



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450

การประเมินการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้  
จัดทำขึ้นโดย คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี  
ซึ่งได้ผ่านขั้นตอนการพิจารณาทุกขั้นตอนแล้ว



มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 450 - การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2555 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย - นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 450 - การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 - การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

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

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450

### การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ

#### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
<b>คำนำ</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
วันถือปฏิบัติ	2
<b>วัตถุประสงค์</b>	3
<b>คำจำกัดความ</b>	4
<b>ข้อกำหนด</b>	
การรวบรวมการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ	5
การพิจารณาการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ	
เมื่อการตรวจสอบมีความคืบหน้า	6-7
การสื่อสารและการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง	8-9
การประเมินผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง	
ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข	10-13
คำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษร	14
เอกสารหลักฐาน	15
<b>การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น</b>	
คำนิยามของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง	ก1
การรวบรวมการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ	ก2-ก3
การพิจารณาการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ	
เมื่อการตรวจสอบมีความคืบหน้า	ก4-ก6
การสื่อสารและการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง	ก7-ก10
การประเมินผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง	
ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข	ก11-ก23
คำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษร	ก24
เอกสารหลักฐาน	ก25

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการประเมินผลกระทบต่อการเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในการตรวจสอบและของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข (ถ้ามี) โดยที่มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 จะเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่อการเงินเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700<sup>1</sup> ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ในการประเมินผลกระทบต่อการเงินจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข (ถ้ามี) และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320<sup>2</sup> นั้นจะเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีในการใช้ความมีสาระสำคัญอย่างเหมาะสมในการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน

### วันถือปฏิบัติ

2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 “การแสดงความเห็นและการรายงานต่อการเงิน” ย่อหน้าที่ 10-11

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 “ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี”

## วัตถุประสงค์

3. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ เพื่อประเมินเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) ผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในการตรวจสอบ และ
  - (ข) ผลกระทบต่องบการเงินจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข (ถ้ามี)

## คำจำกัดความ

4. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
  - (ก) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง หมายถึง ผลแตกต่างระหว่างจำนวนเงิน การจัดประเภทรายการ การแสดงรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูลสำหรับรายการและจำนวนเงินในงบการเงิน การจัดประเภทรายการ การแสดงรายการ หรือ การเปิดเผยข้อมูลที่ ถูกกำหนดไว้สำหรับรายการดังกล่าวเพื่อให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงิน โดยการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสามารถเกิดจากข้อผิดพลาด หรือการทุจริต (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก1)

เมื่อผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินแสดงข้อมูลถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญหรือไม่นั้น การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจึงรวมถึง การปรับปรุง ทั้งจำนวนเงิน การจัดประเภทรายการ การแสดงรายการ หรือการเปิดเผย ข้อมูล ซึ่งตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเห็นว่ามี ความจำเป็นเพื่อใ้ งบการเงินนั้น แสดงข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ

- (ข) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข หมายถึง การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีรวบรวมได้ระหว่างการตรวจสอบและยังไม่ได้รับการแก้ไขให้ถูกต้อง

## ข้อกำหนด

### การรวบรวมการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ

5. ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ เว้นแต่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวไม่นับสำคัญอย่างแน่ชัด (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก2-ก3)

### การพิจารณาการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบเมื่อการตรวจสอบมีความคืบหน้า

6. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ามีความจำเป็นที่จะต้องปรับเปลี่ยนกลยุทธ์การสอบบัญชี และแผนการตรวจสอบโดยรวมหรือไม่ในกรณีที่
  - (ก) ลักษณะและสถานการณ์ที่พบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง บ่งชี้ให้เห็นว่าอาจยังคงมีการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่นอีก ซึ่งเมื่อนำไปรวมกับการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบแล้วอาจมีสาระสำคัญได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก4)
  - (ข) ผลรวมของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่รวบรวมได้ในระหว่างการตรวจสอบนั้น เข้าใกล้ระดับความมีสาระสำคัญตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก5)
7. ในกรณีที่ผู้บริหารได้ทำการตรวจสอบประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล และทำการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบตามคำร้องขอของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อพิจารณาว่ายังคงมีการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเหลืออยู่หรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก6)

