที่ทำหน้าที่ในการควบคุมดูแลที่สำคัญ

- ผู้บริหารไม่มีความเข้าใจอย่างเพียงพอเกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งทำให้พนักงานในฝ่ายเทคโนโลยีสารสนเทศกระทำการอย่างไม่เหมาะสม
- การควบคุมการเข้าถึงรายการที่ถูกบันทึกโดยระบบอัตโนมัติ รวมถึงการควบคุมและการสอบทานบันทึกเหตุการณ์ของระบบคอมพิวเตอร์ที่ไม่เพียงพอ

#### ทัศนคติ/การหาเหตุผลอันสมควร

- ไม่ให้ความสำคัญกับความจำเป็นในการติดตามดูแลหรือลดความเสี่ยงในการใช้สินทรัพย์อย่างไม่เหมาะสม
- ไม่ให้ความสำคัญกับการควบคุมภายในที่ใช้ป้องกันการนำสินทรัพย์ไปใช้อย่างไม่เหมาะสม โดยการไม่ปฏิบัติตามการควบคุมที่มีอยู่หรือละเอียดที่จะแก้ไขข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่ตรวจพบ
- พฤติกรรมของพนักงานที่แสดงให้เห็นถึงความไม่ประทับใจหรือไม่พึงพอใจในกิจการ
- การเปลี่ยนแปลงในพฤติกรรมหรือวิถีการดำเนินชีวิต ซึ่งอาจแสดงว่าสินทรัพย์ถูกนำไปใช้อย่างไม่เหมาะสม
- การเพิกเฉยต่อการยกยอกจำนวนเล็กน้อย

#### ภาคผนวก 2

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก40)

### ตัวอย่างของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ประเมินไว้

ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นวิธีการตรวจสอบที่ใช้กับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต อันมีผลมาจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตและการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม แม้ว่าวิธีการตรวจสอบเหล่านี้จะครอบคลุมสถานการณ์ต่าง ๆ แต่ก็เพียงตัวอย่างเท่านั้น ดังนั้น จึงอาจไม่ใช่วิธีการที่เหมาะสมหรือจำเป็นที่สุดในแต่ละสถานการณ์ นอกจากนี้การจัดลำดับของวิธีการตรวจสอบที่เป็นตัวอย่างนี้ไม่มีเจตนาที่จะแสดงถึงความสำคัญของวิธีการตรวจสอบ

#### การพิจารณาในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

การตอบสนองเป็นการเฉพาะของผู้สอบบัญชีต่อการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตมีความหลากหลาย ขึ้นอยู่กับประเภทหรือองค์ประกอบของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตหรือสถานการณ์ที่ตรวจพบ รวมถึงยอดคงเหลือทางบัญชี ประเภทของรายการ และสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

ตัวอย่างของการตอบสนองเป็นการเฉพาะมีดังต่อไปนี้

...

- หากผลงานของผู้เชี่ยวชาญอื่นเป็นสิ่งจำเป็นและสำคัญต่อรายการใดในงบการเงิน เนื่องจากมีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลจากการทุจริตของรายการดังกล่าว อยู่ในระดับที่สูง ผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเกี่ยวกับข้อสมมติบางส่วนหรือทั้งหมดที่ผู้เชี่ยวชาญใช้ รวมถึงวิธีการและประเด็นที่ตรวจพบ เพื่อประเมินว่าประเด็นที่ตรวจพบมีความสมเหตุสมผลหรือไม่ หรือต้องว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญรายอื่น เพื่อประเมินความสมเหตุสมผลของผลงานของผู้เชี่ยวชาญดังกล่าว

...

การตอบสนองเป็นการเฉพาะต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเนื่องจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต

ตัวอย่างของการตอบสนองต่อการประเมินของผู้สอบบัญชีที่มีต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อันเนื่องมาจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตมีดังต่อไปนี้

...

**ภาคผนวก 3**  
(อ้างถึงย่อหน้าที่ ก49)

**ตัวอย่างของสถานการณ์ที่แสดงถึงความเป็นไปได้ในการทุจริต**

ตัวอย่างของสถานการณ์ดังต่อไปนี้ อาจแสดงถึงความเป็นไปได้ที่งบการเงินอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

...

**มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 “การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน”**

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

...

**เอกสารหลักฐาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)**

...

**ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก**

- ก21. ดังที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ก11 การจัดทำบันทึกช่วยจำสั้น ๆ ที่เหมาะสมอาจใช้เป็นหลักฐานในการจัดทำกลยุทธ์การสอบบัญชีในการตรวจสอบบัญชีของกิจการขนาดเล็ก สำหรับแผนการสอบบัญชี อาจใช้แนวการสอบบัญชีที่เป็นมาตรฐานหรือรายการเพื่อตรวจสอบความครบถ้วนของงานตรวจสอบ



(โปรดดูย่อหน้าที่ ก19) ซึ่งจัดทำขึ้นบนข้อสมมติที่ว่ากิจกรรมการควบคุม<sup>23</sup> ที่เกี่ยวข้องมีจำนวนน้อย โดยผู้สอบบัญชีควรปรับปรุงให้สอดคล้องกับสถานการณ์ของงานตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี

...

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 402 “ข้อพิจารณาในกรณีที่กิจการใช้บริการขององค์กรอื่น”

### คำนำ

#### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในกรณีที่กิจการใช้บริการจากองค์กรที่ให้บริการแห่งหนึ่งหรือหลายแห่ง โดยเฉพาะอย่างยิ่ง มาตรฐานฉบับนี้ได้อธิบายถึงวิธีการที่ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการจะนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ไปใช้ในการได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการที่ใช้บริการ รวมถึงระบบการควบคุมภายในของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินการตรวจสอบอย่างเพียงพอที่จะระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและออกแบบและปฏิบัติการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น

...

3. การบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้นั้นจะเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการก็ต่อเมื่อการบริการและการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการบริการเหล่านั้นเป็นส่วนหนึ่งของระบบสารสนเทศของกิจการที่ใช้บริการ (รวมถึงกระบวนการทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง) ที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินการจัดทำงบการเงิน แม้ว่าการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการโดยส่วนใหญ่จะเกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินเป็นส่วนหนึ่งของระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน แต่ก็อาจมีหรือการควบคุมอื่นที่เกี่ยวข้องที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชีด้วย เช่น การควบคุมเกี่ยวกับการดูแลทรัพย์สิน การบริการขององค์กรที่ให้บริการ เป็นส่วนหนึ่งของระบบสารสนเทศของกิจการที่ใช้บริการ (รวมถึงกระบวนการทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง) ที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน หากการบริการดังกล่าวมีผลกระทบต่อเรื่องใดเรื่องหนึ่งดังต่อไปนี้

(ก) วิธีที่ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญไหลผ่านมายังระบบสารสนเทศของกิจการที่ใช้บริการ (ไม่ว่าเป็นการผ่านด้วยมือหรือใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ) และข้อมูลนั้นได้รับจากภายในหรือภายนอกบัญชีแยกประเภททั่วไปและบัญชีแยกประเภทย่อยประเภทของรายการทางการค้าที่อยู่ภายใต้การดำเนินงานของกิจการที่ใช้บริการมีความสำคัญต่องบการเงินของกิจการที่ใช้บริการเรื่องดังกล่าวรวมถึงในกรณีที่การบริการของกิจการที่ใช้บริการมีผลกระทบต่อ

<sup>23</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 26(ก)

- (1) (ข) ขั้นตอนการปฏิบัติงาน (ทั้งที่อยู่ในระบบเทคโนโลยีสารสนเทศและระบบที่ปฏิบัติงานด้วยมือ) เมื่อมีรายการทางการค้าของกิจการที่ใช้บริการเกิดขึ้น มีการบันทึก ประมวลผล แก้ไขในกรณีที่จำเป็น รวมถึงการผ่านรายการไปยังสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป และการรายงานในงบการเงินวิธีการที่รายการค้าของกิจการที่ใช้บริการเริ่มต้น และวิธีที่ข้อมูลจากรายการนั้นได้รับการบันทึกบัญชี ประมวลผล แก้ไข (เมื่อจำเป็น) และรวมในบัญชีแยกประเภททั่วไป รวมถึงการได้รับการรายงานในงบการเงิน และ
- (2) วิธีการที่ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์และเงื่อนไข (นอกเหนือจากรายการค้า) ได้รับการรวบรวม ประมวลผล และเปิดเผยในงบการเงินโดยกิจการผู้ใช้บริการ
- (ข) (ค) บันทึกทางบัญชีที่เกี่ยวข้อง (ไม่ว่าจะอยู่ในรูปแบบทางอิเล็กทรอนิกส์หรือการเขียน) ข้อมูลประกอบ และ บัญชีในงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการ และบันทึกสนับสนุนอื่นที่เกี่ยวข้องกับการไหลผ่านของข้อมูลในย่อหน้าที่ 3(ก) ที่เกิดขึ้นมีการบันทึก การประมวลผล และการรายงานรายการทางการค้าของกิจการที่ใช้บริการ ทั้งนี้รวมถึงการแก้ไขข้อมูลที่ไม่ถูกต้องและการผ่านรายการไปยังสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป
- (ง) วิธีการที่ระบบสารสนเทศของกิจการที่ใช้บริการใช้ในการตรวจจับเหตุการณ์และเงื่อนไขต่าง ๆ (นอกเหนือจากรายการค้า) ที่มีความสำคัญต่องบการเงิน
- (คจ) กระบวนการรายงานทางการเงินที่ใช้ในการจัดเตรียมงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการจากบันทึกที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 3(ข) รวมถึงที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลและการประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ
- (ง) สภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการที่เกี่ยวข้องกับข้อ (ก) ถึง (ค) ข้างต้น
- (ฉ) การควบคุมเกี่ยวกับการจัดทำสมุดรายวันทั่วไป รวมถึงสมุดรายวันที่ไม่ได้อยู่ในรูปแบบมาตรฐานที่ใช้บันทึกรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ รายการทางการค้าที่ไม่ปกติหรือการปรับปรุงรายการ

...

### วัตถุประสงค์

7. ในกรณีที่กิจการที่ใช้บริการใช้บริการจากองค์กรที่ให้บริการ วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ คือ
- (ก) เพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในลักษณะและความสำคัญของการบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ และผลกระทบของการบริการดังกล่าวที่มีต่อระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ใช้บริการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชีอย่างเพียงพอต่อการระบุและประเมิน

เพื่อให้เกณฑ์ที่เหมาะสมต่อการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และ

- (ข) เพื่อออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น

...

#### ข้อกำหนด

การได้มาซึ่งความเข้าใจในบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ รวมถึงการควบคุมภายใน

...

10. ในการให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>24</sup> ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องระบุการควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุม<sup>25</sup> ประเมินถึงการออกแบบและการนำไปปฏิบัติของการควบคุมที่เกี่ยวข้อง ฌ กิจการที่ใช้บริการจากกิจการที่ใช้บริการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดทำ รวมถึงการนำการควบคุมดังกล่าวไปใช้กับรายการทางการค้าที่ประมวลผลโดยองค์กรที่ให้บริการ และประเมินการออกแบบและพิจารณาว่าการนำไปปฏิบัติหรือไม่<sup>26</sup> (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก12-ก14)
11. ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องพิจารณาการได้มาซึ่งความเข้าใจในลักษณะและความสำคัญของบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดทำ และผลกระทบของบริการดังกล่าวที่มีต่อระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ใช้บริการที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบอย่างเพียงพอเพื่อให้เกณฑ์ที่เหมาะสมในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
12. หากผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการไม่สามารถได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอจากกิจการที่ใช้บริการ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจจากวิธีการใดวิธีการหนึ่งหรือหลายวิธีดังต่อไปนี้
  - (ค) การเข้าตรวจเยี่ยมองค์กรที่ให้บริการ และการปฏิบัติตามวิธีการต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่จำเป็นเกี่ยวกับการควบคุมที่เกี่ยวข้อง ฌ องค์กรที่ให้บริการ หรือ
  - (ง) การให้ผู้สอบบัญชีอื่นปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่จำเป็นเกี่ยวกับการควบคุมที่เกี่ยวข้อง ฌ องค์กรที่ให้บริการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15-ก20)

<sup>24</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 12

<sup>25</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 26(ก)

<sup>26</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 26(ง)

การใช้รายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 เพื่อสนับสนุนความเข้าใจในองค์กรที่ให้บริการของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ

...

14. หากผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการวางแผนที่จะใช้รายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 เป็นหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อสนับสนุนความเข้าใจเกี่ยวกับการออกแบบและการนำไปปฏิบัติของการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องปฏิบัติดังต่อไปนี้

...

(ข) ประเมินถึงความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานจากรายงานความเข้าใจในการควบคุมภายในของกิจการที่ใช้บริการ ณ องค์กรที่ให้บริการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ และ

...

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

การได้มาซึ่งความเข้าใจในบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ รวมถึงการควบคุมภายใน

...

วิธีปฏิบัติเพิ่มเติมในกรณีที่ไม่สามารถได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอจากกิจการที่ใช้บริการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

...

ก19. ผู้สอบบัญชีอื่นอาจได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติตามวิธีการต่าง ๆ ที่กำหนดขึ้น เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่จำเป็นที่เกี่ยวข้องกับการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการเกี่ยวกับบริการที่ให้แก่อกิจการที่ใช้บริการ หากมีการจัดทำรายงานประเภท 1 หรือ รายงานประเภท 2 ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจให้ผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการปฏิบัติตามวิธีการต่าง ๆ เนื่องจากผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการนั้นมีความสัมพันธ์กับองค์กรที่ให้บริการอยู่แล้ว ซึ่งการใช้ผลงานของผู้สอบบัญชีอื่นโดยผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการนั้นต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ซึ่งเกี่ยวกับการทำความเข้าใจในประเด็นที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีอื่น (รวมถึงความเป็นอิสระและความสามารถทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชี) ความเกี่ยวข้องกังานของผู้สอบบัญชีอื่นทั้งในการวางแผนลักษณะ ขอบเขต และช่วงเวลาในการทำงานดังกล่าว รวมถึงการประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับมา

...

การใช้รายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 เพื่อสนับสนุนความเข้าใจในองค์กรที่ให้บริการของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13-14)

ก22. รายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 พร้อมด้วยข้อมูลเกี่ยวกับกิจการที่ใช้บริการอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการได้มาซึ่งความเข้าใจในเรื่องต่อไปนี้

- (ก) แง่มุมของการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ ซึ่งอาจส่งผลต่อการประมวลผลรายการทางการค้าของกิจการที่ใช้บริการ รวมถึงการใช้ขององค์กรที่ให้บริการช่วง
- (ข) ขั้นตอนที่สำคัญของรายการทางการค้าที่ดำเนินการผ่านองค์กรที่ให้บริการ เพื่อพิจารณาถึงจุดต่าง ๆ ในขั้นตอนการดำเนินรายการทางการค้านั้น อาจก่อให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการ
- (ค) วัตถุประสงค์ของการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ ซึ่งเกี่ยวเนื่องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการ และ
- (ง) การควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการได้มีการออกแบบและนำไปปฏิบัติจริงอย่างเหมาะสมเพื่อป้องกันหรือตรวจพบข้อผิดพลาดในการประมวลผลที่อาจก่อให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการหรือไม่

รายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 อาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอที่จะระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม รายงานประเภท 1 ไม่ได้แสดงให้เห็นถึงหลักฐานใด ๆ ที่เกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวข้อง

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้

...

การทดสอบการควบคุม

ก29. ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการถูกกำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ให้ออกแบบและดำเนินการทดสอบการควบคุมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวข้องในบางสถานการณ์ โดยในส่วนขององค์กรที่ให้บริการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว เมื่อ

...

ก30. หากไม่สามารถได้มาซึ่งรายงานประเภท 2 ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจต้องติดต่อกับองค์กรที่ให้บริการผ่านทางกิจการที่ใช้บริการเพื่อร้องขอให้จ้างผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการจัดทำรายงานประเภท 2 ซึ่งรวมถึงการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวข้องหรือผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจให้ผู้สอบบัญชีอื่นปฏิบัติตามวิธีการต่าง ๆ ณ องค์กรที่ให้บริการ เพื่อเป็นการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเหล่านั้น นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจเข้าไปตรวจเยี่ยมองค์กรที่ให้บริการและทดสอบการควบคุมที่เกี่ยวข้องหากองค์กรที่ให้บริการยินยอมให้ดำเนินการได้

การประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการจะอยู่บนพื้นฐานของหลักฐานที่ได้จากผลงานของผู้สอบบัญชีอื่นและวิธีการของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการที่ทำด้วยตนเองประกอบกัน

การใช้รายงานประเภท 2 เป็นหลักฐานการสอบบัญชีว่าการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการนั้นได้มีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ

...

ก33. นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการมีความจำเป็นต้องได้มาซึ่งหลักฐานเพิ่มเติมเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของการควบคุมที่เกี่ยวข้อง ณ องค์กรที่ให้บริการ ซึ่งอยู่นอกเหนือจากช่วงระยะเวลาที่ครอบคลุมในรายงานประเภท 2 หรือต้องพิจารณาวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม โดยปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาว่า การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการที่ปฏิบัติอยู่นอกเหนือจากช่วงระยะเวลาที่ครอบคลุมโดยรายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ อาจรวมถึง

...

- ความมีประสิทธิภาพของสภาพแวดล้อมการควบคุมและกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ใช้บริการ การติดตามผลการควบคุม ณ กิจการที่ใช้บริการ

ก34. หลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมที่อาจได้รับ ตัวอย่างเช่น การขยายการทดสอบการควบคุมในช่วงระยะเวลาที่เหลือ หรือการทดสอบกระบวนการติดตามผลการควบคุมของกิจการที่ใช้บริการ เพื่อติดตามผลระบบการควบคุมภายใน

...

ก39. ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการถูกกำหนดให้แจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญที่พบระหว่างการตรวจสอบให้ผู้บริหารและหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทราบอย่างทันท่วงที<sup>11</sup> นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการยังถูกกำหนดให้แจ้งแก่ผู้บริหารที่รับผิดชอบในระดับที่เหมาะสมทราบอย่างทันท่วงทีถึงข้อบกพร่องของการควบคุมภายในอื่นที่พบระหว่างการตรวจสอบซึ่งตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการเห็นว่ามีความสำคัญเพียงพอที่สมควรได้รับความสนใจจากผู้บริหาร<sup>12</sup> โดยประเด็นที่ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจพบระหว่างการตรวจสอบและอาจแจ้งต่อผู้บริหารและหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการที่ใช้บริการ รวมถึง

- การติดตามการควบคุมการควบคุมที่อยู่ภายในกระบวนการของกิจการในการติดตามผลระบบการควบคุมภายในได้ก็ตามที่สามารถนำไปปฏิบัติจริงโดยกิจการที่ใช้บริการ รวมถึงเรื่องต่าง ๆ ที่ระบุอยู่ในผลที่ได้รับจากรายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2

...

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”

### คำนำ

#### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีในการออกแบบและการนำการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ผู้สอบบัญชีได้ระบุและประเมินไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>27</sup> ไปปฏิบัติในการตรวจสอบงบการเงิน

#### วันถือปฏิบัติ

2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

#### วัตถุประสงค์

3. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้โดยผ่านการออกแบบและการนำไปปฏิบัติเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าวอย่างเหมาะสม

#### คำจำกัดความ

4. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
  - (ก) วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ หมายถึง วิธีการตรวจสอบที่ถูกออกแบบเพื่อตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระประกอบด้วย
    - (1) การทดสอบรายละเอียด (ของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล) และ
    - (2) วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ
  - (ข) การทดสอบการควบคุม หมายถึง วิธีการตรวจสอบที่ถูกออกแบบเพื่อประเมินความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมในการที่จะป้องกัน ตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

<sup>27</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญโดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ”

## ข้อกำหนด

## การตอบสนองโดยรวม

5. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและนำวิธีการตอบสนองโดยรวมไปปฏิบัติเพื่อตอบรับกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงินที่ได้ประเมินไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก3)

**วิธีการตรวจสอบที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้**

6. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบ ซึ่งลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการตรวจสอบจะเป็นพื้นฐานและสามารถตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก4-ก8 และ ก42-ก52)

7. ในการออกแบบวิธีการตรวจสอบเพื่อนำไปปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีต้อง

- (ก) พิจารณาถึงเหตุผลเพื่อประเมินในเรื่องต่อไปนี้ อันเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ สำหรับแต่ละประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ รวมถึง

- (1) ความเป็นไปได้และขนาดผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากลักษณะเฉพาะของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่มีนัยสำคัญ (กล่าวคือ ความเสี่ยงสืบเนื่อง) และ
- (2) การประเมินความเสี่ยงได้คำนึงถึงการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องหรือไม่ (กล่าวคือ ความเสี่ยงจากการควบคุม) ซึ่งการคำนึงถึงดังกล่าวกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้หลักฐานการสอบบัญชีเพื่อพิจารณาว่า การควบคุมมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ (กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะเชื่อถือวางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเพื่อกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ) และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก9-ก18)

- (ข) ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือมากขึ้นเมื่อการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีปรากฏว่าความเสี่ยงอยู่ในเกณฑ์ที่สูงขึ้น (อ้างถึงย่อหน้า ก19)

## การทดสอบการควบคุม

8. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบการทดสอบการควบคุมและทดสอบการควบคุมเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวข้องเมื่อ



- (ก) การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ของผู้สอบบัญชีได้คาดการณ์ว่าการควบคุมมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ (กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะเชื่อถือวางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเพื่อกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ) หรือ
- (ข) วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก20-ก24)

9. ในการออกแบบและการทดสอบการควบคุม ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือมากขึ้นเมื่อผู้สอบบัญชีได้ให้ระดับความน่าเชื่อถือในประสิทธิภาพของการควบคุมอยู่ในเกณฑ์ที่สูงขึ้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก25)

ลักษณะและขอบเขตของการทดสอบการควบคุม

10. ในการออกแบบการทดสอบการควบคุมและทดสอบการควบคุม ผู้สอบบัญชีต้อง

- (ก) ปฏิบัติวิธีการตรวจสอบอื่นร่วมกับการสอบถามเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ซึ่งรวมถึง
  - (1) การควบคุมนั้นได้มีการนำไปใช้อย่างไรในระหว่างงวดบัญชีที่ตรวจสอบ
  - (2) การควบคุมถูกนำไปปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอหรือไม่
  - (3) การควบคุมถูกนำไปปฏิบัติโดยบุคลากรใดหรือด้วยวิธีการอย่างไร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก26-ก29ก)
- (ข) สำหรับขอบเขตที่ยังไม่ได้มีการพิจารณา กำหนดว่าการควบคุมที่ทดสอบนั้นอิงกับการควบคุมอื่น (การควบคุมทางอ้อม) หรือไม่ หากเป็นเช่นนั้น มีความจำเป็นหรือไม่ที่จะต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อสนับสนุนความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมทางอ้อมอื่นนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก30-ก31)