### การสื่อสารและการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

8. ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทั้งหมดที่รวบรวมได้ในระหว่างการตรวจสอบให้ผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมทราบอย่างทันท่วงทีหากไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ<sup>3</sup> และผู้สอบบัญชีต้องขอให้ผู้บริหารทำการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก7-ก9)
9. หากผู้บริหารปฏิเสธที่จะแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเพียงบางรายการหรือทุกรายการที่ผู้สอบบัญชีแจ้งให้ทราบ ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจในเหตุผลของผู้บริหารที่ไม่ทำการแก้ไข และต้องพิจารณาถึงเหตุผลดังกล่าวเมื่อทำการประเมินว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก10)

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 “การสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแล” ย่อหน้าที่ 7

### การประเมินผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข

10. ก่อนทำการประเมินผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข ผู้สอบบัญชีต้องทำการประเมินระดับความมีสาระสำคัญที่ได้กำหนดไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ใหม่อีกครั้ง เพื่อยืนยันว่าระดับความมีสาระสำคัญดังกล่าวยังคงเหมาะสมในเนื้อหาของการแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินที่แท้จริงของกิจการหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก11-ก12)
11. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขนั้นมีสาระสำคัญหรือไม่ ทั้งในแง่ของแต่ละรายการหรือผลรวมของทุกรายการ ในการประเมินดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึง
  - (ก) ขนาดและลักษณะของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ทั้งที่เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล และงบการเงินโดยรวม รวมทั้งสถานการณ์ที่ทำให้เกิดข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าว และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก 13-ก17 และ ก19-ก20)
  - (ข) ผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่เกี่ยวข้องกับงวดก่อน ซึ่งมีผลต่อประเภทของรายการต่าง ๆ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และงบการเงินโดยรวม (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก18)

### การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

12. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทราบถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขและผลกระทบของรายการดังกล่าว ทั้งในแง่ของแต่ละรายการหรือผลรวมของทุกรายการที่อาจมีต่อการแสดงความคิดเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี หากไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ<sup>4</sup> การสื่อสารของผู้สอบบัญชีต้องระบุการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขในแต่ละรายการ และผู้สอบบัญชีต้องขอให้ทำการแก้ไขการแสดงผลการดำเนินงานที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าว (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก21-ก23)
13. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทราบถึงผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขของงวดบัญชีก่อนที่มีต่อประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และงบการเงินโดยรวม

<sup>4</sup> ดูเชิงอรรถ 3

### คำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษร

14. ผู้สอบบัญชีต้องร้องขอคำรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ที่ระบุถึงความเชื่อมั่นว่า ผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขจะไม่เป็นสาระสำคัญต่องบการเงินโดยรวม ทั้งเป็นรายรายการและผลรวมของทุกรายการ ผลสรุปของรายการดังกล่าวต้องรวมไว้ในหรือแนบไว้กับคำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก24)

### เอกสารหลักฐาน

15. สิ่งที่ผู้สอบบัญชีต้องรวมอยู่ในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ<sup>5</sup> มีดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก25)
- (ก) จำนวนเงินซึ่งต่ำกว่าจำนวนนี้แล้วการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจะไม่สำคัญอย่างแน่ชัด (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5)
  - (ข) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทั้งหมดที่รวบรวมได้ระหว่างการตรวจสอบได้รับการแก้ไขหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5, 8, และ 12) และ
  - (ค) ข้อสรุปของผู้สอบบัญชีว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข มีสาระสำคัญหรือไม่ ทั้งเป็นรายรายการหรือผลรวมของทุกรายการ และเกณฑ์ที่ใช้ในการสรุปผลดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11)