ช่วงเวลาของการทดสอบการควบคุม

11. ผู้สอบบัญชีต้องทดสอบการควบคุม ณ จุดเวลาใดเวลาหนึ่งหรือตลอดช่วงระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะเชื่อถือในการควบคุมดังกล่าว เพื่อให้มีเกณฑ์ที่เหมาะสมในความเชื่อถือในการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีได้ตั้งใจไว้ ทั้งนี้ให้พิจารณาตามย่อหน้าที่ 12 และ 15 (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก32)

การใช้หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับในระหว่างการตรวจสอบระหว่างกาล

12. เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมในระหว่างการตรวจสอบระหว่างกาล ผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญของการควบคุมดังกล่าวที่เกิดขึ้นภายหลังการตรวจสอบระหว่างกาล และ

- (ข) กำหนดหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมที่ควรได้รับสำหรับช่วงเวลาที่เหลือ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก33-ก34)

การใช้หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อน

13. ในการกำหนดว่าการใช้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อนเหมาะสมหรือไม่ และหากเหมาะสม ช่วงระยะเวลาที่อาจเว้นก่อนทำการทดสอบการควบคุมในครั้งใหม่ควรเป็นเท่าใด ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้
- (ก) ความมีประสิทธิภาพขององค์ประกอบอื่นของระบบการควบคุมภายในของกิจการ รวมถึงสภาพแวดล้อมของการควบคุม กระบวนการเครดิตตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ และกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ
  - (ข) ความเสี่ยงที่เกิดจากลักษณะของการควบคุม รวมถึง เป็นการควบคุมโดยระบบที่ปฏิบัติด้วยมือหรือโดยระบบอัตโนมัติ
  - (ค) ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมทั่วไปด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ
  - (ง) ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมและการนำการควบคุมไปปฏิบัติโดยกิจการ รวมทั้งลักษณะและขอบเขตของการไม่ปฏิบัติตามการควบคุม ซึ่งผู้สอบบัญชีพบจากการตรวจสอบในงวดก่อน และมีการเปลี่ยนแปลงบุคลากร ซึ่งมีผลกระทบที่มีนัยสำคัญต่อการนำการควบคุมไปปฏิบัติหรือไม่
  - (จ) การไม่เปลี่ยนแปลงการควบคุมบางอย่างก่อให้เกิดความเสี่ยงเนื่องจากสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปหรือไม่
  - (ฉ) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและขอบเขตของการให้ความเชื่อถือการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก35)
14. หากผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะใช้หลักฐานการสอบบัญชีจากการตรวจสอบในงวดก่อนเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ผู้สอบบัญชีต้องมีหลักฐานของความเกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่องและความน่าเชื่อถือของหลักฐานดังกล่าว โดยการได้รับหลักฐานการสอบบัญชีว่ามีการเปลี่ยนแปลงการควบคุมที่มีนัยสำคัญ ซึ่งได้เกิดขึ้นหลังจากการตรวจสอบในงวดก่อนหรือไม่ ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีต้องได้หลักฐานโดยใช้วิธีการสอบถามร่วมกับการสังเกตการณ์หรือการตรวจเอกสารหลักฐานเพื่อยืนยันความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมเฉพาะเรื่องดังกล่าว และ
- (ก) หากมีการเปลี่ยนแปลง ซึ่งกระทบต่อความเกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่องของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อน ผู้สอบบัญชีต้องทดสอบการควบคุมในงวดปัจจุบัน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก36)
  - (ข) หากไม่มีการเปลี่ยนแปลงใด ผู้สอบบัญชีต้องทดสอบการควบคุมอย่างน้อยหนึ่งครั้งในทุกงวดที่สามของการตรวจสอบ และต้องทดสอบการควบคุมบางอย่างในการตรวจสอบแต่ละครั้ง เพื่อหลีกเลี่ยงความเป็นไปได้ของการทดสอบทุกการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะ

ให้ความเชื่อถือในการตรวจสอบปีใดปีหนึ่ง โดยไม่มีการทดสอบการควบคุมในการตรวจสอบอีก 2 ปีถัดมา (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก37-ก39)

การควบคุมที่มีต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

15. หากผู้สอบบัญชีวางแผนตั้งใจที่จะเชื่อถือการควบคุมที่มีต่อความเสี่ยง ซึ่งผู้สอบบัญชีกำหนดให้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องทดสอบการควบคุมดังกล่าวในงวดปัจจุบัน

การประเมินความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม

16. ในการประเมินความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวข้องที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจจะเชื่อถือ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบจากการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระบ่งชี้ว่าการควบคุมไม่มีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ อย่างไรก็ตาม การไม่พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระไม่ได้ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่ว่าการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ได้ทดสอบนั้นมีประสิทธิภาพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก40)

17. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพบว่าการไม่ปฏิบัติตามการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะเชื่อถือ ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามเป็นการเฉพาะเพื่อให้เข้าใจในประเด็นนั้น ๆ และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นตามมา และต้องพิจารณาว่า (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก41)

- (ก) การทดสอบการควบคุมที่ได้ทำไปนั้นได้ให้เกณฑ์ที่เหมาะสมสำหรับการเชื่อถือในการควบคุมหรือไม่
- (ข) การทดสอบการควบคุมเพิ่มเติมมีความจำเป็นหรือไม่ หรือ
- (ค) มีความจำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่อาจเกิดขึ้นหรือไม่

การตรวจสอบเนื้อหาสาระ

18. ไม่ว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้จะเป็นอย่างไร ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก42-ก47)
19. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าต้องใช้วิธีการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกเป็นวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก48-ก51)

วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่เกี่ยวกับกระบวนการในการปิดงบการเงิน

20. วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระของผู้สอบบัญชีต้องรวมวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวกับกระบวนการในการปิดงบการเงินดังต่อไปนี้
- (ก) ตรวจสอบความตรงกันหรือกระทบยอดข้อมูลในงบการเงินกับบันทึกทางบัญชีที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการตรวจสอบความตรงกันหรือการกระทบยอดข้อมูลในการเปิดเผยข้อมูลใน

งบการเงินไม่ว่าข้อมูลนั้นรวบรวมจากข้อมูลในสมุดแยกประเภททั่วไปและสมุดแยกประเภทย่อยหรือจากแหล่งข้อมูลอื่น และ

- (ข) ตรวจสอบรายการใบสำคัญทั่วไปและรายการปรับปรุงอื่นที่มีสาระสำคัญซึ่งบันทึกในระหว่างช่วงของการจัดทำงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก52)

วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

21. เมื่อผู้สอบบัญชีกำหนดว่า ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าวเป็นการเฉพาะในกรณีที่วิธีการตรวจสอบสำหรับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญประกอบด้วยวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียว วิธีการตรวจสอบดังกล่าวต้องรวมถึงการทดสอบรายละเอียดได้ด้วย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก53)

ช่วงเวลาของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

22. หากผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาลแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติวิธีการตรวจสอบสำหรับช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่ถึงวันสิ้นงวดโดย
- (ก) ตรวจสอบเนื้อหาสาระร่วมกับการทดสอบการควบคุมสำหรับช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่ถึงวันสิ้นงวด หรือ
- (ข) ตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียว หากผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเพียงพอ เพื่อให้เกณฑ์อย่างสมเหตุสมผลในการขยายผลสรุปการตรวจสอบจากช่วงการตรวจสอบระหว่างกาลถึงวันสิ้นงวด (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก54-ก57)
23. ถ้ามีการตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาลโดยที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้คาดการณ์ไว้เมื่อมีการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่ามีความจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง และลักษณะ ช่วงเวลา หรือขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ได้เคยวางแผนไว้ เพื่อให้ครอบคลุมช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่หรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก58)

ความเพียงพอของการแสดงรายการในงบการเงิน

24. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพื่อประเมินว่า การแสดงรายการในงบการเงินโดยรวมเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ในการประเมิน ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่างบการเงินนำเสนอในลักษณะที่สะท้อนให้เห็นถึงความเหมาะสมใน
- การจัดประเภทรายการและรายละเอียดของข้อมูลทางการเงิน และรายการค้าที่เกี่ยวข้อง เหตุการณ์ และเงื่อนไข และ
  - การนำเสนอโครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก59)

### การประเมินความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี

25. จากการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบและหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินก่อนที่จะสรุปผลการตรวจสอบว่า การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ยังมีความเหมาะสมหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก60-ก61)
26. ผู้สอบบัญชีต้องสรุปว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในการแสดงความเห็น ไม่ว่าหลักฐานนั้นจะสนับสนุนหรือขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก62)
27. หากผู้สอบบัญชีไม่ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลใดในงบการเงินที่มีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องพยายามให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติม หากผู้สอบบัญชียังไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างมีเงื่อนไข หรือเสนอรายงานอย่างไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน

### เอกสารหลักฐาน

28. ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเอกสารหลักฐานดังต่อไปนี้<sup>28</sup>
  - (ก) การตอบสนองโดยรวมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ในระดับงบการเงิน และลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ปฏิบัติ
  - (ข) การเชื่อมโยงระหว่างวิธีการตรวจสอบเหล่านั้นกับความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และ
  - (ค) ผลของการตรวจสอบ รวมถึงข้อสรุปในกรณีที่ยังมีความไม่ชัดเจน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก63)
29. หากผู้สอบบัญชีได้วางแผนที่จะใช้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อน ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำบันทึกข้อสรุปที่ได้เกี่ยวกับการให้ความเชื่อถือในการควบคุมดังกล่าวที่ได้ทดสอบในงวดก่อนไว้ในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ
30. เอกสารหลักฐานของผู้สอบบัญชีต้องแสดงให้เห็นว่าข้อมูลในงบการเงินมีข้อมูลตรงกันหรือกระทบยอดได้กับบันทึกทางบัญชีที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการตรวจสอบความตรงกันหรือการกระทบยอดการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ไม่ว่าข้อมูลนั้นรวบรวมจากข้อมูลในสมุดแยกประเภททั่วไปและสมุดแยกประเภทย่อยหรือจากแหล่งข้อมูลอื่น

<sup>28</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8-11 และย่อหน้าที่ ก6

## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

### การตอบสนองโดยรวม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 5)

- ก1. วิธีการตอบสนองโดยรวมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงินที่ได้ประเมินไว้อาจรวมถึง
- การเน้นความจำเป็นในการคงไว้ซึ่งการใช้วิจรณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพต่อกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี
  - การมอบหมายงานตรวจสอบให้แก่ผู้ช่วยที่มีประสบการณ์มากกว่าหรือบุคคลผู้ที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน หรือการใช้ผู้เชี่ยวชาญ
  - ให้การควบคุมดูแลที่มากขึ้นการเปลี่ยนแปลงลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดทิศทางและการควบคุมดูแลสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน และของการสอบทานงาน
  - การเพิ่มส่วนที่ไม่สามารถคาดการณ์ได้ในการเลือกวิธีการตรวจสอบที่จะใช้ต่อไป
  - การเปลี่ยนแปลงกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 หรือการเปลี่ยนแปลงวิธีการตรวจสอบที่วางแผนไว้ และอาจรวมถึงการเปลี่ยนแปลงในเรื่องต่อไปนี้
    - การกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320
    - แผนการของผู้สอบบัญชีในการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม และความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีที่จำเป็นเพื่อสนับสนุนการให้ความเชื่อถือว่าวางแผนไว้เกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อได้มีการระบุข้อบกพร่องในสภาพแวดล้อมการควบคุมหรือกิจกรรมการติดตามผลของกิจการ
    - ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ตัวอย่างเช่น อาจเป็นการเหมาะสมที่จะปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ณ วันที่ในงบการเงินหรือช่วงใกล้วันที่ในงบการเงิน ในกรณีที่ประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับสูง
  - ~~การเปลี่ยนแปลงลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการตรวจสอบทั่วไป เช่น การจัดให้มีการตรวจสอบโดยวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ณ วันสิ้นงวดแทนการตรวจสอบระหว่างกาล หรือปรับเปลี่ยนลักษณะของวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานที่น่าเชื่อถือมากขึ้น~~
- ก2. ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการที่ตรวจสอบ มีผลต่อการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงินและการตอบสนองโดยรวมของผู้สอบบัญชี เนื่องจากสภาพแวดล้อมการควบคุมที่มีประสิทธิภาพอาจทำให้ผู้สอบบัญชีมีความเชื่อมั่นในระดับที่สูงขึ้นเกี่ยวกับการควบคุมภายในและความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากภายในกิจการ ตัวอย่างเช่น อาจทำให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติ

วิธีการตรวจสอบบางอย่างในระหว่างกาลแทนการตรวจสอบ ณ วันสิ้นงวด อย่างไรก็ตาม ข้อบกพร่องของสภาพแวดล้อมการควบคุมจะส่งผลในทางตรงกันข้าม ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจตอบสนองต่อสภาพแวดล้อมการควบคุมที่ไม่มีประสิทธิภาพโดย

- ปฏิบัติวิธีการตรวจสอบที่มากขึ้น ณ วันสิ้นงวดแทนการตรวจสอบในระหว่างกาล
- รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้นด้วยวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ
- เพิ่มจำนวนสถานประกอบการเพื่อรวมในขอบเขตของการตรวจสอบ

ก3. ข้อพิจารณาที่กล่าวข้างต้นมีผลต่อการกำหนดวิธีการตรวจสอบโดยรวมของผู้สอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ เช่น การเน้นวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (การตรวจสอบเนื้อหาสาระ) หรือการใช้วิธีการทดสอบการควบคุมควบคู่กับวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (การใช้วิธีการตรวจสอบร่วมกัน) เป็นต้น

วิธีการตรวจสอบที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้

ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้า 6)

ก4. การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ระบุไว้ของผู้สอบบัญชีเป็นพื้นฐานในการพิจารณาวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมสำหรับการออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบต่อไป ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดว่า

- (ก) การทดสอบการควบคุมเพียงอย่างเดียวอาจทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้บางประเภทอย่างมีประสิทธิภาพ
- (ข) การใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวเหมาะสมสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้บางประเภท ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงไม่คำนึงถึงผลกระทบของการควบคุมในการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง ซึ่งอาจมีสาเหตุมาจากการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีไม่พบว่ามี การควบคุมที่มีประสิทธิภาพที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ หรือเนื่องจาก ผู้สอบบัญชีไม่ระบุว่ามีความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ จึงไม่จำเป็นต้องทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมการทดสอบการควบคุมอาจไม่มีประสิทธิภาพ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงอาจไม่วางแผนเพื่อทดสอบ ประสิทธิภาพ ของการปฏิบัติตามการควบคุมในการกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ หรือ
- (ค) การใช้วิธีการตรวจสอบร่วมกันระหว่างการทดสอบการควบคุมกับการตรวจสอบเนื้อหาสาระ เป็นวิธีการที่มีประสิทธิภาพ

ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม เมื่อการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญนั้นอยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ อย่างไรก็ตาม จากข้อกำหนดภายใต้ย่อหน้าที่ 18 ไม่ว่าจะเลือกวิธีการตรวจสอบวิธีใดและ ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้จะเป็นอย่างไร ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญ

- ก5. ลักษณะของวิธีการตรวจสอบ หมายถึง วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ (กล่าวคือ การทดสอบ การควบคุมหรือการตรวจสอบเนื้อหาสาระ) และประเภทของการตรวจสอบ (กล่าวคือ การตรวจ การสังเกตการณ์ การสอบถาม การขอคำยืนยัน การทดสอบการคำนวณ การทดสอบโดยการปฏิบัติซ้ำ หรือการวิเคราะห์เปรียบเทียบ) ลักษณะของวิธีการตรวจสอบเป็นสิ่งที่สำคัญที่สุดในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้
- ก6. ช่วงเวลาของวิธีการตรวจสอบ หมายถึง เวลาที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติวิธีการตรวจสอบ หรือช่วงของเวลาหรือวันที่ที่ผู้สอบบัญชีต้องการได้หลักฐานการสอบบัญชี
- ก7. ขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ หมายถึง ปริมาณที่จะปฏิบัติวิธีการตรวจสอบ เช่น ขนาดของ ตัวอย่างหรือจำนวนครั้งที่จะสังเกตการณ์กิจกรรมการควบคุมหนึ่ง ๆ
- ก8. การออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบ ซึ่งลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตขึ้นอยู่กับ และตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้ จะให้การเชื่อมโยงอย่างชัดเจนระหว่างวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี

การตอบสนองต่อความเสี่ยงในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้ (อ้างถึง ย่อหน้าที่ 7(ก))

ลักษณะ

- ก9. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) กำหนดว่า ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้โดยการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากการประเมินความเป็นไปได้ที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยคำนึงถึงวิธีการและระดับที่ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องมีผลต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง<sup>29</sup> ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีได้ประเมินไว้รวมถึงเหตุผลของความเสี่ยงที่ประเมินนั้นอาจมีผลต่อวิธีการตรวจสอบทั้งสองวิธีหรือวิธีที่ใช้ร่วมกัน เช่น ในกรณีที่มีความเสี่ยงที่ประเมินไว้มีสูง ผู้สอบบัญชีอาจยืนยันความครบถ้วนของเงื่อนไขของสัญญาเกี่ยวกับคู่สัญญานอกเหนือจากการตรวจเอกสาร นอกจากนี้วิธีการตรวจสอบวิธีหนึ่งอาจเหมาะสมกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้บางประเภท

<sup>29</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 31 และ 34



มากกว่าอีกวิธีหนึ่ง เช่น ในการตรวจสอบรายได้ การทดสอบการควบคุมอาจเป็นการตอบสนองที่เหมาะสมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ในเรื่องของความครบถ้วน ในขณะที่การตรวจสอบเนื้อหาสาระอาจเป็นการตอบสนองที่เหมาะสมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ในเรื่องของการเกิดขึ้นจริงของรายการ

- ก10. การกำหนดลักษณะของวิธีการตรวจสอบมีพื้นฐานจากการประเมินความเสี่ยง เช่น ในกรณีที่มีความเสี่ยงที่ประเมินไว้อยู่ในระดับต่ำเนื่องจากลักษณะเฉพาะของประเภทของรายการโดยมิได้คำนึงถึงการควบคุมที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดว่าวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบเพียงอย่างเดียวก็สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอได้ ในอีกกรณีหนึ่ง หากความเสี่ยงที่ประเมินไว้อยู่ในระดับต่ำ เนื่องจากผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมภายในของกิจการและผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะกำหนดวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยคำนึงถึงการควบคุมดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องทดสอบการควบคุมตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 8(ก) ตัวอย่างสำหรับกรณีดังกล่าวได้แก่ ประเภทของรายการที่มีลักษณะเหมือนกัน ไม่ซับซ้อน ซึ่งถูกประมวลผลเป็นประจำและควบคุมโดยระบบสารสนเทศของกิจการ

#### ช่วงเวลา

- ก11. ผู้สอบบัญชีอาจทดสอบการควบคุมหรือตรวจสอบเนื้อหาสาระในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาลหรือ ณ วันสิ้นงวด หากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสูงขึ้น ผู้สอบบัญชีมักตัดสินใจว่า การใช้วิธีตรวจสอบเนื้อหาสาระในช่วงเวลาที่ใกล้วันสิ้นงวดหรือ ณ วันสิ้นงวด จะมีประสิทธิผลมากกว่าการตรวจสอบช่วงเวลาก่อนวันสิ้นงวด หรือปฏิบัติงานตรวจสอบในช่วงเวลาที่ ไม่ได้แจ้งไว้หรือไม่สามารถคาดเดาได้ (ตัวอย่างเช่น การปฏิบัติงานตรวจสอบโดยการเลือกสถานประกอบการที่ไม่ได้แจ้งไว้ก่อน) ช่วงเวลาในการตรวจสอบมีความเกี่ยวข้องโดยเฉพาะเมื่อพิจารณาถึงการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริต เช่น ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่า ในกรณีที่มีความเสี่ยงที่จะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยเจตนาหรือมีการบิดเบือนบัญชี วิธีการตรวจสอบบัญชีโดยการขยายข้อสรุปที่ได้จากการตรวจสอบระหว่างกาลไปยังสิ้นงวดจะไม่มีประสิทธิผล
- ก12. ในอีกทางหนึ่ง การปฏิบัติงานตรวจสอบก่อนวันสิ้นงวดอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุประเด็นที่มีนัยสำคัญในช่วงเริ่มต้นของการตรวจสอบ และสามารถแก้ปัญหาได้โดยได้รับความช่วยเหลือจากฝ่ายบริหาร หรือสามารถพัฒนาวิธีการตรวจสอบที่มีประสิทธิผลเพื่อตอบสนองต่อประเด็นดังกล่าว
- ก13. นอกจากนั้น วิธีการตรวจสอบบางวิธีสามารถปฏิบัติได้ ณ วันสิ้นงวดหรือภายหลังวันสิ้นงวดเท่านั้น ตัวอย่างเช่น
- การตรวจสอบความตรงกันหรือการกระทบยอดข้อมูลในของงบการเงินกับรายการค้าที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการตรวจสอบความตรงกันหรือการกระทบยอดการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ไม่ว่าข้อมูลนั้นรวบรวมจากข้อมูลในสมุดแยกประเภททั่วไปและสมุดแยกประเภทย่อยหรือจากแหล่งข้อมูลอื่น

- การตรวจสอบรายการปรับปรุงที่จัดทำในช่วงการจัดทำงบการเงิน และ
  - วิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยง ซึ่ง ณ วันสิ้นงวด กิจการอาจมีการทำสัญญาการขายที่ไม่เหมาะสม หรือรายการค้ายังไม่สามารถสรุปยอดได้
- ก14. ปัจจัยอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งมีอิทธิพลต่อการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าจะปฏิบัติตามตรวจสอบบัญชีเมื่อใด รวมถึง
- สภาพแวดล้อมการควบคุม
  - ช่วงเวลาที่ข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีอยู่ (เช่น แฟ้มข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์อาจมีการบันทึกข้อมูลใหม่ที่ทับข้อมูลเดิม หรือขั้นตอนที่ต้องสังเกตการณ์อาจกระทำได้ในบางช่วงเวลาเท่านั้น)
  - ลักษณะของความเสี่ยง (เช่น หากมีความเสี่ยงเกี่ยวกับการทำให้รายได้เพิ่มสูงขึ้น เพื่อให้บรรลุรายได้ตามที่ได้ออกการันตีไว้ โดยการทำสัญญาขายปลอมภายหลังวันสิ้นงวด ผู้สอบบัญชีอาจต้องการตรวจสอบสัญญาที่มีอยู่ ณ วันสิ้นงวด)
  - ช่วงเวลาหรือวันที่ที่หลักฐานการสอบบัญชีมีความเกี่ยวข้อง
  - ระยะเวลาในการจัดทำงบการเงิน โดยเฉพาะในส่วนของการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งให้คำอธิบายเกี่ยวกับจำนวนเงินที่บันทึกในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น หรืองบกระแสเงินสด

#### ขอบเขต

- ก15. ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจในการกำหนดขอบเขตของการตรวจสอบที่จำเป็น หลังจากได้พิจารณาถึงความมีสาระสำคัญ ความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ และระดับของความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีวางแผนว่าจะได้รับ ในกรณีที่การใช้วิธีการตรวจสอบหลายวิธีร่วมกันสามารถทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ใดวัตถุประสงค์หนึ่ง ขอบเขตของวิธีการตรวจสอบแต่ละวิธีต้องพิจารณาแยกจากกัน โดยทั่วไป ผู้สอบบัญชีจะเพิ่มขอบเขตของการตรวจสอบหากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเพิ่มขึ้น เช่น ในการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริต การเพิ่มจำนวนตัวอย่างหรือการใช้วิธีตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบให้ละเอียดมากขึ้น อาจมีความเหมาะสม อย่างไรก็ตาม ขอบเขตของการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้นจะมีประสิทธิผลก็ต่อเมื่อวิธีการตรวจสอบนั้นสัมพันธ์กับความเสี่ยงนั้นโดยเฉพาะ
- ก16. การใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์ช่วย อาจช่วยให้การทดสอบรายการที่เป็นอิเล็กทรอนิกส์และแฟ้มข้อมูลทางบัญชีมีความละเอียดถี่ถ้วนมากขึ้น ซึ่งอาจเป็นประโยชน์เมื่อผู้สอบบัญชีตัดสินใจปรับเปลี่ยนขอบเขตการทดสอบ เช่น เมื่อมีการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริต เทคนิคดังกล่าวสามารถใช้เลือกตัวอย่างรายการจากแฟ้มข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์หลัก เรียงลำดับข้อมูลตามคุณลักษณะเฉพาะที่ต้องการ หรือทดสอบประชากรทั้งหมดแทนการเลือกตัวอย่าง

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

- ก17. สำหรับการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐ ข้อกำหนดที่ต้องมีเพื่อการตรวจสอบและข้อกำหนดพิเศษอื่นที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบอาจมีผลกระทบต่อข้อพิจารณาของผู้สอบบัญชีในการกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

- ก18. ในกิจการขนาดเล็กมาก ผู้สอบบัญชีอาจไม่พบกิจกรรมการควบคุมมากนัก หรือเอกสารของกิจการที่แสดงถึงการมีอยู่จริงหรือการปฏิบัติการควบคุมมีอยู่จำกัด ในกรณีดังกล่าว การตรวจสอบโดยการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเป็นหลักอาจมีประสิทธิภาพผลกว่า อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีซึ่งยากที่จะเกิดขึ้น การไม่มีกิจกรรมการควบคุมหรือองค์ประกอบอื่นของระบบการควบคุมภายใน อาจทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

ความเสี่ยงที่ประเมินอยู่ในเกณฑ์ที่สูงขึ้น (อ้างอิงย่อหน้า 7(ข))

- ก19. เมื่อต้องการหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือมากขึ้นเนื่องจากความเสี่ยงที่ประเมินอยู่ในเกณฑ์ที่สูงขึ้น ผู้สอบบัญชีอาจเพิ่มปริมาณของหลักฐาน หรือได้รับหลักฐานที่มีความเกี่ยวข้องและเชื่อถือได้มากขึ้น เช่น โดยการเน้นการใช้หลักฐานจากบุคคลภายนอกหรือการได้รับหลักฐานจากแหล่งที่มีความอิสระต่าง ๆ

การทดสอบการควบคุม

การออกแบบและการทดสอบการควบคุม (อ้างอิงย่อหน้า 8)

- ก20. การทดสอบการควบคุมจะทดสอบเฉพาะการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีกำหนดว่ามีการออกแบบมาอย่างเหมาะสมที่จะป้องกัน หรือตรวจพบ และแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง และผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะทดสอบการควบคุมเหล่านั้น หากมีการใช้การควบคุมที่แตกต่างกันอย่างมากในช่วงเวลาที่ต่างกันของช่วงเวลาที่ตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาการควบคุมแต่ละการควบคุมแยกจากกัน
- ก21. การทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมแตกต่างจากการทำความเข้าใจและการประเมินการออกแบบการควบคุมและการนำการควบคุมไปปฏิบัติ อย่างไรก็ตาม วิธีการตรวจสอบที่ใช้เป็นประเภทเดียวกัน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมในขณะเดียวกันกับการประเมินการออกแบบการควบคุมและการนำการควบคุมไปปฏิบัตินั้นมีประสิทธิภาพ
- ก22. แม้ว่าวิธีการประเมินความเสี่ยงบางอย่างอาจไม่ได้ออกแบบมาเพื่อเป็นการทดสอบการควบคุม โดยเฉพาะ แต่อาจให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเช่นเดียวกับการทดสอบการควบคุม ตัวอย่างของวิธีการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีดังกล่าวอาจรวมถึง

- การสอบถามเกี่ยวกับการใช้งบประมาณของฝ่ายบริหาร

- การสังเกตการณ์การเปรียบเทียบระหว่างงบประมาณค่าใช้จ่ายรายเดือนกับค่าใช้จ่ายจริงของฝ่ายบริหาร
- การตรวจสอบรายงานเกี่ยวกับการสืบหาสาเหตุของผลต่างระหว่างยอดตามงบประมาณและยอดที่เกิดขึ้นจริง

วิธีการตรวจสอบดังกล่าวทำให้ทราบถึงการออกแบบเกี่ยวกับนโยบายงบประมาณของกิจการและทราบว่านโยบายดังกล่าวได้มีการนำไปปฏิบัติหรือไม่ และยังอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการใช้นโยบายงบประมาณเพื่อที่จะป้องกันหรือตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในเรื่องของการจัดประเภทค่าใช้จ่าย

- ก23. นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจออกแบบการทดสอบการควบคุมที่จะทำควบคู่ไปกับการทดสอบรายละเอียดในรายการเดียวกัน ถึงแม้ว่าวัตถุประสงค์ของการทดสอบการควบคุมจะแตกต่างจากวัตถุประสงค์ของการทดสอบรายละเอียด แต่วัตถุประสงค์ทั้งสองสามารถบรรลุได้โดยการทดสอบรายการเดียวกันไปพร้อมกัน ซึ่งเรียกว่า การทดสอบเพื่อบรรลุสองวัตถุประสงค์ เช่น ผู้สอบบัญชีอาจออกแบบและประเมินผลของการตรวจสอบใบแจ้งหนี้เพื่อพิจารณาว่าได้มีการอนุมัติหรือไม่ ในขณะเดียวกันก็ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เป็นเนื้อหาของรายการได้ การออกแบบและการประเมินการทดสอบเพื่อบรรลุสองวัตถุประสงค์นั้น ให้พิจารณาแต่ละวัตถุประสงค์ของการทดสอบแยกจากกัน
- ก24. ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีอาจพบว่าไม่สามารถออกแบบวิธีการตรวจสอบเนื้อหาของใบแจ้งหนี้ให้มีประสิทธิภาพเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้<sup>30</sup> ทั้งนี้อาจเกิดขึ้นในกรณีที่กิจการดำเนินธุรกิจโดยใช้ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศและไม่จัดทำหรือจัดเก็บเอกสารประกอบรายการ นอกจากการจัดเก็บโดยระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเท่านั้น ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องทดสอบการควบคุมที่เกี่ยวข้องที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงซึ่งวิธีการตรวจสอบเนื้อหาของใบแจ้งหนี้เพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 8(ข)

หลักฐานการสอบบัญชีและการให้ความเชื่อถือในการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9)

- ก25. ผู้สอบบัญชีอาจต้องเพิ่มระดับความเชื่อมั่นในเรื่องความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมให้สูงขึ้นเมื่อผู้สอบบัญชีใช้หลักการตรวจสอบโดยเน้นเรื่องของการทดสอบการควบคุม โดยเฉพาะในกรณีที่เห็นว่า ไม่มีความเป็นไปได้หรือไม่สามารถปฏิบัติได้ในการได้มาซึ่งได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอโดยวิธีการตรวจสอบเนื้อหาของใบแจ้งหนี้เพียงอย่างเดียว

<sup>30</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 33๑๐

## ลักษณะและขอบเขตของการทดสอบการควบคุม

วิธีการตรวจสอบอื่นร่วมกับการสอบถาม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10(ก))

- ก26. การสอบถามเพียงอย่างเดียวนั้นไม่เพียงพอในการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีการตรวจสอบอื่นร่วมกับการสอบถาม การสอบถามร่วมกับการตรวจสอบเอกสารหรือการปฏิบัติซ้ำย่อมให้ความเชื่อมั่นมากกว่าการสอบถามและการสังเกตการณ์ เนื่องจากการสังเกตการณ์จะสัมพันธ์กับจุดเวลาที่สังเกตการณ์เท่านั้น
- ก27. ลักษณะของการควบคุมมีผลต่อวิธีที่ใช้ในการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีว่าการควบคุมได้ถูกนำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ เช่น หากเอกสารประกอบให้หลักฐานในเรื่องความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจที่จะรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมโดยการตรวจสอบเอกสารรายการนั้น อย่างไรก็ตาม การควบคุมบางอย่างอาจไม่มีเอกสารประกอบที่เกี่ยวข้อง เช่น อาจไม่มีเอกสารเกี่ยวกับการปฏิบัติงานในส่วนประกอบของสภาพแวดล้อมการควบคุมบางอย่าง เช่น การมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ หรือ กิจกรรมการควบคุมบางประเภท เช่น กิจกรรมการควบคุมอัตโนมัติซึ่งปฏิบัติโดยใช้คอมพิวเตอร์ ในสถานการณ์ดังกล่าว หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมอาจได้มาจากการสอบถามร่วมกับวิธีการอื่น เช่น การสังเกตการณ์หรือการใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์ช่วย

## ขอบเขตของการทดสอบการควบคุม

- ก28. เมื่อผู้สอบบัญชีต้องการหลักฐานที่มีความน่าเชื่อถือมากขึ้นเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุม การเพิ่มขอบเขตของการทดสอบการควบคุมอาจมีความเหมาะสม ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาประเด็นดังต่อไปนี้ร่วมกับระดับของความเชื่อถือในการควบคุม ในการกำหนดขอบเขตของการทดสอบการควบคุม
- ความถี่ที่กิจการได้ปฏิบัติตามการควบคุมในระหว่างช่วงเวลา
  - ความยาวของช่วงระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีจะเชื่อถือในความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม
  - อัตราการไม่ปฏิบัติตามการควบคุมที่ได้คาดการณ์ไว้
  - ความเกี่ยวข้องและความเชื่อถือได้ของหลักฐานการสอบบัญชีที่จะได้รับเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้
  - ขอบเขตของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการทดสอบการควบคุมอื่นที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530<sup>31</sup> ให้แนวปฏิบัติเพิ่มเติมเกี่ยวกับขอบเขตของการทดสอบ

<sup>31</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 “การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี”

ก29. เนื่องจากการประมวลผลโดยระบบเทคโนโลยีสารสนเทศมีลักษณะของความสม่ำเสมอ ผู้สอบบัญชีอาจไม่จำเป็นต้องเพิ่มขอบเขตการทดสอบการควบคุมที่ทำงานโดยอัตโนมัติ การควบคุมที่ทำงานโดยอัตโนมัติจะมีลักษณะการทำงานที่สม่ำเสมอเว้นแต่จะมีการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ (รวมถึงตาราง เพิ่มข้อมูล หรือข้อมูลถาวรอื่นที่ถูกนำมาใช้โดยโปรแกรมระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ) เมื่อผู้สอบบัญชีได้พิจารณาว่าการควบคุมที่ทำงานโดยอัตโนมัติทำงานได้ตามที่กำหนดไว้ (ซึ่งสามารถทำได้ทั้งในเวลาที่มีหรือนำการควบคุมมาปฏิบัติหรือในช่วงเวลาอื่น) ผู้สอบบัญชีอาจทดสอบการควบคุมเพื่อพิจารณาว่าการควบคุมมีประสิทธิภาพอย่างต่อเนื่องหรือไม่ การทดสอบดังกล่าวอาจรวมถึงการทดสอบการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศการพิจารณาว่า

- การเปลี่ยนแปลงโปรแกรมจะทำได้โดยเฉพาะกรณีที่มีการควบคุมการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมที่เหมาะสม
- โปรแกรมที่ใช้ในการประมวลผลรายการเป็นโปรแกรมที่ได้รับการอนุมัติ และ
- การควบคุมทั่วไปที่เกี่ยวข้องอื่นๆ มีประสิทธิผล

การทดสอบดังกล่าวยังอาจรวมถึง การพิจารณาว่าไม่มีการเปลี่ยนแปลงโปรแกรม ซึ่งอาจเป็นในกรณีที่กิจการใช้ซอฟต์แวร์สำเร็จรูปโดยไม่ได้มีการปรับเปลี่ยนหรือบำรุงรักษา เช่น ผู้สอบบัญชีอาจตรวจสอบบันทึกที่เกี่ยวข้องกับการรักษาความปลอดภัยทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีว่าไม่มีการเข้าถึงโปรแกรมโดยผู้ที่ไม่ได้รับอนุญาตในช่วงระยะเวลาที่ตรวจสอบ

ก29ก. ในทำนองเดียวกัน ผู้สอบบัญชีอาจทดสอบการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับบูรณภาพของข้อมูลของกิจการ หรือความครบถ้วนและความถูกต้องของรายงานที่จัดทำโดยระบบ หรือเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ การทดสอบการควบคุมเหล่านี้อาจรวมถึงการทดสอบการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่ครอบคลุมเรื่องดังกล่าวถึงในย่อหน้าที่ 10(ก) ในกรณีเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีอาจไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามการทดสอบใดเพิ่มเติมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวถึงในย่อหน้าที่ 10(ก)

ก29ข. หากผู้สอบบัญชีสรุปว่าการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศมีข้อบกพร่อง ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาลักษณะของความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง ซึ่งได้ระบุไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>32</sup> เพื่อใช้เป็นเกณฑ์สำหรับการออกแบบวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้ วิธีการตรวจสอบดังกล่าวอาจเกี่ยวข้องกับการกำหนดว่า

<sup>32</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 26(ค)(1)

- ความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องได้เกิดขึ้นจริงหรือไม่ ตัวอย่างเช่น ถ้าผู้ใช้งานมีสิทธิเข้าถึงระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศโดยไม่ได้รับอนุญาต (แต่ไม่สามารถเข้าถึงหรือแก้ไขบันทึก (ล็อก) ของระบบที่ระบุการเข้าถึงทั้งหมด) ผู้สอบบัญชีอาจตรวจบันทึก (ล็อก) ของระบบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีว่าผู้ใช้งานเหล่านั้นไม่ได้เข้าถึงระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศในระหว่างงวด
- มีการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่เป็นทางเลือกหรือที่สำรองไว้ หรือการควบคุมอื่นใด ที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ถ้ามี ผู้สอบบัญชีอาจระบุการควบคุมดังกล่าว (หากยังไม่ได้ระบุไว้แล้ว) แล้วจึงประเมินการออกแบบของการควบคุมเหล่านั้น กำหนดว่ามีการนำการควบคุมเหล่านั้นไปปฏิบัติ และทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ตัวอย่างเช่น หากการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการเข้าถึงของผู้ใช้งานมีข้อบกพร่อง กิจการอาจมีการควบคุมที่เป็นทางเลือกซึ่งผู้บริหารฝ่ายเทคโนโลยีสารสนเทศสอบทานรายงานการเข้าถึงของผู้ใช้งานในเวลาที่เหมาะสม สถานการณ์ที่การควบคุมในระบบงานอาจตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ อาจรวมถึงกรณีที่สารสนเทศซึ่งอาจได้รับผลกระทบจากข้อบกพร่องจากการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ สามารถกระทบยอดกับแหล่งข้อมูลภายนอก (เช่น ใบแจ้งยอดจากธนาคาร) หรือแหล่งข้อมูลภายในที่ไม่ได้รับผลกระทบจากข้อบกพร่องของการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศนั้น (เช่น ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ หรือแหล่งข้อมูลที่แยกต่างหาก)

การทดสอบการควบคุมทางอ้อม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10(ข))

ก30. ในบางสถานการณ์ อาจมีความจำเป็นในการให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อสนับสนุนความมีประสิทธิภาพของการควบคุมทางอ้อม (เช่น การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ) ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ก29 ถึง ก29ข ผู้สอบบัญชีอาจได้ระบุการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) เนื่องจากการควบคุมทางอ้อมเหล่านั้นสนับสนุนความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานของการควบคุมโดยอัตโนมัติ หรือสนับสนุนการดำรงไว้ซึ่งบูรณภาพของสารสนเทศที่ใช้ในการรายงานทางการเงินของกิจการ ซึ่งรวมถึงรายงานที่จัดทำโดยระบบ ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10(ข) ยืนยันว่าผู้สอบบัญชีอาจได้ทดสอบการควบคุมทางอ้อมบางด้านแล้วเพื่อตอบสนองต่อเรื่องดังกล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 10(ก) เช่น เมื่อผู้สอบบัญชีตัดสินใจที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการสอบทานรายงานข้อยกเว้นเกี่ยวกับรายการขายที่เกินกว่าวงเงินที่ได้รับอนุมัติของผู้ใช้รายงาน การสอบทานโดยผู้ใช้รายงานและการติดตามหาสาเหตุเป็นการควบคุมที่สัมพันธ์โดยตรงต่อผู้สอบบัญชี การควบคุมความถูกต้องของข้อมูลในรายงาน (เช่น การควบคุมทั่วไปทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ) ถือเป็น “การควบคุมทางอ้อม”

ก31. ~~เนื่องจากการประมวผลโดยระบบเทคโนโลยีสารสนเทศมีลักษณะของความสม่ำเสมอ หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการนำการควบคุมระบบงานแบบอัตโนมัติไปใช้เมื่อพิจารณาร่วมกับ หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการนำการควบคุมไปปฏิบัติสำหรับการควบคุมทั่วไปของกิจการ (โดยเฉพาะการควบคุมการเปลี่ยนแปลง) อาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่ครอบคลุมเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม~~

ช่วงเวลาของการทดสอบการควบคุม

ช่วงเวลาที่ตั้งใจให้ความเชื่อถือในการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11)

ก32. หลักฐานการสอบบัญชี ณ เวลาหนึ่งอาจเพียงพอต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี เช่น การทดสอบการควบคุมเกี่ยวกับการตรวจนับสินค้าคงเหลือของกิจการ ณ วันสิ้นงวด ในอีกด้านหนึ่ง หากผู้สอบบัญชีตั้งใจจะเชื่อถือในการควบคุมหนึ่ง ๆ ตลอดช่วงของเวลา ผู้สอบบัญชีควรใช้การทดสอบที่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมในช่วงเวลาที่เกี่ยวข้องนั้น เช่น การทดสอบดังกล่าวอาจรวมถึงการทดสอบการควบคุมในกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ

การใช้หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับในระหว่างการตรวจสอบระหว่างกาล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12(ข))

ก33. ปัจจัยที่เกี่ยวข้องในการพิจารณาว่าหลักฐานการสอบบัญชีใดที่ควรได้รับเพิ่มเติมเกี่ยวกับการควบคุมในช่วงเวลาที่เหลือภายหลังการตรวจสอบระหว่างกาลรวมถึง

- ความมีนัยสำคัญของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้
- การควบคุมที่ได้ทดสอบในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาล และการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญในการควบคุมดังกล่าวที่เกิดขึ้นหลังจากที่ได้ทดสอบในการตรวจสอบระหว่างกาล รวมถึงการเปลี่ยนแปลงในระบบสารสนเทศ การประมวผล และบุคลากร
- ระดับของหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีได้รับ
- ความยาวของช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่
- ขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะลดการตรวจสอบเนื้อหาสาระเนื่องจากการให้ความเชื่อถือในการควบคุม
- สภาพแวดล้อมการควบคุม

ก34. หลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมที่อาจได้รับโดยการขยายการทดสอบการควบคุมให้ครอบคลุมช่วงเวลาที่เหลืออยู่หรือการทดสอบการติดตามการควบคุมของกิจการ

การใช้หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

ก35. ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจใช้หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อนเมื่อผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบบางอย่างที่ทำให้แน่ใจว่าหลักฐานนั้นมีความเกี่ยวข้องและ



ความน่าเชื่อถืออย่างต่อเนื่องในงวดปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น ในการตรวจสอบงวดก่อน ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าการควบคุมที่ทำงานโดยอัตโนมัติทำงานได้ตามที่กำหนดไว้ ผู้สอบบัญชีควรได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อที่จะพิจารณาว่าการเปลี่ยนแปลงในการควบคุมที่ทำงานโดยอัตโนมัติที่มีผลกระทบต่อความต่อเนื่องของควมมีประสิทธิภาพของการทำงานหรือไม่ เช่น การสอบถามฝ่ายบริหารและตรวจสอบร่องรอยของรายการ ซึ่งบ่งชี้ถึงการเปลี่ยนแปลงในการควบคุมนั้น การพิจารณาหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงอาจมีผลทั้งต่อการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของหลักฐานการสอบบัญชีที่คาดว่าจะได้รับเกี่ยวกับควมมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมในงวดปัจจุบัน

การควบคุมที่เปลี่ยนแปลงไปจากการตรวจสอบงวดก่อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14(ก))

ก36. การเปลี่ยนแปลงอาจมีผลต่อความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับในงวดก่อน ซึ่งอาจทำให้หลักฐานดังกล่าวไม่สามารถใช้เป็นเกณฑ์สำหรับความเชื่อถือว่าต่อเนื่องในงวดปัจจุบัน เช่น การเปลี่ยนแปลงระบบที่ทำให้กิจการได้รับรายงานใหม่อาจไม่มีผลกระทบต่อความเกี่ยวข้องของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับในงวดก่อน อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงที่มีผลต่อข้อมูลที่เก็บสะสมไว้หรือทำให้ข้อมูลถูกคำนวณแตกต่างไปจากเดิมมีผลต่อความเกี่ยวข้องของหลักฐานการสอบบัญชีดังกล่าว

การควบคุมที่ไม่เปลี่ยนแปลงไปจากการตรวจสอบงวดก่อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14(ข))

ก37. การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีว่าจะเชื่อถือหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อนหรือไม่สำหรับการควบคุมที่