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



## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

คำนิยามของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 4(ก))

- ก1. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเป็นผลมาจาก
- (ก) ความไม่ถูกต้องในการเก็บรวบรวมหรือประมวลผลข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน
  - (ข) การไม่แสดงจำนวนเงินหรือไม่เปิดเผยข้อมูล
  - (ค) การประมาณการทางบัญชีที่ไม่ถูกต้องซึ่งเกิดจากการมองข้ามข้อเท็จจริงหรือการตีความข้อเท็จจริงผิดอย่างชัดเจน และ
  - (ง) การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในเรื่องการประมาณการทางบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าไม่สมเหตุสมผล หรือ การเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าไม่เหมาะสม

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240<sup>6</sup> ให้ตัวอย่างของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดจากการทุจริต

การรวบรวมการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 5)

- ก2. ผู้สอบบัญชีอาจจะกำหนดจำนวนเงินขั้นต่ำซึ่งถ้าต่ำกว่านี้แล้วการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจะไม่สำคัญอย่างแน่ชัดและไม่จำเป็นต้องรวบรวม เนื่องจากผู้สอบบัญชีคาดว่าผลรวมของจำนวนเงินดังกล่าวจะไม่มีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญต่องบการเงิน โดยคำว่า “ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด” ไม่ได้มีความหมายเดียวกับ “ไม่มีสาระสำคัญ” แต่เนื้อหาของคำว่า “ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด” หมายถึง จำนวนที่เล็กกว่าอย่างมากเมื่อเทียบกับความมีสาระสำคัญที่ได้กำหนดไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 และเป็นสิ่งที่ไม่ต้องคำนึงถึงอย่างแน่ชัดไม่ว่าจะพิจารณาจากแต่ละรายการหรือพิจารณาจากผลรวมของทุกรายการ และไม่ว่าจะพิจารณาในเงื่อนไขของขนาด ลักษณะ หรือ สถานการณ์ใดก็ตาม ในกรณีที่มีความไม่แน่นอนในการที่จะพิจารณาว่ารายการใดรายการหนึ่งหรือหลายรายการเป็นรายการที่ “ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด” รายการดังกล่าวต้องถือว่าไม่ใช่รายการที่ “ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด”
- ก3. เพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่รวบรวมได้ระหว่างการตรวจสอบ และในการสื่อสารการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงให้ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้รับทราบอาจจะเป็นประโยชน์ถ้ามีการจำแนกเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างแท้จริง การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการใช้ดุลยพินิจ และการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประมาณไว้

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ ก1-ก6

- การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างแท้จริง (Factual misstatement) หมายถึง การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยไม่มีข้อสงสัย
- การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการใช้ดุลยพินิจ (Judgmental misstatement) หมายถึง ผลแตกต่างที่เกิดขึ้นจากการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในเรื่องการประมาณการทางบัญชีซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าไม่สมเหตุสมผล หรือการเลือกหรือการใช้ นโยบายการบัญชีซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าไม่เหมาะสม
- การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประมาณไว้ (Projected misstatement) หมายถึง การประมาณการที่ดีที่สุดของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในประชากร ที่เกี่ยวข้องกับการประมาณการของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในตัวอย่างที่เลือกตรวจสอบไปสู่ประชากรทั้งหมดที่นำมาใช้ในการเลือกตัวอย่าง โดยแนวทางปฏิบัติในการกำหนดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประมาณไว้ และการประเมินผลการประมาณการนั้นได้กำหนดอยู่ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530<sup>7</sup>

การพิจารณาการแสดงผลการประมาณการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบเมื่อการตรวจสอบมีความคืบหน้า (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6-7)

- ก4. การแสดงผลการประมาณการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจจะไม่ได้เกิดขึ้นเพียงลำพัง หลักฐานที่แสดงให้เห็นว่า อาจยังคงมีการแสดงผลการประมาณการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่นอีก เช่น ผู้สอบบัญชีพบว่า การแสดงผลการประมาณการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นเกิดจากการไม่ปฏิบัติตามการควบคุมภายใน หรือเกิดจากการที่กิจการ นำสมมติฐานหรือวิธีการวัดมูลค่าที่ไม่เหมาะสมไปใช้อย่างกว้างขวาง เป็นต้น
- ก5. หากผลรวมของการแสดงผลการประมาณการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่รวบรวมได้ระหว่างการตรวจสอบนั้น เข้าใกล้ระดับความมีสาระสำคัญที่กำหนดไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 อาจเกิดความเสียหายเกินกว่าความเสี่ยงขั้นต่ำที่ยอมรับได้ที่การแสดงผลการประมาณการที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งตรวจสอบไม่พบจะเกินระดับความมีสาระสำคัญเมื่อนำไปรวมกับผลรวมของการแสดงผลการประมาณการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่รวบรวมได้ระหว่างการตรวจสอบ ทั้งนี้ การแสดงผลการประมาณการที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งตรวจสอบไม่พบจะยังคงมีอยู่ เนื่องจากมีความเสี่ยงจากการสุ่มเลือกตัวอย่าง และความเสี่ยงที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเลือกตัวอย่าง<sup>8</sup>

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 “การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 14-15

<sup>8</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 ย่อหน้าที่ 5 (ค)-(ง)

- ก6. ผู้สอบบัญชีอาจร้องขอให้ผู้บริหารทำการตรวจสอบประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล เพื่อให้ผู้บริหารมีความเข้าใจในสาเหตุของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบโดยผู้สอบบัญชี และทำการตรวจสอบเพื่อพิจารณาถึงจำนวนเงินที่แท้จริงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล และทำการปรับปรุงอย่างเหมาะสมในงบการเงิน ตัวอย่างเช่น การประมาณการของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในตัวอย่างที่สุ่มเลือกตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ไปสู่ประชากรทั้งหมดที่นำมาเลือกตัวอย่างเหล่านั้น

#### การสื่อสารและการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 8-9)

- ก7. การสื่อสารถึงการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงให้ผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมทราบภายในระยะเวลาที่เหมาะสมนั้นเป็นสิ่งสำคัญเพราะจะทำให้ผู้บริหารสามารถประเมินได้ว่ารายการเหล่านั้นแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือไม่ และสามารถแจ้งกลับยังผู้สอบบัญชีได้หากผู้บริหารมีความเห็นที่แตกต่าง และสามารถดำเนินการตามความจำเป็นได้ โดยปกติผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมคือบุคคลที่มีหน้าที่รับผิดชอบและมีอำนาจในการประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงและดำเนินการตามความจำเป็นได้
- ก8. กฎหมายหรือข้อบังคับอาจจำกัดไม่ให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในบางเรื่องให้กับผู้บริหารหรือบุคคลอื่นภายในกิจการได้รับทราบ เช่น กฎหมายหรือข้อบังคับอาจห้ามเรื่องการสื่อสาร หรือการดำเนินการอื่นที่อาจจะเป็นการขัดขวางการสืบสวนการกระทำที่ผิดกฎหมายที่เกิดขึ้นจริงหรือสงสัยว่าจะเกิดขึ้นของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในบางสถานการณ์ ความขัดแย้งที่อาจเกิดขึ้นระหว่างความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในเรื่องของการเก็บรักษาความลับและความรับผิดชอบในเรื่องของการสื่อสารอาจมีความซับซ้อนในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาที่จะขอคำแนะนำทางด้านกฎหมาย
- ก9. การที่ผู้บริหารทำการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทั้งหมดที่ผู้สอบบัญชีแจ้งให้ทราบจะช่วยให้ผู้บริหารดำรงไว้ซึ่งความถูกต้องของสมุดบัญชีและบันทึกรายการบัญชี และลดความเสี่ยงที่งบการเงินในอนาคตจะแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจากผลกระทบสะสมของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่ไม่เป็นสาระสำคัญของงวดก่อน