(ก) ไม่มีการเปลี่ยนแปลงไปหลังจากที่ได้มีการทดสอบในงวดก่อน และ

(ข) ไม่ใช่การควบคุมที่ช่วยลดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ นอกจากนั้น ระยะเวลาที่จะทดสอบการควบคุมดังกล่าวใหม่นั้น ก็ขึ้นอยู่กับการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพเช่นกัน แต่อย่างไรก็ตาม ต้องทดสอบใหมอย่างน้อยทุกปีทีสาม ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 14(ข)

ก38. โดยทั่วไป หากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอยู่ในระดับที่สูงขึ้น หรือการเชื่อถือในการควบคุมมีสูงขึ้น ช่วงห่างของระยะเวลาที่จะทดสอบใหม่ก็จะสั้นลง ปัจจัยที่อาจทำให้ช่วงห่างของระยะเวลาในการทดสอบใหม่ลดลง หรือก่อให้เกิดความไม่เชื่อถือในหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อน รวมถึงปัจจัยดังต่อไปนี้

- สภาพแวดล้อมการควบคุมที่มีข้อบกพร่อง
- กระบวนการการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการที่มีข้อบกพร่อง
- การควบคุมที่เกี่ยวข้องเป็นการปฏิบัติด้วยมือเป็นส่วนใหญ่
- การเปลี่ยนแปลงบุคลากร ซึ่งมีผลกระทบต่อความจำเป็นของการนำการควบคุมไปปฏิบัติ
- สถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปที่บ่งชี้ถึงความจำเป็นของการเปลี่ยนแปลงการควบคุม
- การควบคุมทั่วไปในระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีข้อบกพร่อง

- ก39. เมื่อมีการควบคุมเป็นจำนวนมากที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจเชื่อถือในหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อน การทดสอบการควบคุมบางอย่างในการตรวจสอบแต่ละครั้งจะให้ข้อมูลเกี่ยวกับความมีประสิทธิผลต่อเนื่องของสภาพแวดล้อมการควบคุม ซึ่งมีผลต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีว่าการเชื่อถือหลักฐานที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อนมีความเหมาะสมหรือไม่
- การประเมินความมีประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16-17)
- ก40. การตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจากวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี เป็นข้อบ่งชี้ที่หนักแน่นว่าการควบคุมภายในมีข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญ
- ก41. แนวคิดเรื่องความมีประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการควบคุมยอมรับว่า อาจมีการปฏิบัติที่แตกต่างไปจากการควบคุมที่กำหนดไว้ ซึ่งการปฏิบัติที่แตกต่างไปจากการควบคุมที่กำหนดไว้ อาจมีสาเหตุมาจากปัจจัย เช่น การเปลี่ยนแปลงบุคลากรหลัก ความผันผวนของปริมาณรายการตามฤดูกาลที่มีนัยสำคัญ และข้อผิดพลาดของบุคลากร อัตราการตรวจพบการไม่ปฏิบัติตามการควบคุมโดยเฉพาะเมื่อเปรียบเทียบกับอัตราที่ผู้สอบบัญชีคาดการณ์ไว้ อาจบ่งชี้ในเรื่องความไม่น่าเชื่อถือของการควบคุมที่จะช่วยลดความเสี่ยงในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ผู้สอบบัญชีได้ประเมินไว้

#### วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6 และ 18)

- ก42. ย่อหน้าที่ 18 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญ ~~โดยไม่คำนึงถึง~~ ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระอาจได้ปฏิบัติไปแล้ว เนื่องจากย่อหน้าที่ 6 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมซึ่งตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 18
- เมื่อการออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 6 ไม่ได้รวมถึงวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ หรือ
  - สำหรับแต่ละประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลซึ่งไม่ได้เป็นประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ แต่ถูกระบุว่ามีสาระสำคัญตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>33</sup>
  - ข้อกำหนดนี้สะท้อนให้เห็นความจริงที่ว่า (ก) การประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีเป็นการใช้ดุลยพินิจ ดังนั้น อาจไม่สามารถระบุถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ

<sup>33</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 36

ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้ทั้งหมด และ (ข) มีข้อจำกัดสืบเนื่องเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ซึ่งรวมถึง การแทรกแซงของผู้บริหาร

ก42ก. ไม่มีความจำเป็นต้องทดสอบสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ทุกเรื่องในประเภทของรายการยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญ ในการออกแบบวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่จะปฏิบัติ การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่มีความเป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผลที่การแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจะมีสาระสำคัญ (หากการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเกิดขึ้น) อาจช่วยในการระบุลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่จะปฏิบัติ

ลักษณะและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

ก43. ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดว่า

- การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเพียงอย่างเดียวเพียงพอที่จะลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ เช่น ในกรณีที่มีการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีได้รับการสนับสนุนจากหลักฐานการสอบบัญชีจากการทดสอบการควบคุม
- การทดสอบรายละเอียดเพียงอย่างเดียวเป็นวิธีที่เหมาะสม
- การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบรวมกับการทดสอบรายละเอียดเป็นการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ที่ดีที่สุด

ก44. โดยทั่วไป การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเป็นวิธีการที่เหมาะสมสำหรับรายการที่มีปริมาณมากที่มีแนวโน้มที่สามารถคาดการณ์ได้ตลอดเวลา มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520<sup>34</sup> ได้ให้ข้อกำหนดและแนวทางในการนำการวิเคราะห์เปรียบเทียบไปปฏิบัติในการสอบบัญชี

ก45. ลักษณะของการประเมินความเสี่ยงหรือลักษณะของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้มีความเกี่ยวข้องกับการออกแบบการทดสอบรายละเอียด เช่น ในการทดสอบรายละเอียดเกี่ยวกับความมีอยู่จริงหรือการเกิดขึ้นจริง ผู้สอบบัญชีอาจเลือกรายการจากจำนวนเงินที่รวมอยู่ในงบการเงินและรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง ในทางกลับกัน ในการทดสอบรายละเอียดเกี่ยวกับความครบถ้วน ผู้สอบบัญชีอาจเลือกรายการจากรายการที่คาดว่าจะรวมอยู่ในจำนวนเงินในงบการเงินที่เกี่ยวข้องและตรวจสอบว่ารายการดังกล่าวมีอยู่ในงบการเงินจริงหรือไม่

ก46. เนื่องจากการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้คำนึงถึงการควบคุมภายในที่ผู้สอบบัญชีวางแผนว่าจะทดสอบ ดังนั้น ขอบเขตของการตรวจสอบเนื้อหาสาระจะมากขึ้น เมื่อผลจากการทดสอบการควบคุมไม่เป็นที่น่าพอใจ อย่างไรก็ตาม การขยายขอบเขตของการตรวจสอบจะมีความเหมาะสมก็ต่อเมื่อวิธีการตรวจสอบนั้นมีความเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงนั้น

<sup>34</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 “การวิเคราะห์เปรียบเทียบ”

ก47. ในการออกแบบการทดสอบรายละเอียด ขอบเขตของการทดสอบโดยทั่วไปถือตามแนวคิดในเรื่องขนาดของตัวอย่าง อย่างไรก็ตาม ปัจจัยอื่นยังคงเกี่ยวข้องรวมถึงการใช้วิธีเลือกการทดสอบอื่นซึ่งอาจมีประสิทธิผลกว่า โปรดดูมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500<sup>35</sup>

การพิจารณาว่าจะใช้การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19)

ก48. การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกมักมีความเกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวกับยอดคงเหลือทางบัญชีและส่วนอื่นที่เป็นเรื่องยอดคงเหลือทางบัญชี แต่ไม่จำเป็นต้องจำกัดเฉพาะเพียงยอดคงเหลือทางบัญชีเท่านั้น เช่น ผู้สอบบัญชีอาจขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกเกี่ยวกับลักษณะเงื่อนไขของข้อตกลง สัญญา หรือรายการระหว่างกิจการกับบุคคลภายนอก วิธีการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกดังกล่าวยังอาจทำให้ได้รับหลักฐานเกี่ยวกับการไม่เกิดขึ้นของเงื่อนไขบางอย่าง ตัวอย่างเช่น การขอคำยืนยันเพื่อยืนยันว่าไม่มีข้อตกลงอื่นที่อาจเกี่ยวข้องกับการตัดยอดรายได้ของกิจการ สถานการณ์อื่น ๆ ที่วิธีการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ รวมถึง

- ยอดคงเหลือธนาคาร และข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์กับธนาคาร
- ยอดคงเหลือลูกหนี้การค้า และเงื่อนไขของสัญญา
- สินค้าคงเหลือซึ่งเก็บไว้โดยบุคคลที่สาม ณ คลังสินค้าที่จัดทำขึ้นเพื่อการผลิต หรือสินค้าฝากขาย
- เอกสารสิทธิในทรัพย์สินที่เก็บรักษาโดยที่ปรึกษากฎหมายหรือสถาบันการเงิน เพื่อการรักษาดูแลทรัพย์สินหรือเพื่อเป็นหลักทรัพย์ค้ำประกัน
- เงินลงทุนที่เก็บรักษาดูแลโดยบุคคลที่สาม หรือเงินลงทุนที่ซื้อจากนายหน้าซื้อขาย ซึ่งยังไม่มีการส่งมอบกัน ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน
- จำนวนเงินที่เป็นหนี้กับผู้ให้กู้ รวมถึงเงื่อนไขการชำระคืนและข้อจำกัดที่เกี่ยวข้อง
- ยอดคงเหลือเจ้าหนี้การค้า และเงื่อนไขของสัญญา

ก49. ถึงแม้ว่าการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในบางเรื่อง ยังมีสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้บางเรื่องที่ต้องการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่มีความเกี่ยวข้องน้อย เช่น การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับความสามารถในการเรียกเก็บหนี้ของยอดคงเหลือลูกหนี้น้อยกว่าในเรื่องความมียุ่จริง

ก50. ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกที่สร้างขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์อย่างหนึ่งอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องอื่นด้วย ตัวอย่างเช่น การขอคำยืนยันยอดคงเหลือธนาคารมักรวมการขอข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินอื่น ทั้งนี้ ข้อพิจารณาดังกล่าวอาจมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีว่าจะขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกหรือไม่

<sup>35</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 “หลักฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 10

ก51. ปัจจัยที่อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าจะใช้วิธีการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกเป็นวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระหรือไม่รวมถึง

- ความรู้ในเรื่องที่ขอคำยืนยันของผู้ให้คำยืนยัน ผลการตอบกลับจะมีความน่าเชื่อถือดีกว่าหากผู้ให้คำยืนยันมีพื้นฐานความรู้เกี่ยวกับข้อมูลที่ขอคำยืนยัน
- ความสามารถหรือความเต็มใจของผู้ให้คำยืนยันในการตอบคำยืนยัน เช่น ผู้ให้คำยืนยัน
  - อาจไม่ยอมรับความรับผิดชอบต่อการตอบการขอคำยืนยัน
  - อาจพิจารณาว่าการตอบคำยืนยันเป็นการสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายและเสียเวลา
  - อาจมีความกังวลเกี่ยวกับภาระหนี้สินในทางกฎหมายที่อาจเกิดขึ้นจากการตอบคำยืนยัน
  - อาจบันทึกบัญชีในสกุลเงินที่ต่างกัน หรือ
  - อาจดำเนินงานอยู่ในสภาพแวดล้อมที่การตอบกลับการขอคำยืนยันไม่ใช่งานที่มีนัยสำคัญในการทำงานประจำวัน

ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้ให้คำยืนยันอาจไม่ตอบกลับ หรือตอบกลับแบบง่าย ๆ หรือพยายามที่จะจำกัดความน่าเชื่อถือของการตอบกลับ

- ความเที่ยงธรรมของผู้ให้คำยืนยัน หากผู้ให้คำยืนยันเป็นบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกันกับกิจการ การตอบกลับอาจมีความน่าเชื่อถือน้อยลง

วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่เกี่ยวกับกระบวนการในการปิดงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 20)

ก52. ลักษณะ และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบโดยเนื้อหาสาระที่เกี่ยวกับกระบวนการปิดงบการเงินของผู้สอบบัญชีขึ้นอยู่กับลักษณะและความซับซ้อนในกระบวนการรายงานทางการเงินของกิจการและความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้อง

วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21)

ก53. ย่อหน้าที่ 21 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญเป็นการเฉพาะ หลักฐานการสอบบัญชีในรูปแบบของคำยืนยันจากบุคคลภายนอกที่ผู้สอบบัญชีได้รับโดยตรงจากผู้ให้คำยืนยันที่มีความเหมาะสมอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือในระดับสูงซึ่งผู้สอบบัญชีต้องการในการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่มีนัยสำคัญไม่ว่าจะเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด เช่น หากผู้สอบบัญชีระบุว่าฝ่ายบริหารอยู่ภายใต้ความกดดันในการทำกำไรให้เป็นไปตามที่คาดการณ์ไว้ อาจมีความเสี่ยงที่ฝ่ายบริหารอาจเพิ่มยอดขายโดยการรับรู้รายได้ที่ไม่เหมาะสมจากสัญญาการขายที่ยังไม่สามารถรับรู้รายได้ หรือการรับรู้รายได้จากการขายก่อนการส่งมอบสินค้า ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจออกแบบการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกเพื่อยืนยันทั้งยอดคงเหลือและรายละเอียดของข้อตกลงในการขาย รวมถึง วันที่ สิทธิในการคืนสินค้า และเงื่อนไขการส่งมอบสินค้า นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีอาจพบว่า การสอบถามผู้ที่ไม่เกี่ยวข้องทางการเงินภายในกิจการถึงการเปลี่ยนแปลงของ

ข้อตกลงในการขาย และเงื่อนไขการส่งมอบนั้นมีประสิทธิผลในการเสริมการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกดังกล่าว

ช่วงเวลาของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22-23)

ก54. โดยส่วนใหญ่ หลักฐานการสอบบัญชีจากวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ได้จากการตรวจสอบในงวดก่อนให้หลักฐานเพียงเล็กน้อยหรือไม่ได้ให้หลักฐานการสอบบัญชีเลยสำหรับงวดปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม มีข้อยกเว้น เช่น ความเห็นในทางกฎหมายที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อนเกี่ยวกับโครงสร้างธุรกรรมการแปลงสินทรัพย์เป็นหลักทรัพย์ ซึ่งไม่มีการเปลี่ยนแปลงอาจมีความเกี่ยวข้องในงวดปัจจุบัน ในกรณีดังกล่าว การใช้หลักฐานการสอบบัญชีจากวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ได้ทำในงวดก่อนโดยที่หลักฐานและเนื้อหาที่เกี่ยวข้องไม่ได้เปลี่ยนแปลงไปอาจมีความเหมาะสม ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิธีตรวจสอบในงวดปัจจุบันเพื่อให้มั่นใจว่าเรื่องดังกล่าวยังมีความเกี่ยวข้องที่ต่อเนื่อง

การใช้หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับในระหว่างการตรวจสอบระหว่างกาล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22)

ก55. ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเป็นการมีประสิทธิผลในการตรวจสอบเนื้อหาสาระในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาล และเปรียบเทียบและกระทบยอดข้อมูลเกี่ยวกับยอดคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดกับข้อมูลที่สามารถเปรียบเทียบกันได้ ณ ช่วงระหว่างกาลเพื่อ

- (ก) ระบุยอดที่มีความผิดปกติ
- (ข) ตรวจสอบยอดดังกล่าว และ
- (ค) ตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบหรือทดสอบรายละเอียดเพื่อทดสอบในช่วงเวลาตั้งแต่วันที่ทำการตรวจสอบระหว่างกาลถึงวันสิ้นงวด

ก56. การตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ทำในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาลโดยไม่ใช้วิธีตรวจสอบเพิ่มเติมในภายหลังจะเพิ่มความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะไม่สามารถตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจมีอยู่ ณ วันสิ้นงวด ความเสี่ยงดังกล่าวเพิ่มขึ้นหากช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่มีระยะเวลายาวขึ้น การพิจารณาว่าจะตรวจสอบเนื้อหาสาระในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาลหรือไม่ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้

- สภาพแวดล้อมการควบคุมหรือการควบคุมอื่นที่เกี่ยวข้อง
- ความพร้อมของข้อมูลภายหลังวันที่ตรวจสอบระหว่างกาลที่มีความจำเป็นต่อวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี
- วัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ
- ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้
- ลักษณะของประเภทของรายการ หรือยอดคงเหลือทางบัญชี และสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง
- ความสามารถของผู้สอบบัญชีในการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระหรือการใช้วิธีการ

ตรวจสอบเนื้อหาสาระร่วมกับการทดสอบการควบคุมที่เหมาะสม เพื่อให้ครอบคลุมช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่เพื่อลดความเสี่ยงที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจมีอยู่ ณ วันสิ้นงวดจะไม่ถูกตรวจพบ

ก57. ปัจจัยดังตัวอย่างต่อไปนี้อาจมีอิทธิพลต่อการพิจารณาว่าจะใช้การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบในช่วงเวลาตั้งแต่วันที่ตรวจสอบระหว่างกาลถึงวันสิ้นงวดหรือไม่

- ยอดคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดของประเภทของรายการ หรือยอดคงเหลือทางบัญชีสามารถที่จะคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ ในเรื่องของจำนวน ความมีนัยสำคัญโดยเปรียบเทียบ และองค์ประกอบ
- วิธีการสำหรับการวิเคราะห์และปรับปรุงประเภทของรายการ หรือยอดคงเหลือทางบัญชีดังกล่าวในช่วงระหว่างกาลและการตัดยอดการบันทึกบัญชีที่เหมาะสมของกิจการมีความเหมาะสมหรือไม่
- ระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินสามารถที่จะให้ข้อมูลเกี่ยวกับยอดคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดและรายการในช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่ได้อย่างเพียงพอหรือไม่ เพื่อที่จะตรวจสอบ
  - (ก) รายการหรือการบันทึกที่มีความผิดปกติอย่างมีนัยสำคัญ (รวมถึงรายการที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวด หรือใกล้วันสิ้นงวด)
  - (ข) สาเหตุของการผันผวนที่มีนัยสำคัญอื่น หรือการไม่เกิดการผันผวนตามที่ได้คาดการณ์ไว้ และ
  - (ค) การเปลี่ยนแปลงขององค์ประกอบของประเภทของรายการ หรือยอดคงเหลือทางบัญชี

การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ตรวจพบในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23)

ก58. เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่าต้องปรับเปลี่ยนลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ได้เคยวางแผนไว้เพื่อครอบคลุมระยะเวลาที่เหลืออยู่ เนื่องจากตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาลที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้คาดการณ์ไว้ การปรับเปลี่ยนดังกล่าวอาจรวมถึงการขยายวิธีการหรือการปฏิบัติวิธีเดียวกับที่เคยปฏิบัติในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาลสำหรับ ณ วันสิ้นงวด

ความเพียงพอของการแสดงรายการในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24)

ก59. การประเมินความเหมาะสมของการแสดงรายการ การเตรียมการและเนื้อหาในงบการเงินรวมถึงการพิจารณาค่าศัพท์ที่ใช้ให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ระดับของรายละเอียดที่เปิดเผย การจัดรวมหรือการจัดแยกย่อยของจำนวนเงิน และเกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดจำนวนเงิน

การประเมินความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 25-27)

ก60. การตรวจสอบงบการเงินเป็นกระบวนการที่สะสมและมีการทำซ้ำ เมื่อผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีตามแผนงานที่ได้วางไว้ หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับอาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องปรับเปลี่ยนลักษณะ ช่วงเวลา หรือขอบเขตของการตรวจสอบจากที่ได้วางแผนไว้ ผู้สอบบัญชีอาจได้รับข้อมูลที่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญจากข้อมูลที่ใช้ในการประเมินความเสี่ยง เช่น

- จำนวนของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบโดยวิธีการตรวจสอบ เนื้อหาสาระอาจเปลี่ยนแปลงดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงและอาจบ่งชี้ถึงข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญ
- ผู้สอบบัญชีอาจทราบถึงข้อบกพร่องของบันทึกทางบัญชี หรือการบันทึกบัญชีที่ขัดแย้งกับหลักฐานหรือไม่มีหลักฐานประกอบ
- การวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ทำในขั้นของการสอบทานข้อมูลโดยรวมอาจบ่งชี้ถึงความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ไม่พบก่อนหน้านี

ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจต้องประเมินแผนการตรวจสอบใหม่โดยพิจารณาจากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้ที่ได้มีการพิจารณาใหม่ทั้งหมดหรือบางส่วนและผลกระทบต่อสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ และสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) อธิบายถึงแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการปรับเปลี่ยนแปลงการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี<sup>36</sup>

ก61. ผู้สอบบัญชีไม่สามารถสมมติได้ว่า เหตุการณ์การทุจริตหรือข้อผิดพลาดเป็นเหตุการณ์เดียวที่เกิดขึ้น ดังนั้น การพิจารณาว่าการตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจะมีผลอย่างไรต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้จึงเป็นเรื่องสำคัญในการกำหนดว่าการประเมินความเสี่ยงยังมีความเหมาะสมอยู่หรือไม่

ก62. ปัจจัยดังตัวอย่างต่อไปนี้มีอิทธิพลต่อดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในเรื่องหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

- ความมีนัยสำคัญของโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และโอกาสที่จะมีผลกระทบที่มีสาระสำคัญต่องบการเงิน ทั้งในแต่ละรายการหรือเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงรายการอื่น ๆ ที่อาจเกิดขึ้น
- ความมีประสิทธิภาพของการตอบสนองของฝ่ายบริหารและความมีประสิทธิภาพของการควบคุมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยง
- ประสบการณ์ที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อนเกี่ยวกับโอกาสของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในเรื่องที่มีลักษณะคล้ายกัน

<sup>36</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 53๑+



- ผลจากการปฏิบัติวิธีตรวจสอบ รวมถึงวิธีการตรวจสอบดังกล่าวทำให้ทราบถึงการทุจริตหรือข้อผิดพลาดหรือไม่
- แหล่งข้อมูลและความเชื่อถือได้ของข้อมูลที่มีอยู่
- ความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชี
- ความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งและระบบการควบคุมภายในของกิจการ

### เอกสารหลักฐาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 28)

ก63. ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจเกี่ยวผู้ประกอบวิชาชีพในการกำหนดรูปแบบและขอบเขตของการจัดทำเอกสารหลักฐานการสอบบัญชี ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะ ขนาด และความซับซ้อนของกิจการ รวมถึงระบบการควบคุมภายในของกิจการ ความพร้อมของข้อมูลที่ได้จากกิจการ และวิธีการตรวจสอบและเทคโนโลยีที่ใช้ในการตรวจสอบ

### มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 “หลักฐานการสอบบัญชี”

#### การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

#### หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 6)

ก1. หลักฐานการสอบบัญชี เป็นเรื่องจำเป็นที่ใช้สนับสนุนความเห็นและรายงานของผู้สอบบัญชี หลักฐานการสอบบัญชีต้องมีการรวบรวมและได้รับจากวิธีการตรวจสอบในระหว่างการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม หลักฐานการสอบบัญชีอาจรวมถึงข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งอื่น เช่น การตรวจสอบในงวดก่อน (ทำให้ผู้สอบบัญชีได้ประเมินว่าข้อมูลดังกล่าวยังคงเป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความเกี่ยวข้องและเชื่อถือได้สำหรับการตรวจสอบในงวดปัจจุบันระบุได้ว่าการเปลี่ยนแปลงใดเกิดขึ้นหรือไม่ตั้งแต่การตรวจสอบงวดก่อน ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบในงวดปัจจุบัน) หรือวิธีการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีในการรับงานสำหรับลูกค้าใหม่หรือการรับงานจากลูกค้าเดิมต่อจากงวดก่อน นอกจากแหล่งข้อมูลทั้งภายในและภายนอกกิจการแล้ว บันทึกทางบัญชีของกิจการ ก็เป็นแหล่งข้อมูลที่สำคัญของหลักฐานการสอบบัญชี นอกจากนี้ ข้อมูลที่อาจใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีอาจจัดทำโดยการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร หลักฐานการสอบบัญชีประกอบด้วยข้อมูลทั้งที่สนับสนุนและสอดคล้องกันกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ รวมถึงข้อมูลที่ขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ นอกจากนี้ ในบางกรณีการขาดหายไปของข้อมูล (เช่น การที่ผู้บริหารปฏิเสธที่จะจัดทำคำรับรองของผู้บริหาร) ก็ถือเป็นหลักฐานการสอบบัญชีด้วยเช่นกัน

...

วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี

...

## การสังเกตการณ์

ก17. การสังเกตการณ์ประกอบด้วยการดูกระบวนการหรือขั้นตอนที่ผู้อื่นกระทำ เช่น ผู้สอบบัญชีสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าที่กระทำโดยพนักงานของกิจการ หรือการสังเกตการณ์การปฏิบัติตามการควบคุม การสังเกตการณ์ให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับผลการปฏิบัติตามขั้นตอนหรือวิธีการ แต่มีข้อจำกัดเฉพาะ ณ ช่วงเวลาที่ทำการสังเกตการณ์เท่านั้น และถูกจำกัดโดยข้อเท็จจริงที่ว่า การถูกสังเกตการณ์อาจมีผลกระทบต่อ การปฏิบัติตามกระบวนการหรือขั้นตอนตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 สำหรับแนวทางเพิ่มเติมในการสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ

### มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 “หลักฐานการสอบบัญชี – ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเฉพาะรายการ”

#### การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

##### สินค้าคงเหลือ

การเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 4(ก))

...

ประเมินแผนการตรวจนับและวิธีการของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 4(ก)(1))

ก4. เรื่องที่เกี่ยวข้องในการประเมินแผนการตรวจนับและวิธีการของผู้บริหารที่ใช้ในการบันทึกและการควบคุมการตรวจนับสินค้าคงเหลือได้รวมถึงเรื่องที่เกี่ยวข้องเหล่านี้ไว้แล้วหรือไม่ ตัวอย่างเช่น

- การนำกิจกรรมการควบคุมที่เหมาะสมมาประยุกต์ใช้ เช่น การรวบรวมบันทึกการตรวจนับสินค้าคงเหลือที่ใช้แล้ว การจัดการในส่วนของบันทึกการตรวจนับสินค้าคงเหลือที่ยังไม่ได้ใช้ วิธีการตรวจนับ และวิธีการตรวจนับซ้ำ

...

### มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 “การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี”

#### การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

...

การกำหนดตัวอย่าง ขนาดและการเลือกรายการเพื่อทดสอบ

การกำหนดตัวอย่าง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6)

...

ก7. ในการพิจารณาลักษณะของประชากรสำหรับการทดสอบการควบคุมนั้น ผู้สอบบัญชีจะประเมินอัตราความเบี่ยงเบนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากความเข้าใจของผู้สอบบัญชีต่อการควบคุมที่เกี่ยวข้อง หรือจากการตรวจสอบรายการที่เลือกมาจำนวนน้อยจากประชากรทั้งหมด การประเมินนี้ทำเพื่อกำหนดตัวอย่างในการสอบบัญชีและเพื่อกำหนดขนาดตัวอย่าง...

...

## ภาคผนวก 2 (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก11)

ตัวอย่างปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อขนาดตัวอย่างสำหรับการทดสอบการควบคุม

ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาปัจจัยต่อไปนี้ในการกำหนดขนาดตัวอย่างสำหรับการทดสอบการควบคุม ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้ร่วมกัน โดยถือว่าผู้สอบบัญชีจะไม่เปลี่ยนแปลงลักษณะวิธีการ หรือระยะเวลาที่จะทดสอบการควบคุม หรือแนวทางการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้

ปัจจัย 1. การเพิ่มขึ้นของขอบเขตการตรวจสอบซึ่งเกี่ยวเนื่องกับการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีพิจารณาถึงโดยรวมการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องไว้ด้วยแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม

...

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน”

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

...

วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

...

การทำความเข้าใจเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

การหารือในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

ก9. เรื่องที่อาจกล่าวถึงในการหารือในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมถึง

- ...
- การให้ความสำคัญของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่อการระบุ การบันทึกบัญชีที่เหมาะสม และการเปิดเผยข้อมูลความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (ถ้าแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องมีข้อกำหนดเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน) และความเสี่ยงที่ผู้บริหารจะไม่ปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวข้อง

...

การระบุบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13(ก))

...

ก12. อย่างไรก็ตาม ถ้าแม่บทการรายงานทางการเงินไม่มีข้อกำหนดเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน กิจการอาจไม่มีระบบสารสนเทศสำหรับเรื่องดังกล่าว ในสถานการณ์เช่นนี้ อาจเป็นไปได้ที่ผู้บริหารจะไม่ตระหนักถึงการมีอยู่ของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันทั้งหมด ถึงกระนั้น ผู้สอบบัญชียังคงต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในการสอบถามข้อมูล ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 13 เนื่องจากผู้บริหารอาจตระหนักถึงบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามความหมายที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ อย่างไรก็ตาม ในกรณีดังกล่าวคำถามของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการระบุถึงบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันของกิจการ ถือเป็นส่วนหนึ่งของวิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลเกี่ยวกับโครงสร้างองค์กร ความเป็นเจ้าของกิจการ การกำกับดูแลและรูปแบบธุรกิจของกิจการ

- ผู้เป็นเจ้าของกิจการและโครงสร้างการจัดการ
- ประเภทของเงินลงทุนที่กิจการกำลังลงทุนในปัจจุบันและวางแผนจะลงทุน และ
- การจัดโครงสร้างขององค์กร และการจัดหาเงินทุน

สำหรับกรณีที่มีความสัมพันธ์ภายใต้การควบคุมเดียวกัน ผู้บริหารมักจะตระหนักถึงความสัมพันธ์ดังกล่าวหากความสัมพันธ์นั้นมีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจต่อกิจการ การสอบถามของผู้สอบบัญชีจะมีประสิทธิภาพมากขึ้นถ้าเน้นว่าบุคคลหรือกิจการที่กิจการมีรายการค้าที่มีนัยสำคัญด้วย หรือมีการใช้ทรัพยากรร่วมกันอย่างมีนัยสำคัญ เป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหรือไม่

...

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก20. กิจกรรมการควบคุมของกิจการขนาดเล็กก็มักจะมีความเป็นทางการค่อนข้างน้อย และกิจการขนาดเล็กอาจไม่มีระบบ ซึ่งถูกบันทึกไว้เพื่อใช้จัดการความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการอาจขาดความเล็งระวังบางประการที่เกิดจากรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหรือโอกาสที่จะเพิ่มความเสี่ยงดังกล่าว โดยการเข้าไปมีส่วนร่วมเชิงรุกในทุกด้านที่สำคัญของรายการดังกล่าว สำหรับกิจการประเภทนี้ ผู้สอบบัญชีอาจทำความเข้าใจเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันและการควบคุมที่อาจมีอยู่ โดยการสอบถามผู้บริหารร่วมกับการใช้วิธีการอื่น เช่น การสังเกตการณ์การกำกับดูแลและกิจกรรมการสอบทานต่าง ๆ ของผู้บริหาร และการตรวจสอบเอกสารที่เกี่ยวข้อง

...

การใช้ข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันร่วมกันในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17)

ก28. ข้อมูลที่สำคัญเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบอาจใช้ร่วมกันได้ เช่น

- การระบุบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- ลักษณะของความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- ความสัมพันธ์หรือรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญหรือมีความซับซ้อนซึ่งอาจถูกกำหนดให้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญต้องพิจารณาเป็นพิเศษในการตรวจสอบ โดยเฉพาะรายการที่ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีส่วนเกี่ยวข้องในทางการเงิน

...

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 20)

...

ก34. ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีโดยไม่ทดสอบการควบคุมของกิจการเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้นเหมาะสมแล้ว ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับผลการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์อาจเป็นไปได้ที่จะได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน จากการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวอย่างเช่น ถ้ารายการระหว่างกิจการกับกิจการภายในกลุ่มกิจการมีจำนวนมาก และข้อมูลจำนวนมากที่เกี่ยวข้องกับรายการดังกล่าว เกิดขึ้น บันทึก ประมวลผล หรือรายงานผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ภายในระบบข้อมูลเดียวกัน ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเป็นไปไม่ได้ที่จะออกแบบวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่มีประสิทธิภาพ ที่จะสามารถลดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับรายการดังกล่าวให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ สำหรับสถานการณ์ดังกล่าว เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ที่กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมที่เกี่ยวข้อง<sup>37</sup> ผู้สอบบัญชีต้องทดสอบการควบคุมของกิจการเกี่ยวกับความครบถ้วนและถูกต้องของการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

<sup>37</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 8(ข)

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง”

### คำนำ

#### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดมาตรฐานและให้แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในการตรวจสอบงบการเงิน มาตรฐานนี้ได้รวมข้อกำหนดและแนวทางซึ่งอ้างอิงหรือครอบคลุมถึงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>38</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>39</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450<sup>40</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500<sup>41</sup> และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องในการประยุกต์เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ยังให้ข้อกำหนดและแนวทางสำหรับการประเมินข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงที่อาจเป็นไปได้ของผู้บริหาร

#### ลักษณะของประมาณการทางบัญชี

2. ประมาณการทางบัญชีแตกต่างกันไปได้มากในเรื่องลักษณะและเมื่อจำนวนเงินไม่สามารถสังเกตโดยตรงได้ ผู้บริหารต้องจัดทำประมาณการทางบัญชี การวัดมูลค่าของจำนวนเงินดังกล่าวอยู่ภายใต้ความไม่แน่นอนของประมาณการซึ่งสะท้อนให้เห็นข้อจำกัดสืบเนื่องในเรื่องความรู้หรือข้อมูล ข้อจำกัดนั้นก่อให้เกิดการใช้ดุลยพินิจและความผันแปรในผลลัพธ์จากการวัดมูลค่า กระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีเกี่ยวข้องกับการเลือกและประยุกต์ใช้วิธีการที่ใช้ข้อสมมติ และข้อมูลที่ต้องใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารและสามารถทำให้เกิดความซับซ้อนในการวัดมูลค่า ผลกระทบจากความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ หรือปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่องอื่นที่มีต่อการวัดมูลค่าของจำนวนเงินดังกล่าวทำให้เกิดข้อสงสัยต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก1-ก6 และ ภาคผนวก 1)
3. แม้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ใช้กับประมาณการทางบัญชีทั้งหมด แต่ระดับของความไม่แน่นอนของประมาณการทางบัญชียังจะแตกต่างกันไปได้มาก ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการประเมินความเสี่ยงและการตรวจสอบเพิ่มเติมซึ่งกำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จะแตกต่างกันไปตามความไม่แน่นอนของประมาณการและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ประมาณการทางบัญชีบางประเภทอาจมีความไม่

<sup>38</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำ ความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ”

<sup>39</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”

<sup>40</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ”

<sup>41</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 “หลักฐานการสอบบัญชี”

แน่นอนของประมาณการต่ำมากซึ่งขึ้นอยู่กับลักษณะของประมาณการ ความซับซ้อน และการใช้ดุลยพินิจในการจัดทำประมาณการที่ต่ำมาก สำหรับประมาณการทางบัญชีดังกล่าวนี้ วิธีการประเมินความเสี่ยงและการตรวจสอบเพิ่มเติมที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จะไม่ถูกคาดหวังให้ครอบคลุมกว้าง เมื่อความไม่แน่นอนของประมาณการหรือความซับซ้อนหรือการใช้ดุลยพินิจสูงมาก วิธีการดังกล่าวจะถูกคาดหวังให้ครอบคลุมมากยิ่งขึ้น มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้แนวทางว่าข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีสามารถวัดระดับได้อย่างไร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 67)

#### แนวคิดที่สำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

4. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) กำหนดให้แยกการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องแยกสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ระบุไว้<sup>42</sup> ประมาณการทางบัญชีเพื่อวัตถุประสงค์ของการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ในบริบทของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) ข้อสงสัยในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจมีสาระสำคัญ ที่อยู่ภายใต้หรือผลกระทบจากความไม่แน่นอนของประมาณการ ความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจและ ปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่องอื่น รวมถึงความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัย ตามที่ได้อธิบายในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200<sup>43</sup> ความเสี่ยงสืบเนื่องสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องบางเรื่องสูงกว่าเรื่องอื่น ๆ ด้วยเหตุนี้ การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องขึ้นอยู่กับระดับที่ปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่องกระทบต่อความเป็นไปได้หรือความมีสาระสำคัญของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง รวมถึงความแตกต่างกันในการวัดระดับที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวกับความหลากหลายในระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 68-69 665-666 ภาคผนวก 1)
5. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ อ้างถึงข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) และ รหัส 330 และให้แนวทางที่เกี่ยวข้องเพื่อเน้นถึงความสำคัญของการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี รวมถึงการตัดสินใจว่า
  - มีการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีต้องระบุตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ซึ่งผู้สอบบัญชีถูกกำหนดให้ประเมินการออกแบบและพิจารณาว่าการควบคุมนั้นได้มีการนำไปปฏิบัติหรือไม่
  - จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวข้องหรือไม่

<sup>42</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 31

<sup>43</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 640

6. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ยังกำหนดให้แยกการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมแยกสำหรับประมาณการทางบัญชีเพื่อวัตถุประสงค์ของการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงว่ามีวิธีการตรวจสอบใดเพื่อพิจารณาความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เชื่อถือได้ตามแผนที่วางไว้ ถ้าผู้สอบบัญชีไม่ได้วางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม หรือไม่ตั้งใจที่จะพึ่งพาความมีประสิทธิภาพของการดำเนินการตามการควบคุม การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมของผู้สอบบัญชีต้องเป็นแบบที่ทำให้การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเท่ากับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องไม่สามารถนำความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมภายในไปลดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงินบางเรื่องได้\*\* (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก10)
7. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เน้นว่าวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชี (รวมถึงการทดสอบการควบคุมภายในเมื่อเหมาะสม) ต้องตอบสนองต่อเหตุของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และต้องคำนึงถึงผลกระทบต่อปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่องรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่า รวมถึงผลกระทบต่อการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมของผู้สอบบัญชี
8. การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีได้รับผลกระทบจากการพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่อง และความสำคัญของเรื่องนี้เพิ่มขึ้นเมื่อประมาณการทางบัญชีอยู่ภายใต้ระดับของความไม่แน่นอนของประมาณการที่สูงกว่า หรือได้รับผลกระทบจากความซับซ้อนและการใช้ดุลยพินิจที่มากกว่า รวมถึงได้รับผลกระทบจากปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่องอื่น ในทำนองเดียวกัน การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีเป็นสิ่งสำคัญเมื่อมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือจากการทุจริตปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่น ตราบเท่าที่เรื่องเหล่านั้นมีผลต่อความเสี่ยงสืบเนื่องเพิ่มสูงขึ้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก11)

...

...

วัตถุประสงค์

...

คำจำกัดความ

...

\*\* มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 “การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี”, ภาคผนวก 3



## ข้อกำหนด

## วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

13. เมื่อทำความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบการควบคุมภายในของกิจการตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>45</sup> ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจเรื่องต่างๆ ต่อไปนี้ที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีของกิจการ วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจนั้นต้องปฏิบัติในขอบเขตที่จำเป็นเพื่อให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่สามารถให้หลักเกณฑ์อย่างเหมาะสมในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินและระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19-ก22)

การทำความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

- (ก) รายการต่าง ๆ ของกิจการ รวมถึงเหตุการณ์ หรือและเงื่อนไขอื่นที่อาจนำไปสู่ความจำเป็นหรือการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่ต้องรับรู้หรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก23)
- (ข) ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี (รวมถึงเกณฑ์การรับรู้รายการ ปัจจัยพื้นฐานในการวัดมูลค่า รวมทั้งข้อกำหนดในการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง) และวิธีการที่ผู้สอบบัญชีนำมาใช้กับลักษณะและสถานการณ์ของกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงวิธีการที่รายการ เหตุการณ์ หรือเงื่อนไขอื่นนั้นขึ้นอยู่กับหรือได้รับผลกระทบจากปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่องมีผลกระทบต่อข้อสงสัยในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก24-ก25)
- (ค) ปัจจัยด้านข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีของกิจการในกรณีที่เกี่ยวข้อง รวมถึงกรอบของกฎหมายที่สัมพันธ์กับการควบคุมดูแลอย่างระมัดระวัง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก26)
- (ง) ลักษณะของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่ผู้สอบบัญชีคาดว่ารวมอยู่ในงบการเงินของกิจการ โดยมีพื้นฐานมาจากความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในเรื่องที่กล่าวในย่อหน้าที่ 13(ก)-(ค) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก27)

การทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในของกิจการ

- (จ) ลักษณะและขอบเขตของการควบคุมและการกำกับดูแลที่กิจการมีอยู่ในกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินของผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก28-ก30)

<sup>45</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 3, 5-6, 9, 11-12, 15-17 และ 20-21, 19-27

- (ฉ) วิธีการที่ผู้บริหารใช้ระบุความจำเป็นและประยุกต์ทักษะหรือความรู้เฉพาะทางเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีมาใช้ รวมถึงการใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก31)
- (ช) กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการที่ระบุและกำหนดความเสี่ยงเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก32-ก33)
- (ซ) ระบบสารสนเทศของกิจการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี ซึ่งรวมถึง
- (1) สารสนเทศเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญเดินทางผ่านระบบสารสนเทศของกิจการอย่างไรประเภทของรายการ เหตุการณ์ หรือเงื่อนไขที่มีนัยสำคัญต่องบการเงินซึ่งอาจนำไปสู่ความจำเป็นหรือการเปลี่ยนแปลงในประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก34-ก35)
  - (2) สำหรับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องดังกล่าว ผู้บริหาร
    - ก. ระบุวิธีการ ข้อสมมติ หรือแหล่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องและความจำเป็นสำหรับการเปลี่ยนแปลงในประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องอย่างไร เพื่อให้เหมาะสมกับแม่บทการรายงานทางการเงิน รวมถึงวิธีการที่ผู้บริหาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก36-ก37)
      1. เลือก หรือออกแบบ และวิธีการที่นำมาใช้ รวมถึงการใช้แบบจำลอง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก38-ก39)
      2. เลือกข้อสมมติที่ใช้ รวมถึงการพิจารณาทางเลือกและระบุข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก40-ก43)
      3. เลือกข้อมูลที่ใช้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก44)
    - ข. ทำความเข้าใจระดับความไม่แน่นอนของประมาณการอย่างไร ซึ่งรวมถึงการพิจารณาจากช่วงของผลจากการวัดมูลค่าที่อาจเป็นไปได้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก45)
    - ค. ระบุความไม่แน่นอนของประมาณการอย่างไร ซึ่งรวมถึงการเลือกค่าประมาณแบบจุดและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก46-ก49)
- (ณ) การควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมควบคุม<sup>46</sup> ที่ระบุไว้ในกิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร ตามที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 13(ซ)(2) (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก50-ก54)
- (ญ) วิธีการที่ผู้บริหารสอบทานผลของประมาณการทางบัญชีของงวดก่อนและตอบสนองต่อผลจากการสอบทานนั้น

<sup>46</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 26(ก)(1)-(4)

14. ผู้สอบบัญชีต้องสอบทานผลของประมาณการทางบัญชีของงวดก่อน หรือผลจากการประมาณใหม่ ในเวลาต่อมาตามที่ควร (หากเป็นไปได้) เพื่อช่วยในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงวดปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงรูปแบบของประมาณการทางบัญชีเมื่อกำหนดลักษณะและขอบเขตของการสอบทาน การสอบทานดังกล่าว ไม่ได้มีเจตนาที่นำไปสู่การตั้งคำถามต่อดุลยพินิจในการประมาณการทางบัญชีที่ผ่านมา ซึ่งเหมาะสมตามข้อมูลที่ได้มาในช่วงเวลาจัดทำประมาณการดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก55-ก60)

...

การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้

16. ในการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องแยกจากความเสี่ยงจากการควบคุมในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ซึ่งกำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>47</sup> ผู้สอบบัญชีต้องแยกประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาเรื่องดังต่อไปนี้ ในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก64-ก71)

(ก) ระดับของประมาณการทางบัญชีภายใต้ความไม่แน่นอนของประมาณการ และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก72-ก75)

(ข) ระดับของเรื่องต่อไปนี้ที่ได้รับผลกระทบจากความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ หรือปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก76-ก79)

(1) การเลือกและการนำวิธีการ ข้อสมมติ และข้อมูลไปใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี หรือ

(2) การเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน

17. ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ระบุหรือประเมินไว้ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 16 ว่าเรื่องใดที่มีนัยสำคัญ<sup>48</sup> ถ้าผู้สอบบัญชีพิจารณาว่ามีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญอยู่จริง ผู้สอบบัญชีต้องระบุการควบคุมที่เพิ่มความเข้าใจการควบคุมของกิจการ รวมถึงกิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับตอบสนองต่อความเสี่ยง

<sup>47</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 25 และ 2631 และ 34

<sup>48</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 3227

นั้น<sup>49</sup> และประเมินว่าการควบคุมดังกล่าวได้มีกรออกแบบไว้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ และพิจารณาว่าได้นำไปปฏิบัติหรือไม่<sup>50</sup> (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก80)

...

19. ตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>51</sup> ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและทดสอบ เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวข้องเมื่อ

(ก) การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ของผู้สอบบัญชีได้คาดการณ์ว่าการควบคุมมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ หรือ

(ข) วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

การทดสอบการควบคุมของผู้สอบบัญชีดังกล่าวต้องตอบสนองต่อเหตุผลสนับสนุนการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี ในการออกแบบและดำเนินการทดสอบการควบคุม ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือมากขึ้น เมื่อผู้สอบบัญชีได้ให้ระดับความน่าเชื่อถือใน ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมอยู่ในเกณฑ์ที่สูงขึ้น<sup>52</sup> (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก85-ก89)

...

ข้อพิจารณาอื่นเกี่ยวกับหลักฐานการสอบบัญชี

30. เมื่อได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี โดยไม่คำนึงถึงแหล่งที่มาของข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500

เมื่อใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร ข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ในย่อหน้าที่ 21-29 อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินความเหมาะสมของผลงานของผู้เชี่ยวชาญ ซึ่งเป็นหลักฐานการสอบบัญชีสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 8(ค) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ในการประเมินผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร ลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมได้รับผลกระทบจากการประเมินของผู้สอบบัญชีต่อความรู้ความสามารถและความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญ ความเข้าใจของผู้สอบบัญชี

<sup>49</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 26(ก)(1)๒๑

<sup>50</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 26(ก)

<sup>51</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 8

<sup>52</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 9

ในลักษณะของงานที่ทำโดยผู้เชี่ยวชาญ และความคุ้นเคยของผู้สอบบัญชีกับความชำนาญเฉพาะทางของผู้เชี่ยวชาญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก126-ก132)

...

### เอกสารหลักฐาน

39. ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมหลักฐานเกี่ยวกับเรื่องดังต่อไปนี้<sup>53</sup> (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก149-ก152)
- (ก) องค์ประกอบสำคัญต่อความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงระบบการควบคุมภายในของกิจการที่เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี
  - (ข) การเชื่อมโยงระหว่างวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้<sup>54</sup> และพิจารณาถึงเหตุผลที่ทำให้เกิดการประเมินความเสี่ยงดังกล่าวว่าเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงสืบเนื่องหรือความเสี่ยงจากการควบคุมหรือไม่
  - (ค) การตอบสนองของผู้สอบบัญชีเมื่อผู้บริหารไม่ได้ดำเนินการตามขั้นตอนที่เหมาะสมเพื่อทำความเข้าใจและประเมินความไม่แน่นอนของประมาณการ
  - (ง) การประเมินผลกระทบต่อการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 32 หากมีข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี และ
  - (จ) การใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องนั้นสมเหตุสมผลในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินหรือขัดต่อข้อเท็จจริงหรือไม่

### การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ลักษณะของประมาณการทางบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 2)

ตัวอย่างของประมาณการทางบัญชี

...

### วิธีการ

- ก2. วิธีการ หมายถึง เทคนิคการวัดมูลค่าที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีตามที่กล่าวไว้ในหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าที่กำหนด ตัวอย่างเช่น วิธีการหนึ่งที่ยอมรับให้ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีเกี่ยวกับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์คือราคาเสนอซื้อสัญญาสิทธิทางทฤษฎีโดยใช้สูตรของ Black-Scholes วิธีการเป็นการปรับใช้เครื่องมือหรือกระบวนการคำนวณซึ่งบางครั้งอ้างอิงถึงแบบจำลองและการใช้ข้อสมมติและข้อมูล รวมทั้งพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างเรื่องเหล่านั้น

<sup>53</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8-11 ก6 ก7 และ ก10

<sup>54</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 28(ข)

### ข้อสมมติและข้อมูล

- ก3. ข้อสมมติเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจบนพื้นฐานของข้อมูลที่มีอยู่เกี่ยวกับเรื่อง เช่น ทางเลือกของ อัตราดอกเบี้ย อัตราคิดลด หรือการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือเงื่อนไขในอนาคต ข้อสมมติอาจถูกเลือกโดยผู้บริหารจากช่วงของทางเลือกที่เหมาะสม ข้อสมมติที่จัดทำหรือระบุโดยผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารกลายเป็นข้อสมมติของผู้บริหารเมื่อถูกนำไปใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีโดยผู้บริหาร
- ก4. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี ข้อมูล หมายถึง ข้อมูลที่สามารถได้มาจากการสังเกตโดยตรงหรือจากบุคคลซึ่งอยู่ภายนอกกิจการ ข้อมูลที่ได้มาจากการใช้เทคนิควิเคราะห์ที่เปรียบเทียบหรือการตีความเหมือนกับข้อมูลที่ได้มาเมื่อเทคนิคดังกล่าวมีหลักเกณฑ์ทางทฤษฎีที่กำหนดไว้อย่างดี ดังนั้นความต้องการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารจึงน้อยลง นอกเหนือจากนี้ข้อมูลนั้นถือเป็นข้อสมมติ
- ก5. ตัวอย่างของข้อมูล รวมถึง
- ราคาที่ตกลงกันสำหรับรายการในตลาด
  - เวลาดำเนินการหรือปริมาณของผลผลิตจากเครื่องจักรที่ใช้ในกระบวนการผลิต
  - ราคาในอดีตหรือข้อตกลงอื่นที่รวมอยู่ในสัญญา เช่น อัตราดอกเบี้ยตามสัญญา ตารางการจ่ายชำระ และเงื่อนไขในสัญญาเงินกู้
  - ข้อมูลที่เกี่ยวกับอนาคตข้างหน้า เช่น ประมาณการเชิงเศรษฐกิจหรือผลกำไรซึ่งได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอก
  - อัตราดอกเบี้ยในอนาคตที่กำหนดโดยใช้เทคนิคการประมาณค่าในช่วงจากอัตราดอกเบี้ยในอนาคต (ข้อมูลที่ได้มา)
- ก6. ข้อมูลได้มาจากแหล่งที่มาหลายแหล่ง ตัวอย่างเช่น ข้อมูลอาจ
- เกิดขึ้นภายในหรือภายนอกองค์กร
  - ได้รับจากระบบทั้งที่อยู่ในหรือนอกบัญชีแยกประเภทหรือสมุดแยกประเภทย่อย
  - สังเกตเห็นได้จากสัญญา
  - สังเกตเห็นได้จากประกาศตามกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ต่าง ๆ
- การวัดระดับ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 3)
- ก7. ตัวอย่างของย่อหน้าที่ให้แนวทางว่าข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้สามารถปรับให้เหมาะสมได้ ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ก20-ก22, ก63, ก67 และ ก84

## แนวคิดที่สำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

## ปัจจัยเสี่ยงสี่ประการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 4)

- ก8. ปัจจัยเสี่ยงสี่ประการเป็นรูปแบบของเงื่อนไขและเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจส่งผลให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับว่าสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด) ของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล ก่อนการพิจารณาการควบคุมภายใน<sup>55</sup> ภาคผนวก 1 อธิบายเพิ่มเติมถึงลักษณะของปัจจัยเสี่ยงสี่ประการดังกล่าวและความสัมพันธ์ระหว่างกันของปัจจัยนั้นในบริบทของการจัดทำประมาณการทางบัญชีและการแสดงรายการในงบการเงิน
- ก9. นอกจากปัจจัยเสี่ยงสี่ประการของความไม่แน่นอนของประมาณการ ความซับซ้อนหรือการใช้ดุลยพินิจ หรือปัจจัยเสี่ยงสี่ประการอื่นที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการระบุและ เมื่อประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้<sup>56</sup> นอกจากความไม่แน่นอน ความซับซ้อน และการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับประมาณการ ผู้สอบบัญชีคำนึงถึงระดับอาจรวมถึงที่ปัจจัยความเสี่ยงสี่ประการ ตามที่ได้ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) (นอกเหนือจากความไม่แน่นอน ความซับซ้อนและการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับประมาณการ) มีผลกระทบต่อข้อสงสัยต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีที่อยู่ภายใต้หรือได้รับผลกระทบจาก ปัจจัยเสี่ยงสี่ประการที่เพิ่มขึ้นดังกล่าว รวมถึง
- การเปลี่ยนแปลงในลักษณะหรือสถานการณ์ของรายการในงบการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือการเปลี่ยนแปลงของข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงิน ซึ่งอาจทำให้มีความจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงวิธีการ ข้อสมมติ หรือข้อมูลที่ใช้จัดทำประมาณการทางบัญชี
  - ข้อสงสัยต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่นที่นอกเหนือจากที่เรื่องเหล่านั้นมีผลต่อความเสี่ยงสี่ประการในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
  - ความไม่แน่นอนอื่นนอกเหนือจากความไม่แน่นอนของประมาณการ

## ความเสี่ยงจากการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6)

- ก10. ข้อพิจารณาที่สำคัญสำหรับผู้สอบบัญชีในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ผู้สอบบัญชีคำนึงว่า คือ ประสิทธิภาพของการออกแบบการควบคุมผู้สอบบัญชีตั้งใจวางแผนที่จะเชื่อถือทดสอบความมีประสิทธิภาพของการควบคุมหรือไม่และขอบเขตที่การควบคุมตอบสนองต่อความเสี่ยงสี่ประการที่ได้ประเมินไว้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ เมื่อผู้สอบ

<sup>55</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 12(ฉ)

<sup>56</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 31

บัญชีกำลังพิจารณาว่าจะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการดำเนินการตามการควบคุมหรือไม่ การประเมินของผู้สอบบัญชีว่าการควบคุมได้ถูกออกแบบอย่างมีประสิทธิภาพและได้นำไปปฏิบัติ สันนิษฐานความคาดหวังของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประสิทธิภาพของการดำเนินการตามการควบคุมใน การกำหนดแผนที่จะพิจารณาว่าจะทดสอบการควบคุมนั้นหรือไม่

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8)

...

แนวคิดของ “ความสมเหตุสมผล” (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9 และ 35)

...

วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

การทำความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม็บทของการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

ก19. ย่อหน้าที่ ~~19+1-24~~ ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจบางเรื่องเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม็บทของการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และรวมถึงระบบการควบคุมภายในของกิจการ ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องอย่างเฉพาะเจาะจงมากขึ้นกับประมาณการทางบัญชีและใช้เป็นพื้นฐานสำหรับพัฒนาข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ต่อได้

การวัดระดับ

ก20. ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงแม็บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีของกิจการ อาจขึ้นอยู่กับขอบเขตที่แต่ละเรื่องนั้นนำมาใช้กับสถานการณ์ในระดับที่มากขึ้นหรือน้อยลง ตัวอย่างเช่น กิจการอาจมีรายการหรือเหตุการณ์หรือเงื่อนไขอื่นที่ทำให้เกิดความจำเป็นที่จะต้องมีการประมาณการทางบัญชีเพียงเล็กน้อย ข้อกำหนดของแม็บทการรายงานทางการเงินที่ประยุกต์ใช้จึงอาจไม่ซับซ้อนและอาจไม่มีปัจจัยด้านข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ประมาณการทางบัญชีอาจไม่ต้องมีข้อสมมติที่มีนัยสำคัญและกระบวนการในการจัดทำประมาณการทางบัญชีอาจซับซ้อนน้อยกว่า ในสถานการณ์นี้ ประมาณการทางบัญชีอาจอยู่ภายใต้หรือได้รับผลกระทบจากความไม่แน่นอนของประมาณการ ความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ หรือปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่องอื่นในระดับที่น้อยกว่า และอาจมีการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบที่ระบุไว้ในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมที่น้อยกว่า หากเป็นเช่นนั้นวิธีการระบุและประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีอาจครอบคลุมน้อยกว่าและส่วนมากเป็นการสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับความรับผิดชอบที่เหมาะสมต่องบการเงินและ เช่น การใช้วิธีเดินตามผังทางเดินเอกสารในกระบวนการจัดทำ



ประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร (ซึ่งรวมถึงเมื่อประเมินว่าการควบคุมที่ระบุไว้ในกระบวนการนั้นมีการออกแบบอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ และเมื่อกำหนดว่าการควบคุมนั้นได้มีการนำไปปฏิบัติหรือไม่)

- ก21. ในทางกลับกันประมาณการทางบัญชีอาจต้องมีข้อสมมติที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารและกระบวนการในการจัดทำประมาณการทางบัญชีอาจซับซ้อนและเกี่ยวข้องกับการใช้แบบจำลองที่ซับซ้อน นอกจากนี้กิจการอาจมีระบบสารสนเทศที่ซับซ้อนและมีการควบคุมภายในเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีจำนวนมาก ในสถานการณ์นี้ ประมาณการทางบัญชีอาจอยู่ภายใต้หรือได้รับผลกระทบจากความไม่แน่นอนของประมาณการ ความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ หรือปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่องอื่นในระดับที่สูงกว่า หากเป็นเช่นนั้นลักษณะหรือระยะเวลาของวิธีการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีอาจแตกต่างและครอบคลุมมากกว่าสถานการณ์ในย่อหน้าที่ ก20
- ก22. ข้อพิจารณาต่อไปนี้อาจเกี่ยวข้องกับกิจการที่มีการดำเนินธุรกิจเพียงแบบง่าย ๆ ซึ่งอาจรวมถึงกิจการขนาดเล็กหลายแห่ง
- กระบวนการเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีอาจไม่ซับซ้อนเพราะธุรกรรมไม่ซับซ้อนหรือประมาณการที่กำหนดขึ้นอาจมีระดับความไม่แน่นอนของประมาณการที่ต่ำกว่า
  - ประมาณการทางบัญชีอาจเกิดขึ้นภายนอกบัญชีแยกประเภทหรือ สมุดแยกประเภทย่อย การควบคุมภายในเกี่ยวกับการจัดทำประมาณการนั้นอาจมีจำนวนไม่มากและเจ้าของกิจการมักมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อการพิจารณานั้น เมื่อระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและพิจารณาความเสี่ยงจากความลำเอียงของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องนำบทบาทของเจ้าของกิจการในการจัดทำประมาณการทางบัญชีมาพิจารณา

กิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ

รายการ เหตุการณ์และหรือเงื่อนไขอื่น ๆ ของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ก))

- ก23. การเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ที่ทำให้ทราบว่ามี ความจำเป็นหรือมีการเปลี่ยนแปลงที่จะต้องมีการประมาณการทางบัญชี ซึ่งอาจรวมถึง
- กิจการมีรายการใหม่หรือไม่
  - เงื่อนไขของรายการเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่
  - เหตุการณ์หรือเงื่อนไขใหม่ได้เกิดขึ้นหรือไม่

ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ข))

- ก24. การได้มาซึ่งความเข้าใจในข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องช่วยผู้สอบบัญชีในการสอบถามผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ถ้ามี) ว่าผู้บริหารนำข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีมาประยุกต์ใช้อย่างไร และช่วยให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาได้ว่าผู้บริหารประยุกต์ใช้ที่เหมาะสมหรือไม่

ความเข้าใจนี้ยังอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่สำคัญและเป็นที่ยอมรับตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องนั้น ไม่เป็นวิธีปฏิบัติที่เหมาะสมที่สุดภายใต้สถานการณ์เฉพาะสำหรับกิจการ<sup>57</sup>

ก25. การได้มาซึ่งความเข้าใจนี้ ผู้สอบบัญชีอาจค้นหาเพื่อให้เข้าใจว่า

- แม่บทการรายงานทางการเงิน
  - o มีการกำหนดเงื่อนไขบางประการในการรับรู้รายการ หรือวิธีการวัดมูลค่าสำหรับประมาณการทางบัญชีหรือไม่
  - o มีการระบุถึงเงื่อนไขบางประการ ซึ่งอนุญาตหรือกำหนดให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ ตัวอย่างเช่น มีการอ้างถึงความตั้งใจของผู้บริหารที่จะดำเนินการบางอย่างเกี่ยวกับสินทรัพย์หรือหนี้สิน
  - o มีการระบุข้อกำหนดหรือข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลหรือไม่ ซึ่งรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจ ข้อสมมติ หรือที่มาของความไม่แน่นอนของประมาณการเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี
- การเปลี่ยนแปลงในแม่บทการรายงานทางการเงินทำให้เกิดการเปลี่ยนนโยบายการบัญชีของกิจการเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี

ปัจจัยด้านข้อกำหนดทางกฎหมาย (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ค))

...

ลักษณะของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งผู้สอบบัญชีคาดว่าจะรวมอยู่ในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ง))

...

ระบบการควบคุมภายในของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ

ลักษณะและขอบเขตของการควบคุมและกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(จ))

ก28. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>58</sup> มาประยุกต์ใช้ ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในลักษณะและขอบเขตของการควบคุมและกำกับดูแลซึ่งกิจการมีอยู่ในกระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีของผู้บริหารอาจมีความสำคัญต่อการประเมินของผู้สอบบัญชีที่ต้องจัดทำเนื่องจากรกเกี่ยวข้องกับ

- ผู้บริหารโดยการกำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้สร้างและดำรงไว้ซึ่งวัฒนธรรมในเรื่องความซื่อสัตย์และพฤติกรรมทางจรรยาบรรณและ

<sup>57</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 16(ก)

<sup>58</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 21(ก)††

- ความเข้มแข็งขององค์ประกอบของสภาพแวดล้อมการควบคุมโดยรวมเป็นพื้นฐานที่เหมาะสมต่อองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในอื่นโดยพิจารณาถึงลักษณะและขนาดของกิจการ และ
- ในกรณีที่สภาพแวดล้อมการควบคุมมีข้อบกพร่องของการควบคุมที่ระบุไว้ในสภาพแวดล้อมการควบคุม ข้อบกพร่องนั้นมีผลกระทบต่อองค์ประกอบอื่นของระบบการควบคุมภายในอื่น

...

ก30. การได้มาซึ่งความเข้าใจในการกำกับดูแลโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจมีความสำคัญเมื่อมีประมาณการทางบัญชีซึ่ง

- ต้องใช้การพิจารณาที่มีนัยสำคัญโดยผู้บริหารเพื่อประเมินถึงการใช้ดุลยพินิจ
- มีความไม่แน่นอนของประมาณการสูง
- มีความซับซ้อนในการจัดทำ ตัวอย่างเช่น เนื่องจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศครอบคลุมกว้างขวาง ใช้ข้อมูลจำนวนมาก หรือใช้แหล่งที่มาของข้อมูลหลากหลาย หรือใช้ข้อสมมติที่มีความสัมพันธ์กันแบบซับซ้อน
- เปรียบเทียบกับงวดก่อนแล้วมีการเปลี่ยนแปลงหรือควรจะได้รับ การเปลี่ยนแปลงในวิธีการ ข้อสมมติ หรือข้อมูล หรือ
- เกี่ยวข้องกับข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ

การนำทักษะหรือความรู้เฉพาะทางของผู้บริหารมาใช้ รวมถึงการใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ฉ))

...

กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ช))

ก32. ความเข้าใจว่ากระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการระบุและประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีอย่างไร อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาการเปลี่ยนแปลงใน

- ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี
- ความพร้อมหรือลักษณะของแหล่งที่มาของข้อมูลซึ่งเกี่ยวข้องกับการจัดทำประมาณการทางบัญชีหรือซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้
- ระบบสารสนเทศหรือสภาพแวดล้อมทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ
- บุคลากรหลัก

ก33. เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในวิธีการที่ผู้บริหารใช้ระบุและประเมินข้อสงสัยต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเนื่องจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือการทุจริตในการจัดทำประมาณการทางบัญชี รวมถึงพิจารณาว่าผู้บริหารดำเนินการตามวิธีการนั้นหรือไม่ และอย่างไร

- ให้ความสำคัญเป็นพิเศษในการเลือกใช้หรือประยุกต์ใช้วิธีการ ข้อสมมติ และข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- ติดตามดัชนีชี้วัดผลการดำเนินงานที่สำคัญซึ่งบ่งบอกถึงการดำเนินงานที่ไม่เป็นไปตามที่คาดหวังหรือการดำเนินงานที่ไม่สม่ำเสมอ โดยเปรียบเทียบกับการดำเนินงานในอดีตหรือที่ประมาณไว้ หรือปัจจัยที่ทราบอื่น
- ระบุแรงจูงใจทางการเงินหรือแรงจูงใจอื่นซึ่งอาจเป็นเหตุจูงใจสำหรับความลำเอียง
- ติดตามความจำเป็นที่ต้องเปลี่ยนแปลงวิธีการ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ หรือข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- กำหนดการกำกับดูแลที่เหมาะสมและกำหนดการสอบทานแบบจำลองที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- กำหนดการบันทึกเหตุผลสำหรับข้อสมมติที่มีนัยสำคัญในการจัดทำประมาณการทางบัญชี หรือการบันทึกการสอบทานข้อสมมตินั้นแบบอิสระ

ระบบสารสนเทศของกิจการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ข)(1))

ก34. ประเภทของรายการ เหตุการณ์ หรือเงื่อนไขที่มีนัยสำคัญตามขอบเขตของย่อหน้าที่ 13(ข) เป็นประเภทของรายการ เหตุการณ์ หรือเงื่อนไขที่มีนัยสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องเหมือนกับที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 25(ก)±8(ก) และ (ง) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) การได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบสารสนเทศของกิจการเท่าที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่า

- มีประมาณการทางบัญชีที่เกิดขึ้นจากการบันทึกรายการทางบัญชีที่เกิดขึ้นเป็นประจำ หรือเกิดจากรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ หรือรายการผิดปกติหรือไม่
- ส่วนมากสำหรับประมาณการทางบัญชีเกี่ยวกับหนี้สิน ระบบสารสนเทศได้ประเมินความครบถ้วนของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องอย่างไร

ก35. ระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจระบุประเภทของรายการ เหตุการณ์ และหรือเงื่อนไข ซึ่งทำให้เกิดความจำเป็นในการจัดทำประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งผู้บริหารไม่สามารถระบุได้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ซึ่งผู้สอบบัญชีระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ผู้บริหารไม่สามารถระบุได้ รวมถึงการพิจารณาว่ามีข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญในการควบคุมภายในจากผลกระทบจากการประเมินของผู้สอบบัญชีสำหรับกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการหรือไม่<sup>59</sup>

<sup>59</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 22(ข)±7

การระบุวิธีการ ข้อสมมติ หรือแหล่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องของผู้บริหาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13(ช)(2)(ก))

...

วิธีการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13(ช)(2)(ก)(1))

...

แบบจำลอง

ก39. ผู้บริหารอาจออกแบบและนำการควบคุมเฉพาะมาปฏิบัติกับแบบจำลองที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ไม่ว่าจะเป็แบบจำลองที่ทำโดยผู้บริหารเองหรือแบบจำลองจากภายนอก เมื่อแบบจำลองนั้นมีระดับความซับซ้อนหรือการใช้ดุลยพินิจที่สูงขึ้น (เช่น แบบจำลองวัดมูลค่าผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นหรือแบบจำลองวัดมูลค่ายุติธรรมซึ่งใช้ข้อมูลระดับ 3) การควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีซึ่งจัดการความซับซ้อนหรือการใช้ดุลยพินิจดังกล่าวอาจต้องระบุให้มากขึ้น เมื่อมีความซับซ้อนที่เกี่ยวกับแบบจำลอง การควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีเพื่อความถูกต้องของข้อมูลต้องระบุให้มีโอกาสมากขึ้นเช่นกันที่จะเป็นการควบคุมที่ระบุไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในแบบจำลองและกิจกรรมการควบคุมที่ระบุไว้ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี รวมถึงเรื่องต่อไปนี้

- วิธีการที่ผู้บริหารใช้ในการพิจารณาถึงความเกี่ยวข้องกันและความถูกต้องของแบบจำลอง
- กระบวนการตรวจสอบหรือการย้อนทดสอบแบบจำลอง รวมถึงแบบจำลองนั้นได้รับการตรวจสอบก่อนนำไปใช้และได้ตรวจสอบซ้ำในรอบระยะเวลาปกติเพื่อพิจารณาว่าแบบจำลองยังคงเหมาะสมกับวัตถุประสงค์ที่จะนำไปใช้หรือไม่ กระบวนการตรวจสอบแบบจำลองของกิจการอาจรวมถึงการประเมิน
  - o ความสมบูรณ์ทางทฤษฎีของแบบจำลอง
  - o ความเชื่อถือได้ของการคำนวณของแบบจำลอง
  - o ความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูล และความเหมาะสมของข้อมูลและข้อสมมติที่ใช้ในแบบจำลอง
- แบบจำลองได้ปรับเปลี่ยนหรือปรับปรุงในเวลาที่เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงในตลาดหรือการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขอื่นอย่างไร และมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการควบคุมที่เหมาะสมต่อแบบจำลองนั้นหรือไม่
- มีการปรับปรุงผลลัพธ์จากแบบจำลองหรือไม่ โดยการปรับปรุงนั้นเหมาะสมกับสถานการณ์ตามที่กล่าวไว้ในแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่ รวมทั้งอ้างอิงโดยเทียบเคียงกับอุตสาหกรรมนั้นหรือไม่ เมื่อการปรับปรุงไม่เหมาะสม การปรับปรุงนั้นอาจเป็นข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น

- แบบจำลองมีการจัดทำเอกสารหลักฐานอย่างเพียงพอหรือไม่ ซึ่งรวมถึงการใช้แบบจำลอง ข้อจำกัดของแบบจำลอง ข้อมูลนำเข้าตัวแปรสำคัญ ข้อมูลและข้อสมมติที่จำเป็น ผลจากการวิเคราะห์ผลการตรวจสอบแบบจำลอง และลักษณะของการปรับปรุง รวมทั้งพื้นฐานของการปรับปรุงผลลัพธ์จากแบบจำลอง

ข้อสมมติ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ช)(2)(ก)(2))

...

ข้อมูล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ช)(2)(ก)(3))

- ก44. เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเพื่อการได้มาซึ่งความเข้าใจในวิธีการเลือกข้อมูลของผู้บริหารที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี รวมถึง
- ลักษณะและแหล่งข้อมูล รวมถึงข้อมูลที่ได้มาจากแหล่งข้อมูลภายนอก
  - วิธีการที่ผู้บริหารประเมินว่าข้อมูลนั้นเหมาะสมหรือไม่
  - ความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูล
  - ความสอดคล้องของข้อมูลที่ใช้กับข้อมูลซึ่งใช้ในงวดก่อน
  - ความซับซ้อนของระบบเทคโนโลยีสารสนเทศระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศหรือด้านอื่นของสภาพแวดล้อมของเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการที่ใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลและเพื่อประมวลผลข้อมูล รวมถึงเมื่อต้องเกี่ยวข้องกับการจัดการข้อมูลจำนวนมาก
  - วิธีการได้มาซึ่งข้อมูล วิธีการถ่ายโอนข้อมูล วิธีการประมวลผลข้อมูล และวิธีการรักษาความเชื่อถือได้ของข้อมูล

วิธีการที่ผู้บริหารทำความเข้าใจและประเมินความไม่แน่นอนของประมาณการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ช)(2)(ข)-(ช)(2)(ค))

...

กิจกรรมการควบคุมที่ระบุไว้เกี่ยวกับเกี่ยวข้องกับกระบวนการตรวจสอบกระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ณ))

- ก50. การใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการระบุการควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ซึ่งเกี่ยวกับกระบวนการของผู้บริหารตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 13(ช)(2) และทำให้เกิดความจำเป็นในการประเมินการออกแบบและพิจารณาว่าการควบคุมนั้นได้มีการนำไปปฏิบัติหรือไม่ ผู้สอบบัญชีอาจไม่ระบุกิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องซึ่งเกี่ยวกับองค์ประกอบแ่งมุมทั้งหมดตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 13(ช)(2) ขึ้นอยู่กับความซับซ้อนของประมาณการทางบัญชี

ก51. ส่วนหนึ่งของการระบุได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี และการประเมินการออกแบบและพิจารณาว่าการควบคุมนั้นได้มีการนำไปปฏิบัติหรือไม่ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึง

- วิธีการที่ผู้บริหารพิจารณาความเหมาะสมของข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี รวมถึงเมื่อผู้บริหารใช้แหล่งข้อมูลภายนอกหรือข้อมูลจากนอกบัญชีแยกประเภทและสมุดแยกประเภทย่อย
- การสอบทานและการอนุมัติประมาณการทางบัญชี รวมถึงข้อสมมติหรือข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการดังกล่าว โดยผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในระดับที่เหมาะสม
- การแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างผู้รับผิดชอบในการจัดทำประมาณการทางบัญชีและผู้ทำรายการ รวมถึงการมอบหมายความรับผิดชอบมีความเหมาะสมกับลักษณะของกิจการ สินค้าหรือบริการของกิจการหรือไม่ ตัวอย่างเช่น ในสถาบันทางการเงินขนาดใหญ่ การแบ่งแยกหน้าที่ส่วนที่เกี่ยวข้องอาจรวมถึงความเป็นอิสระของหน่วยงานที่รับผิดชอบในการประมาณการ และตรวจสอบมูลค่ายุติธรรมของผลิตภัณฑ์ทางการเงินของกิจการ ซึ่งทำโดยผู้ที่ไม่มีส่วนได้เสียกับผลิตภัณฑ์นั้น
- ความมีประสิทธิภาพของการออกแบบกิจกรรมการควบคุม โดยทั่วไปเป็นเรื่องยากที่ผู้บริหารจะออกแบบการควบคุมซึ่งใช้จัดการเรื่องการใช้ดุลยพินิจและความไม่แน่นอนของประมาณการในลักษณะป้องกัน หรือค้นพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญว่าการออกแบบการควบคุมซึ่งใช้จัดการเรื่องความซับซ้อน การควบคุมซึ่งใช้จัดการเรื่องการใช้ดุลยพินิจและความไม่แน่นอนของประมาณการอาจรวมถึงส่วนที่ปฏิบัติงานด้วยมือซึ่งอาจน่าเชื่อถือน้อยกว่าการควบคุมโดยอัตโนมัติ เพราะผู้บริหารสามารถข้ามขั้นตอน เพิกเฉย หรือแทรกแซงการควบคุมที่ปฏิบัติงานด้วยมือได้ง่ายกว่าการออกแบบการควบคุมที่มีประสิทธิภาพในการจัดการกับความซับซ้อนอาจแตกต่างกันขึ้นอยู่กับเหตุที่ทำให้ซับซ้อนและลักษณะของความซับซ้อน ตัวอย่างเช่น อาจเป็นเรื่องง่ายกว่าในการออกแบบการควบคุมที่มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นเกี่ยวกับวิธีที่ใช้เป็นประจำหรือการควบคุมเรื่องความเชื่อถือได้ของข้อมูล

ก52. เมื่อผู้บริหารมีการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศจำนวนมากในการจัดทำประมาณการทางบัญชี การควบคุมที่ระบุเกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมอาจรวมการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศและการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศระบบงานการควบคุมดังกล่าวอาจระบุความเสี่ยงเกี่ยวกับ

- ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศหรือด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศนั้นมีความสามารถและถูกเขียนไว้รองรับการประมวลผลข้อมูลจำนวนมากหรือไม่

- การคำนวณโดยประยุกต์ใช้วิธีการที่ซับซ้อน เมื่อธุรกรรมที่มีความซับซ้อนจำเป็นต้องใช้ระบบระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีความหลากหลายและซับซ้อน และต้องกระทบบยอดระหว่างข้อมูลในแต่ละระบบระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ โดยเฉพาะเมื่อระบบระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศเหล่านั้นไม่เชื่อมโยงกันโดยอัตโนมัติหรืออาจต้องใช้งานทำงานด้วยมือ
- การออกแบบและความเข้ากันได้ของแบบจำลองได้รับการประเมินผลในระยะเวลาที่กำหนดหรือไม่
- ความครบถ้วนและความถูกต้องในการดึงข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีจากบันทึกของกิจการเองหรือจากแหล่งข้อมูลภายนอก
- ข้อมูล เรื่องความเหมาะสมของการเปลี่ยนแปลงใดที่เกิดขึ้นกับข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีและการรักษาความเชื่อถือได้และความปลอดภัยของข้อมูล รวมถึงความครบถ้วนและความถูกต้องของการไหลของข้อมูลผ่านระบบสารสนเทศของกิจการ
- ความเสี่ยงเกี่ยวกับการประมวลผลหรือการบันทึกข้อมูลเมื่อมีการใช้แหล่งข้อมูลภายนอก
- ผู้บริหารมีการควบคุมการเข้าถึง การเปลี่ยนแปลงและการบำรุงรักษาแบบจำลองแต่ละตัวหรือไม่ เพื่อเก็บข้อมูลร่องรอยการแก้ไขเปลี่ยนแปลงของแบบจำลองให้ครบถ้วน เพื่อป้องกันการบุกรุกหรือแก้ไขแบบจำลองเหล่านั้น
- มีการควบคุมที่เหมาะสมในการโอนย้ายข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีไปยังบัญชีแยกประเภทหรือไม่ รวมถึงการควบคุมที่เหมาะสมในการบันทึกรายการในสมุดรายวัน

ก53. ในบางอุตสาหกรรม เช่น สถาบันการเงินหรือประกันภัย เงื่อนไขในการกำกับดูแลอาจใช้ในการอธิบายกิจกรรมภายในสภาพแวดล้อมการควบคุม กระบวนการติดตามผลของระบบการควบคุมภายในของกิจการการติดตามการควบคุม และองค์ประกอบอื่นของระบบการควบคุมภายในตามที่ได้อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>60</sup>

ก54. สำหรับกิจการที่มีหน่วยงานตรวจสอบภายใน งานของหน่วยงานนั้นอาจเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีในการได้มาซึ่งความเข้าใจใน

- ลักษณะและขอบเขตของการใช้ประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร
- การออกแบบและการนำกิจกรรมการควบคุมไปปฏิบัติซึ่งระบุถึงความเสี่ยงเกี่ยวกับข้อมูลข้อสมมติ และแบบจำลองที่ใช้จัดทำประมาณการทางบัญชี
- ลักษณะของระบบสารสนเทศของกิจการซึ่งก่อให้เกิดข้อมูลที่เป็นพื้นฐานของประมาณการทางบัญชี
- วิธีการระบุ ประเมิน และจัดการความเสี่ยงใหม่เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี

การสอบทานผลหรือการประมาณการใหม่สำหรับประมาณการทางบัญชีของงวดก่อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)

...

<sup>60</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ภาคผนวก 3 ย่อหน้าที่ ก77



- ก58. ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจว่าจำเป็นต้องสอบทานย้อนหลังในรายละเอียดเพิ่มเติมขึ้นอยู่กับ การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชี ในงวดก่อน ตัวอย่างเช่น หากความเสี่ยงสืบเนื่องที่ประเมินไว้สูงกว่าสำหรับความเสี่ยงใดหรือ หลายความเสี่ยง ในกรณีที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีอาจให้ความสนใจเป็นพิเศษในผลกระทบของ ข้อมูลและข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีงวดก่อนเป็นส่วนหนึ่งของการ สอบทานย้อนกลับรายละเอียด ในทางตรงกันข้าม สำหรับประมาณการทางบัญชีที่เกิดจากการ บันที่รายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าการใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบ เพื่อประเมินความเสี่ยงก็เพียงพอแล้วสำหรับการสอบทาน
- ก59. วัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่าสำหรับการประมาณมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีและประมาณการทาง บัญชีอื่น ซึ่งประมาณจากสถานการณ์ปัจจุบัน ณ วันที่มีการวัดมูลค่าและเกี่ยวเนื่องกับการรับรู้มูลค่า ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ซึ่งอาจเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญและรวดเร็วเมื่อสภาพแวดล้อม ในการดำเนินงานเปลี่ยนแปลงไป ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจให้ความสำคัญกับการสอบทานเพื่อให้ ได้มาซึ่งข้อมูลที่อาจเกี่ยวข้องกับการระบุหรือการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น ในบางกรณี การทำความเข้าใจการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับ ข้อสมมติของผู้ซื้อผู้ขายในตลาด ซึ่งส่งผลกระทบต่อผลของประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีในงวด ก่อนอาจจะไม่ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง ในบางกรณี หลักฐานการสอบบัญชีอาจได้มา โดยการทำความเข้าใจผลของข้อสมมติ (เช่น ประมาณการกระแสเงินสด) และความเข้าใจใน ประสิทธิภาพของกระบวนการประมาณการของผู้บริหารในงวดก่อนซึ่งช่วยในการระบุหรือ การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงวดปัจจุบัน
- ก60. ผลต่างระหว่างผลจากประมาณการทางบัญชีและจำนวนที่รับรู้ในงบการเงินงวดก่อนอาจไม่ได้ แสดงถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของงบการเงินในงวดก่อนเสมอไป อย่างไรก็ตาม ผลต่างนั้นอาจแสดงถึงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เช่น ผลต่างซึ่งเกิดขึ้นจากข้อมูลซึ่งผู้บริหาร สามารถหามาได้ในขณะที่งบการเงินงวดก่อนได้รับการสรุปผลแล้วหรือมีความคาดหวังอย่าง สมเหตุสมผลว่าต้องได้รับข้อมูลดังกล่าวและมีการพิจารณาถึงเนื้อหาของแม่บทการรายงาน ทางการเงิน<sup>61</sup> ผลต่างดังกล่าวอาจทำให้เกิดคำถามต่อกระบวนการของผู้บริหารในการพิจารณา ข้อมูลที่ใช้จัดทำประมาณการทางบัญชี เป็นผลให้ผู้สอบบัญชีอาจต้องประเมินแผนการที่จะ ทดสอบการควบคุมที่เกี่ยวข้องและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมที่เกี่ยวข้องใหม่และหรือ อาจพิจารณาถึงหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องนั้นที่ต้องการมากขึ้น ในแม่บทการรายงาน ทางการเงินหลายแม่บทอาจกำหนดแนวทางในการแยกความแตกต่างระหว่างการเปลี่ยนแปลงใน ประมาณการทางบัญชี ซึ่งก่อให้เกิดหรือไม่ก่อให้เกิดการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง และ ให้แนวทางปฏิบัติทางบัญชีที่กำหนดให้ปฏิบัติสำหรับแต่ละกรณี

ทักษะหรือความรู้เฉพาะทาง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 15)

...

<sup>61</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 “เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 14

การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 4 และ 16)

- ก64. การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ซึ่งเกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีเป็นสิ่งสำคัญสำหรับทุกประมาณการทางบัญชี ซึ่งไม่เพียงรวมถึงการรับรู้ประมาณการดังกล่าวในงบการเงิน แต่รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลด้วย
- ก65. ย่อหน้าที่ ก42 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 กล่าวว่า มาตรฐานการสอบบัญชี ~~ซึ่ง~~ ไม่ได้โดยทั่วไปจะกล่าวถึง “ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ” มากกว่าการกล่าวถึงความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแยกต่างหากจากกัน อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ฉบับนี้กำหนดให้แยกประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมเพื่อใช้เป็นพื้นฐานสำหรับการออกแบบและการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้<sup>62</sup> รวมถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญสำหรับประมาณการทางบัญชีตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>63</sup> รวมถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ
- ก66. ในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องสำหรับประมาณการทางบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>64</sup> ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่องที่มีผลกระทบต่อข้อสงสัยจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้และปัจจัยเสี่ยงดังกล่าวกระทบอย่างไรระดับที่ประมาณการทางบัญชีนั้นอยู่ภายใต้หรือได้รับผลกระทบจากความไม่แน่นอนของประมาณการ ความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ หรือปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่องอื่น การพิจารณาปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่องของผู้สอบบัญชีอาจให้ข้อมูลที่ใช้ในการพิจารณา
- การประเมินความเป็นไปได้ที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (นั่นคือ เมื่อความเสี่ยงสืบเนื่องถูกประเมินบนความหลากหลายในระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง) และ
  - การกำหนดเหตุผลสนับสนุนการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 18 ซึ่งตอบสนองต่อเหตุผลดังกล่าว
- ความสัมพันธ์กันระหว่างปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่องอธิบายเพิ่มเติมในภาคผนวก 1

<sup>62</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 31 และ 34

<sup>63</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 7(ข)

<sup>64</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 31(ก)

- ก67. เหตุผลสนับสนุนการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ของผู้สอบบัญชี อาจเป็นผลจากปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่องของความไม่แน่นอนของประมาณการ ความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ หรือปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่องอื่นปัจจัยใดปัจจัยหนึ่งหรือหลายปัจจัย ตัวอย่างเช่น
- (ก) ประมาณการทางบัญชีของผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นนั้นเป็นไปได้ที่มีความซับซ้อนเพราะผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นไม่สามารถสังเกตได้โดยตรงและอาจต้องใช้แบบจำลอง แบบจำลองนั้นอาจใช้ชุดของข้อมูลในอดีตที่ซับซ้อนและข้อสมมติเกี่ยวกับอนาคตซึ่งการจัดทำนั้นมีความหลากหลายตามสถานการณ์เฉพาะกิจการ จึงอาจเป็นอุปสรรคในการคาดการณ์ ประมาณการทางบัญชีของผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นยังอาจอยู่ภายใต้ความไม่แน่นอนของประมาณการที่สูงและการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือเงื่อนไขในอนาคตซึ่งอาจมีความคิดส่วนตัวที่มีนัยสำคัญ ข้อพิจารณาที่คล้ายคลึงกันประยุกต์ใช้กับหนี้สินตามสัญญาประกันภัย
  - (ข) ประมาณการทางบัญชีสำหรับค่าเผื่อสินค้าล้าสมัยของกิจการซึ่งมีประเภทของสินค้าที่แตกต่างกันหลากหลายอาจจำเป็นต้องมีระบบและกระบวนการที่ซับซ้อน แต่อาจเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจน้อย และระดับของความไม่แน่นอนของประมาณการต่ำ ขึ้นอยู่กับลักษณะของสินค้าคงเหลือ
  - (ค) ประมาณการทางบัญชีอื่นอาจไม่ซับซ้อนในการจัดทำแต่อาจมีความไม่แน่นอนของประมาณการสูงและจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมีนัยสำคัญ ตัวอย่างเช่น จำนวนหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นจากผลของคดีความ เป็นประมาณการทางบัญชีที่จำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจที่สำคัญเพียงอย่างเดียว
- ก68. ความเกี่ยวข้องกันและนัยสำคัญของปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่องของประมาณการหนึ่งอาจแตกต่างจากประมาณการอื่น ดังนั้น ปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่องทั้งแยกและรวมแต่ละปัจจัย อาจส่งผลกระทบต่อประมาณการทางบัญชีให้ลดระดับความซับซ้อนลง และผู้สอบบัญชีอาจระบุนัยสำคัญน้อยกว่าหรือประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องไว้ใกล้กับระดับต่ำสุดของความหลากหลายในระดับความเสี่ยงสืบเนื่อง
- ก69. ในทางตรงกันข้าม ปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่องทั้งแยกและรวมแต่ละปัจจัยอาจส่งผลกระทบต่อประมาณการทางบัญชีทำให้เพิ่มระดับความซับซ้อนมากขึ้น และอาจส่งผลให้ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องไว้สูงสุดของความหลากหลายในระดับความเสี่ยงสืบเนื่อง สำหรับประมาณการทางบัญชีดังกล่าว การพิจารณาผลกระทบจากปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่องของผู้สอบบัญชีเป็นไปได้ที่จะกระทบโดยตรงต่อจำนวนและลักษณะของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุไว้ การประเมินความเสี่ยงดังกล่าว และท้ายที่สุดกระทบต่อความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ การประยุกต์ใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีเป็นสิ่งสำคัญโดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับประมาณการทางบัญชีดังกล่าวเช่นกัน

- ก70. เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงินอาจให้ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น ผลของประมาณการทางบัญชีที่อาจพบระหว่างการตรวจสอบ ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจประเมินหรือทบทวนการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้<sup>65</sup> โดยไม่ต้องคำนึงถึงระดับวิธีการที่ปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่องมีผลต่อข้อสงสัยในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่จะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีนั้นอยู่ภายใต้หรือได้รับผลกระทบจากความไม่แน่นอนของประมาณการ ความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ หรือปัจจัยเสี่ยงอื่น ๆ เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงินยังอาจส่งผลต่อการเลือกวิธีการทดสอบประมาณการทางบัญชีของผู้สอบบัญชีตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 18 ตัวอย่างเช่น โบนัสค้างจ่ายทั่วไปซึ่งขึ้นอยู่กับอัตราร้อยละของผลตอบแทนสำหรับพนักงานที่เลือกไว้แบบตรงไปตรงมา ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่ามีความซับซ้อนและการใช้ดุลยพินิจในการจัดทำประมาณการทางบัญชีค่อนข้างน้อย ดังนั้นอาจประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ใกล้เคียงกับระดับต่ำสุดของความหลากหลายในระดับความเสี่ยงสืบเนื่อง การจ่ายโบนัสภายหลังจากสิ้นงวดบัญชีอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างยิ่งพอเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ซึ่งได้ประเมินไว้
- ก71. การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมของผู้สอบบัญชีอาจทำได้หลายวิธีขึ้นอยู่กับเทคนิคหรือวิธีการทางการสอบบัญชี การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมอาจแสดงโดยใช้ลำดับชั้นเชิงปริมาณ (ตัวอย่างเช่น ความเสี่ยงจากการควบคุมที่ประเมินไว้ เช่น สูงสุด ปานกลาง ต่ำสุด) หรือในรูปแบบของคำอธิบายของผู้สอบบัญชีว่าการควบคุมนั้นมีประสิทธิผลในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ระบุไว้อย่างไร ดังนั้นเป็นการเชื่อถือที่วางแผนไว้ต่อการปฏิบัติตามการควบคุมที่มีประสิทธิผล ตัวอย่างเช่น หากความเสี่ยงจากการควบคุมได้ประเมินไว้สูงสุด ผู้สอบบัญชีพิจารณาไม่เชื่อถือต่อประสิทธิผลในการปฏิบัติตามการควบคุม หากความเสี่ยงจากการควบคุมได้ประเมินไว้ต่ำกว่าระดับสูงสุด ผู้สอบบัญชีพิจารณาเชื่อถือต่อประสิทธิผลในการปฏิบัติตามการควบคุม