ก10. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีทำการประเมินว่างบการเงินได้ถูกจัดทำและแสดงรายการในสาระสำคัญตามที่กล่าวในแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่ การประเมินนี้รวมถึงการพิจารณาลักษณะเชิงคุณภาพของการปฏิบัติด้านการบัญชีของกิจการ รวมไปถึงข้อบ่งชี้ในเรื่องของโอกาสที่จะเกิดความเอนเอียงในการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร<sup>9</sup> ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในเหตุผลของผู้บริหารที่ไม่ทำการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงให้ถูกต้อง

การประเมินผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10-11)

ก11. หลายครั้งที่การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ของผู้สอบบัญชีจะมีพื้นฐานมาจากการประมาณการผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ เนื่องจากยังไม่ทราบผลการดำเนินงานทางการเงินที่แท้จริง ดังนั้น ก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะทำการประเมินผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข อาจมีความจำเป็นที่ต้องเปลี่ยนระดับความมีสาระสำคัญที่กำหนดไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ใหม่โดยใช้ผลการดำเนินงานทางการเงินที่แท้จริง

ก12. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ได้อธิบายไว้ว่า ในระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องปรับเปลี่ยนจำนวนของควมมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม (และหากเกี่ยวข้องกับระดับความมีสาระสำคัญระดับหนึ่งหรือหลายระดับ สำหรับประเภทของรายการยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะหากสามารถปฏิบัติได้) เมื่อได้ทราบข้อมูลระหว่างการตรวจสอบซึ่งอาจเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดจำนวนหนึ่ง (หรือหลายจำนวน) ที่แตกต่างจากจำนวนเดิม<sup>10</sup> ดังนั้น การเปลี่ยนระดับความมีสาระสำคัญใหม่ที่มีนัยสำคัญใดก็ตามมักจะเกิดขึ้นก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะทำการประเมินผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข อย่างไรก็ตาม ถ้าการประเมินระดับความมีสาระสำคัญตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้) ทำให้ระดับความมีสาระสำคัญมีจำนวน (หรือหลายจำนวน) ที่ต่ำกว่าเดิมแล้ว ระดับความมีสาระสำคัญที่ใช้ในการตรวจสอบรวมไปถึงความเหมาะสมของลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบจะต้องถูกพิจารณาใหม่อีกครั้ง เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อใช้เป็นพื้นฐานในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

<sup>9</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 ย่อหน้าที่ 12

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ย่อหน้าที่ 12

- ก13. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในแต่ละรายการควรมีการพิจารณาแยกจากกัน เพื่อประเมินผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีต่อประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งเพื่อประเมินว่าเกินกว่าระดับความมีสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีหรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะ (ถ้ามี) หรือไม่
- ก14. หากพิจารณาแล้วเห็นว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการมีสาระสำคัญ อาจไม่มีทางเป็นไปได้ที่จะสามารถหักกลบกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงรายการอื่น เช่น หากรายได้แสดงเกินจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ งบการเงินโดยรวมจะยังคงแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ แม้ว่าผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีต่อผลกำไรจะถูกหักกลบพอดีกับค่าใช้จ่ายที่แสดงเกินจริงด้วยจำนวนที่เท่ากัน ถึงแม้ว่าบางครั้งอาจมีความเหมาะสมในการหักกลบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลือทางบัญชีหรือประเภทของรายการที่เหมือนกัน แต่อย่างไรก็ตาม ควรมีการพิจารณาถึงความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจสอบไม่พบที่อาจยังคงมีอยู่ก่อนทำการสรุปว่าการหักกลบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่เป็นสาระสำคัญดังกล่าวนั้นเหมาะสม<sup>11</sup>
- ก15. การพิจารณาว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดประเภทมีสาระสำคัญหรือไม่นั้น จะเกี่ยวข้องกับการประเมินลักษณะเชิงคุณภาพ เช่น ผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดประเภทที่มีต่อหนี้สินหรือเงื่อนไขและข้อตกลงตามสัญญาอื่น ๆ และผลกระทบที่มีต่อรายการแต่ละบรรทัด หรือยอดรวมย่อยหรือผลกระทบที่มีต่ออัตราส่วนที่สำคัญ เป็นต้น ซึ่งอาจมีบางสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีสรุปว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดประเภทนั้นไม่เป็นสาระสำคัญในเนื้อหาของงบการเงินโดยรวม แม้ว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดประเภทดังกล่าวอาจเกินระดับความมีสาระสำคัญระดับใดระดับหนึ่งหรือหลายระดับ ที่นำไปใช้ในการประเมินการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น ตัวอย่างเช่น การจัดประเภทไม่ถูกต้องระหว่างรายการแต่ละบรรทัดในงบแสดงฐานะการเงินอาจพิจารณาแล้วว่าไม่เป็นสาระสำคัญในแง่ของงบการเงินโดยรวมเมื่อจำนวนเงินของการจัดประเภทไม่ถูกต้องนั้นน้อยมากเมื่อเทียบกับขนาดของรายการแต่ละบรรทัดในงบแสดงฐานะการเงินที่เกี่ยวข้องและการจัดประเภทที่ไม่ถูกต้องไม่มีผลกระทบต่อกำไรขาดทุนหรืออัตราส่วนที่สำคัญใดก็ตาม