ความไม่แน่นอนของประมาณการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(ก))

- ก72. ในการพิจารณาระดับที่ประมาณการทางบัญชีอยู่ภายใต้ความไม่แน่นอนของประมาณการ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณา
- แม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้กำหนด
    - o วิธีการที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีซึ่งโดยปกติมีความไม่แน่นอนของประมาณการในระดับสูงหรือไม่ ตัวอย่างเช่น แม่บทการรายงานทางการเงินอาจกำหนดให้ใช้ข้อมูลนำเข้าที่ไม่สามารถสังเกตได้

<sup>65</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 37๙+

- o การใช้ข้อสมมติซึ่งโดยปกติมีความไม่แน่นอนของประมาณการในระดับสูงหรือไม่ เช่น ข้อสมมติที่มีช่วงการประมาณยาว ข้อสมมติที่เกิดจากข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้จึงยากสำหรับผู้บริหารในการจัดทำ หรือการใช้ข้อสมมติหลากหลายที่สัมพันธ์กัน
  - o การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของประมาณการหรือไม่
  - สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ กิจการอาจมีสภาพคล่องในตลาดที่ประสบกับความผันผวนหรือมีโอกาสหยุดชะงัก (ตัวอย่างเช่น การเคลื่อนไหวของค่าเงินที่สำคัญมาก หรือตลาดที่ไม่มีสภาพคล่อง) ดังนั้น ประมาณการทางบัญชีต้องอ้างอิงข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้ง่าย
  - ความเป็นไปได้หรือไม่ (หรือปฏิบัติได้) ตรวจจับที่อนุญาตโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้) สำหรับผู้บริหาร
    - o ในการจัดทำการคาดการณ์ที่แน่นอนและน่าเชื่อถือเกี่ยวกับการรับรู้ในอนาคตของรายการในอดีต (ตัวอย่างเช่น จำนวนที่จะจ่ายภายใต้เงื่อนไขของสัญญาที่อาจเกิดขึ้น) หรือเกี่ยวกับขอบเขตและผลกระทบของเหตุการณ์หรือเงื่อนไขในอนาคต (ตัวอย่างเช่น จำนวนของผลขาดทุนด้านเครดิตในอนาคตหรือจำนวนที่ค่าสินไหมทดแทนจากการประกันภัยจะถูกจ่ายชำระและเวลาการจ่ายชำระจำนวนดังกล่าว) หรือ
    - o ในการได้มาซึ่งข้อมูลที่แน่นอนและครบถ้วนเกี่ยวกับเงื่อนไขในปัจจุบัน (ตัวอย่างเช่น ข้อมูลเกี่ยวกับการวัดมูลค่าเพื่อจัดทำประมาณการมูลค่ายุติธรรมที่แสดงว่าข้อมูลนั้นจะสะท้อนมุมมองของผู้ร่วมตลาด ณ วันที่ในงบการเงิน)
- ก73. ขนาดของจำนวนที่รับรู้หรือเปิดเผยในงบการเงินสำหรับประมาณการทางบัญชีไม่เป็นที่เกิดข้อบ่งชี้ของข้อสงสัยต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เช่น มีข้อสงสัยเพราะประมาณการทางบัญชีอาจต่ำไป
- ก74. ในบางสถานการณ์ ความไม่แน่นอนของประมาณการอาจมีระดับสูงจนไม่สามารถจัดทำประมาณการทางบัญชีที่สมเหตุสมผลได้ ดังนั้น แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจไม่ทำให้รับรู้ประมาณการในงบการเงินหรือไม่ให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ในกรณีนี้ ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่เพียงเกี่ยวข้องว่าควรรับรู้ประมาณการทางบัญชีหรือควรวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ หากรวมถึงความสมเหตุสมผลของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินด้วย แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีและความไม่แน่นอนของประมาณการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการนั้น (ดูย่อหน้าที่ ก112-ก113, ก143-ก144)
- ก75. ในบางกรณี ความไม่แน่นอนของประมาณการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีอาจก่อให้เกิดความสงสัยอย่างมากเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)<sup>66</sup> ได้ให้ข้อกำหนดและให้แนวทางในสถานการณ์ดังกล่าว

<sup>66</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง”

ความซับซ้อนและการใช้ดุลยพินิจ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(ข))

ระดับที่ความซับซ้อนกระทบต่อการเลือกและการนำวิธีการไปปฏิบัติ

ก76. ในการพิจารณาระดับที่การเลือกและการนำวิธีการไปใช้จัดทำประมาณการทางบัญชีได้รับผลกระทบจากความซับซ้อน ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณา

- ความต้องการทักษะและความรู้เฉพาะทางโดยผู้บริหารอาจแสดงให้เห็นว่าวิธีการที่ใช้จัดทำประมาณการทางบัญชีมีความซับซ้อนสืบเนื่อง ดังนั้นประมาณการทางบัญชีอาจมีข้อสงสัยต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสูงกว่า เมื่อผู้บริหารจัดทำแบบจำลองเองโดยมีประสบการณ์ที่เกี่ยวข้องเพียงเล็กน้อยหรือใช้แบบจำลองที่ประยุกต์ใช้วิธีการที่ไม่ได้สร้างขึ้นหรือโดยทั่วไปไม่ได้ใช้สำหรับอุตสาหกรรมหรือสภาพแวดล้อมนั้น ๆ อาจมีข้อสงสัยต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสูงกว่า
- ลักษณะของหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่ากำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องซึ่งอาจเป็นผลให้มีความต้องการวิธีการที่ซับซ้อนซึ่งจำเป็นต้องมีแหล่งที่มาอันหลากหลายของข้อมูลหรือข้อสมมติในอดีตและข้อมูลหรือข้อสมมติที่เกี่ยวกับอนาคตข้างหน้าด้วยความสัมพันธ์กันที่หลากหลายระหว่างข้อมูลหรือข้อสมมติ ตัวอย่างเช่น ค่าเผื่อสำหรับผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอาจจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือต่อการจ่ายชำระในอนาคตและกระแสเงินสดอื่นอยู่บนพื้นฐานการพิจารณาของข้อมูลจากประสบการณ์ในอดีตและการนำข้อสมมติที่เกี่ยวกับอนาคตข้างหน้ามาใช้ ในทำนองเดียวกันการประเมินมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาประกันภัยอาจจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับการจ่ายเงินตามสัญญาประกันภัยในอนาคตที่ถูกประมาณการไว้บนพื้นฐานของประสบการณ์ในอดีตและแนวโน้มในปัจจุบันและอนาคตที่ตั้งข้อสมมติไว้

ระดับที่ความซับซ้อนกระทบต่อการเลือกและการนำข้อมูลมาใช้

ก77. ในการพิจารณาระดับที่การเลือกและการนำข้อมูลไปใช้จัดทำประมาณการทางบัญชีได้รับผลกระทบจากความซับซ้อน ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณา

- ความซับซ้อนของกระบวนการได้มาซึ่งข้อมูลและการพิจารณาความสัมพันธ์และความน่าเชื่อถือของแหล่งที่มาของข้อมูล ข้อมูลจากแหล่งที่มาบางแห่งอาจน่าเชื่อถือมากกว่าแหล่งอื่น ๆ สำหรับการรักษาความลับหรือการมีส่วนได้เสีย แหล่งที่มาของข้อมูลภายนอกบางแห่งยังคงไม่เปิดเผยข้อมูล(หรือไม่เปิดเผยข้อมูลทั้งหมด) ซึ่งอาจเกี่ยวข้องกับการพิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่มาจากแหล่งนั้น เช่น แหล่งที่มาของข้อมูลพื้นฐานที่นำมาใช้หรือวิธีการที่ข้อมูลถูกรวบรวมและประมวลผล
- ความซับซ้อนสืบเนื่องในการรักษาความถูกต้องของข้อมูล เมื่อข้อมูลมีจำนวนมากและมีแหล่งที่มาหลากหลาย ก็อาจมีความซับซ้อนสืบเนื่องในการรักษาความน่าเชื่อถือของข้อมูลซึ่งใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี

- ความจำเป็นในการตีความเงื่อนไขของสัญญาที่ซับซ้อน ตัวอย่างเช่น การกำหนดกระแสเงินสดเข้าหรือกระแสเงินสดออกที่เกิดจากเจ้าหนี้เชิงพาณิชย์หรือส่วนลดที่ให้ลูกค้าอาจขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของสัญญาที่ซับซ้อนอย่างมาก ซึ่งจำเป็นต้องมีประสบการณ์ที่เฉพาะเจาะจงหรือความรู้ความสามารถในการทำความเข้าใจหรือตีความ

ระดับที่ใช้ดุลยพินิจกระทบต่อการเลือกและการนำวิธีการไปปฏิบัติหรือนำข้อมูลและข้อสมมติมาใช้

ก78. ในการพิจารณาระดับที่เลือกและการนำวิธีการไปปฏิบัติหรือนำข้อมูลและข้อสมมติมาใช้จัดทำประมาณการทางบัญชีได้รับผลกระทบจากการใช้ดุลยพินิจ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณา

- ระดับที่แม่บทการรายงานทางการเงินไม่เจาะจงวิธีการประเมินมูลค่า หลักการ เทคนิค และปัจจัยที่ใช้ในวิธีการประมาณการ
- ความไม่แน่นอนที่เกี่ยวข้องกับจำนวนหรือเวลา รวมถึงช่วงเวลาที่มีการประมาณ จำนวนและเวลาเป็นที่มาของความไม่แน่นอนของประมาณการซึ่งมีอยู่เป็นปกติ และก่อให้เกิดความจำเป็นสำหรับการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการเลือกค่าประมาณแบบจุด ซึ่งนำไปสู่โอกาสให้เกิดความลำเอียงของผู้บริหาร ตัวอย่างเช่น ประมาณการทางบัญชีที่รวมข้อสมมติที่เกี่ยวกับอนาคตข้างหน้าไว้ด้วย อาจมีระดับของการใช้ดุลยพินิจสูงซึ่งอาจทำให้เกิดข้อสงสัยต่อความลำเอียงของผู้บริหาร

ปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่องอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(ข))

ก79. ระดับของการใช้ดุลยพินิจที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีมีอิทธิพลต่อข้อสงสัยว่าประมาณการทางบัญชีขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือปัจจัยเสี่ยงการทุจริต การทุจริตอื่นตรงเท่าที่เรื่องเหล่านั้นมีผลต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง ตัวอย่างเช่น เมื่อประมาณการทางบัญชีอยู่ภายใต้การใช้ดุลยพินิจระดับสูง อาจเป็นไปได้ที่เกิดข้อสงสัยว่าประมาณการทางบัญชีนั้นขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือการทุจริตและอาจเป็นเหตุให้ผลที่อาจเป็นไปได้จากการวัดมูลค่ามีความหลากหลาย ผู้บริหารอาจเลือกค่าประมาณแบบจุดจากช่วงผลลัพธ์ดังกล่าวซึ่งไม่เหมาะสมในสถานการณ์นั้น หรือได้รับอิทธิพลอย่างไม่เหมาะสมจากความลำเอียงของผู้บริหารทั้งที่ตั้งใจหรือไม่ตั้งใจ ดังนั้นประมาณการจึงแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง สำหรับการตรวจสอบปัดไป ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเป็นไปได้ในงวดก่อนอาจมีผลต่อการวางแผนและวิธีการประเมินความเสี่ยงในงวดปัจจุบัน

ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17)

ก80. การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของผู้สอบบัญชี ซึ่งพิจารณาระดับที่ประมาณการทางบัญชีอยู่ภายใต้หรือได้รับผลกระทบจากความไม่แน่นอนของประมาณการ ความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ หรือปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่น ช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญใดที่ระบุไว้และประเมินไว้นั้น เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญหรือไม่

...

เมื่อผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะเชื่อถือความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19)

ก85. การทดสอบประสิทธิภาพของการนำการควบคุมที่เกี่ยวข้องไปปฏิบัติอาจเหมาะสมเมื่อความเสี่ยงสืบเนื่องถูกประเมินในระดับที่สูงในความหลากหลายของระดับความเสี่ยงสืบเนื่อง รวมถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญซึ่งอาจเกิดขึ้นเมื่อประมาณการทางบัญชีขึ้นอยู่กับหรือได้รับผลกระทบจากความซับซ้อนในระดับสูง เมื่อประมาณการทางบัญชีได้รับผลกระทบจากการใช้ดุลยพินิจในระดับสูง ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีการตัดสินใจที่มีความสำคัญโดยผู้บริหาร ข้อจำกัดของความเสี่ยงสืบเนื่องในการออกแบบการควบคุมที่มีประสิทธิภาพอาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องมุ่งเน้นไปที่กระบวนการตรวจสอบเนื้อหาสาระมากกว่าการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม

...

หลักการประเมินวิธีการตรวจสอบที่ใช้โดยรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 33)

...

การพิจารณาว่าประมาณการทางบัญชีสมเหตุสมผลหรือขัดต่อข้อเท็จจริงหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9 และ 35)

...

**มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง”**

**ข้อกำหนด**

**การทำความเข้าใจกลุ่มกิจการ กิจการภายในกลุ่ม และสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ**

17. ผู้สอบบัญชีถูกกำหนดให้ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้อง

(ก) ...

**การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น**

...

**คำจำกัดความ**

**กิจการภายในกลุ่ม** (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9(ก))

...

**กิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ** (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9(ฐ))

...



ก6. กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจระบุกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญจากกิจการภายในกลุ่มหนึ่งที่น่าจะมีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อการเงินของกลุ่มกิจการ เนื่องจากลักษณะหรือสถานการณ์เฉพาะ (เช่น ความเสี่ยงซึ่งต้องมีการพิจารณาเรื่องการตรวจสอบเป็นพิเศษ<sup>๖๗</sup>) ตัวอย่างเช่น กิจการภายในกลุ่มหนึ่งอาจรับผิดชอบในการค้าแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ทำให้กลุ่มเกิดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของกลุ่มกิจการ ถึงแม้ว่ากิจการภายในกลุ่มนั้นจะไม่มีนัยสำคัญทางการเงินต่อกลุ่มกิจการก็ตาม

...

**การทำความเข้าใจกลุ่มกิจการ กิจการภายในกลุ่ม และสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ**

**เหตุการณ์ที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการทำความเข้าใจ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17)**

ก23. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ให้แนวทางเกี่ยวกับสถานการณ์ ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเมื่อทำความเข้าใจในอุตสาหกรรม ข้อบังคับ และปัจจัยภายนอกอื่น ซึ่งกระทบต่อกิจการ รวมถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาปฏิบัติ ลักษณะของกิจการ วัตถุประสงค์และกลยุทธ์และความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง และการวัดมูลค่าและการสอบทานการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ<sup>๖๘</sup> ภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้แนวทางเกี่ยวกับสถานการณ์เฉพาะต่อกลุ่มกิจการรวมถึงกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม

**ภาคผนวก 2**

**ตัวอย่างของสถานการณ์ที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการได้มาซึ่งความเข้าใจในกลุ่มกิจการ**

...

**การควบคุมที่ระดับกลุ่ม**

1. การควบคุมที่ระดับกลุ่มอาจรวมถึงการรวมกันของรายการดังต่อไปนี้
  - การประชุมตามปกติระหว่างผู้บริหารของกลุ่มกิจการและกิจการภายในกลุ่มเพื่อหารือในการพัฒนาธุรกิจและเพื่อสอบทานการดำเนินงาน
  - ...
  - กิจกรรมการควบคุมภายในระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเป็นระบบเดียวกันสำหรับกิจการภายในกลุ่มทั้งหมดหรือบางส่วน
  - การควบคุมที่มีอยู่ในกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกลุ่ม รวมถึงกิจกรรมของการตรวจสอบภายในและโปรแกรมการประเมินตนเอง
  - ...

<sup>๖๗</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 27-29

<sup>๖๘</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ ๖2๓๒5-๖4๓49 และภาคผนวก 1

ข้อกำหนดและข้อมูลเพิ่มเติมที่รวมอยู่ในหนังสือคำสั่งงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ

ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

- ...
- ...

ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการจัดการงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

- ข้อตรวจพบจากกิจกรรมการทดสอบการควบคุมของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเกี่ยวกับระบบการประมวลผล ซึ่งเหมือนกันสำหรับกิจการภายในกลุ่มทั้งหมดหรือบางกิจการภายในกลุ่ม และการทดสอบการควบคุมที่ปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
- ...

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) “การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน”

คำนำ

...

ความสัมพันธ์ระหว่างมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) และ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง)

...

7. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) กล่าวเกี่ยวกับ ความรู้และประสบการณ์ของหน่วยงานตรวจสอบภายในสามารถเสริมความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ และการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลอันขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้อย่างไร มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ยังอธิบายถึงการติดต่อสื่อสารที่มีประสิทธิภาพระหว่างผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีสร้างสภาพแวดล้อม ซึ่งผู้สอบบัญชีสามารถได้รับการแจ้งเรื่องที่สำคัญต่าง ๆ ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่องานของผู้สอบบัญชีได้อย่างไร

...

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

คำจำกัดความของหน่วยงานตรวจสอบภายใน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 2 และ 14(ก))

...

ก3. นอกจากนั้น บุคคลของกิจการผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานและการบริหารและมีความรับผิดชอบนอกหน่วยงานการตรวจสอบภายใน โดยปกติอาจพบอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมซึ่งทำให้ต้องแยกบุคคลเหล่านั้นออกจากส่วนหนึ่งของหน่วยงานตรวจสอบภายในตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้ ถึงแม้ว่าบุคคลเหล่านี้อาจปฏิบัติตามกิจกรรมการควบคุมที่อาจได้รับการทดสอบตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ด้วยเหตุผลนี้การควบคุมที่ใช้ติดตามผลที่ได้ปฏิบัติโดยเจ้าของที่มีอำนาจการจัดการอาจไม่เทียบเท่ากับหน่วยงานตรวจสอบภายใน

...

การประเมินหน่วยงานตรวจสอบภายใน

...

การนำวิธีการที่เป็นระบบและเป็นระเบียบแบบแผนมาใช้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15(ค))

ก10. การนำวิธีการที่เป็นระบบและเป็นระเบียบแบบแผนมาใช้ในการวางแผน ปฏิบัติงานควบคุมดูแล สอบทานและการจัดทำเอกสารหลักฐานกิจกรรมต่าง ๆ แบ่งแยกกิจกรรมต่าง ๆ ของหน่วยงานตรวจสอบภายในจากกิจกรรมการควบคุมอื่นที่ใช้ติดตามผล ซึ่งอาจถูกปฏิบัติภายในกิจการ

...

ก21. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>69</sup> อธิบายเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญว่าเป็นความเสี่ยงที่อยู่ใกล้กับระดับบนสุดของระดับของความเสี่ยงสืบเนื่องที่ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาเป็นพิเศษ และความสามารถของผู้สอบบัญชีในการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญจะถูกจำกัดเพียงวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการดูข้อยกเว้นอย่างจำกัด นอกจากนั้น ในกรณีที่มีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ได้อยู่ในระดับต่ำ การนำผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในมาใช้เพียงอย่างเดียวไม่สามารถลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้และไม่สามารถหักล้างความต้องการของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานทดสอบบางส่วนด้วยตนเองได้

...

**มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620 “การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี”**

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

...

การพิจารณาความจำเป็นในการใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 7)

ก4. ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี เพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในข้อใดข้อหนึ่งหรือหลายข้อต่อไปนี้

<sup>69</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 12(ก)4(จ)

- การได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และรวมถึงระบบการควบคุมภายในของกิจการ
- ...

**มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”**

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

...

การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9-10)

...

เรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9)

...

เรื่องที่ประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9(ก))

...

ก20. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) นิยามความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญว่าเป็นความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ถูกระบุและประเมินไว้ ซึ่งจากการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องแล้วพบว่าอยู่ใกล้กับระดับบนสุดของระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง อันเป็นผลมาจากระดับที่ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องกระทบต่อผลโดยรวมของความเป็นไปได้ที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นเกิดขึ้น<sup>70</sup> ซึ่งผู้สอบบัญชีได้ใช้ดุลยพินิจแล้วเห็นว่า จะต้องมีการพิจารณาเรื่องการตรวจสอบเป็นพิเศษ เรื่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหารและรายการผิดปกติกที่มีนัยสำคัญ มักถูกระบุเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ดังนั้น ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญจึงมักเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี

...

**มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”**

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

...

<sup>70</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 12(ก)

การอ่านและการพิจารณาข้อมูลอื่น (อ้างอิงย่อหน้าที่ 14-15)

...

การพิจารณาว่ามีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญระหว่างข้อมูลอื่นและความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 14(ข))

...

ก31. ความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรวมถึงความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และซึ่งรวมถึงระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ได้รับตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>71</sup> ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจ ซึ่งรวมถึงเรื่องที่ได้มาซึ่งความเข้าใจต่อไปนี้

(ก) โครงสร้างองค์กร ความเป็นเจ้าของ การกำกับดูแล และรูปแบบธุรกิจของกิจการ ซึ่งรวมถึงขอบเขตของการบูรณาการเทคโนโลยีสารสนเทศเข้ากับรูปแบบธุรกิจ

(ข)(ค) อุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้อง ข้อบังคับทางกฎหมาย และปัจจัยภายนอกอื่นที่เกี่ยวข้อง

(ข) ~~ลักษณะของกิจการ~~

(ค) ~~การเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี~~

(ง) ~~วัตถุประสงค์และกลยุทธ์ของกิจการ~~

(ค)(จ) มาตรการภายในและภายนอกที่ใช้เพื่อประเมินการวัดผลและการทบทวนผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการและ

...

การตอบสนองเมื่อมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินหรือมีความจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีต้องปรับความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการให้เป็นปัจจุบัน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 20)

ก51. ในการอ่านข้อมูลอื่น ผู้สอบบัญชีอาจได้ตระหนักถึงข้อมูลใหม่ ซึ่งมีผลกระทบต่อ

- ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการของผู้สอบบัญชี ซึ่งอาจบ่งชี้ถึงความจำเป็นในการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีใหม่

• ...

...

<sup>71</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ” ย่อหน้าที่ 19+1-27+2