<sup>11</sup> ผู้สอบบัญชีอาจต้องทำการประเมินความเสี่ยงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสำหรับยอดคงเหลือทางบัญชีหรือประเภทของรายการใหม่หากพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่มีสาระสำคัญในยอดคงเหลือทางบัญชีหรือประเภทของรายการเดียวกันเป็นจำนวนมาก



ก16. หลายสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงบางรายการอาจเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีประเมินว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวมีสาระสำคัญในส่วนของแต่ละรายการหรือเมื่อนำไปพิจารณารวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่นที่รวบรวมได้ในระหว่างการตรวจสอบ แม้ว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวจะต่ำกว่าระดับความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม ซึ่งสถานการณ์นี้อาจมีผลกระทบต่อการประเมินรวมถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่ง

- กระบวนการปฏิบัติตามข้อกำหนดของหน่วยงานกำกับดูแล
- กระบวนการปฏิบัติตามเงื่อนไขและข้อตกลงของหนี้สินหรือข้อกำหนดในสัญญาอื่น
- เกี่ยวข้องกับการเลือกหรือการใช้นโยบายการบัญชีที่ไม่ถูกต้องซึ่งมีผลกระทบต่องบการเงินงวดปัจจุบันอย่างไม่เป็นสาระสำคัญ แต่มีแนวโน้มที่จะกระทบต่องบการเงินในงวดถัดไปอย่างมีนัยสำคัญ
- ปกปิดการเปลี่ยนแปลงในผลกำไรหรือแนวโน้มอื่น โดยเฉพาะในเนื้อหาของเงื่อนไขทางเศรษฐกิจและอุตสาหกรรมโดยทั่วไป
- กระบวนการอัตราส่วนที่ใช้ในการประเมินฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน หรือกระแสเงินสดของกิจการ
- กระบวนการแสดงข้อมูลจำแนกตามส่วนงานในงบการเงิน (เช่น ประเด็นสำคัญต่อการจำแนกส่วนงานหรือส่วนอื่นของธุรกิจของกิจการที่ถือว่ามีความสำคัญในการแสดงผลการดำเนินงานหรือความสามารถในการทำกำไรของกิจการ)
- มีผลทำให้คำตอบแทนของผู้บริหารเพิ่มขึ้น เช่น การทำให้เงื่อนไขการพิจารณาโบนัสหรือคำตอบแทนอื่นบรรลุผลตามที่กำหนด
- เป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญเนื่องจากมีผลกระทบต่อความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในเรื่องที่ได้สื่อสารให้กับผู้ใช้งบการเงินแล้วซึ่งผู้สอบบัญชีเคยได้รับทราบ เช่น เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการคาดการณ์ผลกำไร
- เกี่ยวข้องกับรายการที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับบุคคลเฉพาะ (เช่น บุคคลภายนอกที่มีรายการกับกิจการมีส่วนเกี่ยวข้องกับสมาชิกของผู้บริหารของกิจการหรือไม่)
- เป็นการไม่แสดงข้อมูลที่แม้บทการรายงานทางการเงินไม่ได้กำหนดไว้อย่างเฉพาะเจาะจงว่าให้แสดง แต่ตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเห็นว่าเป็นสิ่งสำคัญต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินในฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงิน หรือ กระแสเงินสดของกิจการ หรือ
- กระบวนการข้อมูลอื่นที่ได้แจ้งไว้ในเอกสารที่รวมงบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว (เช่น ข้อมูลที่รวมอยู่ใน “คำอธิบายและบทวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร” หรือ “บทความด้านการดำเนินงานและการเงิน” เป็นต้น) ซึ่งอาจถูกคาดหวังอย่างมีเหตุผลว่าจะมีอิทธิพลต่อ

การตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน โดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720<sup>12</sup> ได้กล่าวถึง การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่นในเอกสารที่รวมงบการเงิน ที่ตรวจสอบแล้วซึ่งไม่ใช่หน้าที่ของผู้สอบบัญชีในการรายงานต่อข้อมูลอื่นดังกล่าว สถานการณ์เหล่านี้เป็นแค่เพียงการยกตัวอย่างเท่านั้น ไม่ใช่ว่าสถานการณ์ทั้งหมดจะเกิดขึ้น ในการตรวจสอบทุกครั้งไป และไม่ได้หมายความว่า จะไม่เกิดสถานการณ์อื่นนอกเหนือจาก สถานการณ์ที่กล่าวมาข้างต้น อย่างไรก็ตาม การที่สถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งที่กล่าวถึง ข้างต้นเกิดขึ้น ก็ไม่จำเป็นต้องนำไปสู่ข้อสรุปที่ว่า การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้น มีสาระสำคัญ

- ก17. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240<sup>13</sup> ได้อธิบายว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเกิด จากหรืออาจเป็นผลมาจากการทุจริตจำเป็นต้องมีการพิจารณาในแง่มุมต่างๆ ของการตรวจสอบ อย่างไร แม้ว่าขนาดของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจะไม่ใช่สาระสำคัญต่องบการเงิน
- ก18. ผลกระทบสะสมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่ไม่เป็น สาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับงวดก่อนอาจมีผลกระทบอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินงวด ปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีมีหลากหลายวิธีซึ่งเป็นที่ยอมรับที่จะใช้ในการประเมินการแสดงข้อมูลที่ ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขในงบการเงินงวดปัจจุบัน การใช้วิธีในการประเมินที่ เหมือนกันจะทำให้เกิดความสม่ำเสมอในการประเมินจากงวดหนึ่งไปยังอีกงวดหนึ่ง

#### ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

- ก19. ในกรณีที่ทำกรสอบบัญชีกิจการภาครัฐ ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการรายงาน ประเด็นที่เป็นเรื่องเฉพาะที่ถูกกำหนดขึ้นโดยกฎหมาย ข้อบังคับหรือหน่วยงานที่มีอำนาจอื่น เช่น การรายงานการทุจริต อาจมีผลกระทบต่อประเมินของผู้สอบบัญชีว่าการแสดงข้อมูลที่ ขัดต่อข้อเท็จจริงมีสาระสำคัญหรือไม่
- ก20. นอกจากนี้ ประเด็นอื่น เช่น ประโยชน์ของสาธารณะ ความรับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติตาม หน้าที่ ความซื่อสัตย์ และโดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นการดำเนินการเพื่อให้มั่นใจว่า ได้มี การดูแลเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายที่มีประสิทธิผล อาจมีผลกระทบต่อประเมินว่า รายงานใดรายการหนึ่งมีสาระสำคัญหรือไม่โดยพิจารณาจากลักษณะของรายการดังกล่าว โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับรายการที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือหน่วยงาน ที่มีอำนาจอื่น ๆ

<sup>12</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่นในเอกสารที่รวมงบ การเงินที่ตรวจสอบแล้ว”

<sup>13</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 35

## การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล (อ้างอิงย่อหน้าที่ 12)

- ก21. หากผู้สอบบัญชีได้ทำการสื่อสารการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขให้กับบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ทำหน้าที่ในการบริหารซึ่งมีความรับผิดชอบในการกำกับดูแลด้วยแล้ว ผู้สอบบัญชีไม่มีความจำเป็นที่จะต้องสื่อสารการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขดังกล่าวนั้นกับบุคคลหรือกลุ่มบุคคลเดิมในบทบาทของการเป็นผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีต้องได้รับความพึงพอใจว่าการสื่อสารกับบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ทำหน้าที่ในการบริหารนั้นสามารถสื่อสารถึงผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแลทั้งหมดได้อย่างเพียงพอเสมือนกับในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้ทำการสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล<sup>14</sup>
- ก22. เมื่อมีการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขในแต่ละรายการไม่มีสาระสำคัญเป็นจำนวนมาก ผู้สอบบัญชีควรแจ้งทั้งจำนวนรายการและผลกระทบที่เป็นตัวเงินโดยรวมของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขแทนการแจ้งรายละเอียดของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขแต่ละรายการ
- ก23. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารให้ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแลรับทราบเกี่ยวกับการร้องขอคำรับรองของผู้บริหารเป็นลายลักษณ์อักษรของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 14 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้)<sup>15</sup> ผู้สอบบัญชีอาจชี้แจงต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแลถึงเหตุผลและนัยของการไม่แก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยคำนึงถึงขนาดและลักษณะของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งได้พิจารณาถึงสถานการณ์ที่เป็นอยู่และผลกระทบที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินในอนาคต

## คำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 14)

- ก24. เนื่องจากผู้บริหารและผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) มีหน้าที่ความรับผิดชอบในการปรับปรุงงบการเงินโดยการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงถูกกำหนดให้ต้องได้มาซึ่งคำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่ระบุถึงการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข ในบางสถานการณ์ผู้บริหารและผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) อาจไม่เชื่อว่าการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขบางรายการเป็นการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในกรณีดังกล่าว ผู้บริหารอาจจำเป็นต้องเพิ่มความชัดเจนในคำรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรเพื่ออธิบายเหตุผล เช่น “ผู้บริหารไม่เห็นด้วยว่ารายการ.....และ.....จะเป็นการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเนื่องจาก [อธิบายเหตุผล]” เป็นต้น อย่างไรก็ตาม การได้รับคำรับรองของ

<sup>14</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 ย่อหน้าที่ 13

<sup>15</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 ย่อหน้าที่ 16 (ค)(2)



ผู้บริหารดังกล่าวไม่สามารถลดความจำเป็นในการสรุปผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขของผู้สอบบัญชีได้

เอกสารหลักฐาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 15)

ก25. การจัดทำเอกสารหลักฐานของผู้สอบบัญชีในเรื่องการแสดงผลกระทบที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข อาจรวมถึง

- (ก) การพิจารณาถึงผลกระทบโดยรวมของการแสดงผลกระทบที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข
- (ข) การประเมินว่าการแสดงผลกระทบที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสูงเกินระดับความมีสาระสำคัญหรือหลายระดับ สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลระดับหนึ่งของรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะ (ถ้ามี) หรือไม่ และ
- (ค) การประเมินผลกระทบจากการแสดงผลกระทบที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่มีต่ออัตราส่วนหรือแนวโน้มที่สำคัญ และการปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับ และข้อกำหนดในสัญญา (เช่น เงื่อนไขและข้อตกลงของหนี้สิน เป็นต้น)