

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง)

ข้อพิจารณาพิเศษ - การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ

รวมถึงงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ 600 (ปรับปรุง) - ข้อพิจารณาพิเศษ - การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ รวมถึงงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2565 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2566 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ ได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “Policy Statement-Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants” ข้อความที่ได้รับการอนุมัติในมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ เป็นข้อความที่เผยแพร่โดย IFAC เป็นภาษาอังกฤษ IFAC ไม่รับผิดชอบต่อความถูกต้องและครบถ้วนของการแปล หรือต่อการกระทำใด ๆ ที่อาจตามมาจากผลดังกล่าว

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 600 (ปรับปรุง) - ข้อพิจารณาพิเศษ - การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ รวมถึงงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม © 2022 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง) - ข้อพิจารณาพิเศษ - การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ รวมถึงงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม © 2023 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : *ISA 600 (Revised) – Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*, April 2022

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

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง)

### ข้อพิจารณาพิเศษ - การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ

### รวมถึงงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2567)

#### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1-11
วันที่ถือปฏิบัติ	12
วัตถุประสงค์	13
คำจำกัดความ	14-15
ข้อกำหนด	
ความรับผิดชอบของผู้ดำเนินการบริหารและการได้มาซึ่งคุณภาพในการตรวจสอบ กลุ่มกิจการ	16
การรับงานใหม่และการรับงานต่อเนื่อง	17-21
กลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของกลุ่มกิจการและแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ	22-29
การทำความเข้าใจกลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ แม่บทการรายงาน ทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ	30-32
การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น สาระสำคัญ	33-34
ความมีสาระสำคัญ	35-36
การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ ประเมินไว้	37-44
การประเมินการสื่อสารของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและความเพียงพอ ของงาน	45-48
เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน	49-50
การประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ รายงานของผู้สอบบัญชี	51-52
	53

การสื่อสารกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ	54-58
เอกสารหลักฐาน	59
<b>คำอธิบายการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	ก1-ก18
คำจำกัดความ	ก19-ก28
ความรับผิดชอบของผู้นำในการบริหารและการได้มาซึ่งคุณภาพในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ	ก29-ก31
การรับงานใหม่และการรับงานต่อเนื่อง	ก32-ก46
กลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของกลุ่มกิจการและแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ	ก47-ก87
การทำความเข้าใจกลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ	ก88-ก107
การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ	ก108-ก115
ความมีสาระสำคัญ	ก116-ก123
การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้	ก124-ก143
การประเมินการสื่อสารของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและความเพียงพอของงาน	ก144-ก149
เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน	ก150
การประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ	ก151-ก156
รายงานของผู้สอบบัญชี	ก157-ก158
การสื่อสารกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ	ก159-ก165
เอกสารหลักฐาน	ก166-ก182
ภาคผนวก 1 ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรณีที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบกลุ่มกิจการ	
ภาคผนวก 2 การทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ	
ภาคผนวก 3 ตัวอย่างเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ	



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง) “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ รวมถึงงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ใช้กับการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ (การตรวจสอบกลุ่มกิจการ) มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับข้อพิจารณาพิเศษสำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงสถานการณ์ที่มีผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในการตรวจสอบกลุ่มกิจการด้วย ข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อ้างถึงหรือขยายความการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นเพื่อใช้กับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ โดยเฉพาะมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>4</sup> และ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>5</sup> (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก1-ก2)
2. งบการเงินของกลุ่มกิจการรวมข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจมากกว่าหนึ่งแห่งโดยผ่านกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 14(ก) คำว่า “กระบวนการจัดทำงบการเงินรวม” ที่ใช้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่เพียงอ้างอิงถึงการจัดทำงบการเงินรวมตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง แต่ยังรวมการนำเสนองบการเงินผนวกรวมและการรวมข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจต่าง ๆ เช่น สาขาหรือส่วนงาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก3-ก5 และ ก27)
3. ตามคำอธิบายในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เมื่อปรับเปลี่ยนตามสถานการณ์เท่าที่จำเป็น อาจมีประโยชน์ในการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีบุคคลจากสำนักงานอื่นร่วมอยู่ด้วย แม้ไม่ใช้การตรวจสอบกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อาจเป็นประโยชน์ในกรณีที่ผู้บุคคลดังกล่าวช่วยตรวจนับสินค้าคงเหลือ ตรวจอาคารและอุปกรณ์ หรือปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบที่หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกันที่อยู่ในสถานที่ห่างไกล

### กลุ่มกิจการและกิจการภายในกลุ่ม

4. กลุ่มกิจการอาจเกิดจากการรวมกลุ่มในหลายรูปแบบ ตัวอย่างเช่น กลุ่มกิจการอาจประกอบด้วยกิจการต่างๆ ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมาย หรือตามลักษณะอื่น (เช่น บริษัทใหญ่ บริษัทย่อย กิจการร่วมค้า หรือเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย) หรือ กลุ่มกิจการอาจจัดกลุ่มตามสถานที่ตั้งทางภูมิศาสตร์

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) “การบริหารคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน”

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ”

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 “การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน”

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ”

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก1

ตามหน่วยเศรษฐกิจแบบอื่น ๆ (รวมถึงสาขาหรือส่วนงาน) หรือตามหน้าที่งานหรือกิจกรรมทางธุรกิจ ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ รูปแบบองค์กรต่าง ๆ เหล่านี้เรียกโดยรวมว่า “กิจการหรือหน่วยธุรกิจ” (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก6)

5. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการกำหนดแนวทางที่เหมาะสมในการวางแผนและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการที่ประเมินไว้ เพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับประกอบวิชาชีพในการกำหนดกิจการภายในกลุ่มที่จะมีการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ การกำหนดดังกล่าวอาศัยความเข้าใจของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับกลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ รวมทั้งปัจจัยอื่น ๆ เช่น ความสามารถในการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบแบบรวมศูนย์ที่ส่วนกลาง การมีหน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกัน หรือการมีระบบสารสนเทศและการควบคุมภายในที่ใช้ร่วมกัน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก7-ก9)

*การมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม*

6. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>7</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบพิจารณาว่ามีการมอบหมายหรือจัดหาทรัพยากรที่เพียงพอและเหมาะสมในการปฏิบัติงานให้กับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในเวลาที่เหมาะสม ในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวอาจรวมถึงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ดังนั้น มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
7. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในการจัดหาข้อมูลหรือปฏิบัติงานเพื่อให้บรรลุข้อกำหนดของมาตรฐานฉบับนี้ ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจมีประสบการณ์และความรู้ในเชิงลึกเกี่ยวกับกิจการภายในกลุ่มและสภาพแวดล้อมของกิจการดังกล่าว (ซึ่งรวมถึงกฎหมายและข้อบังคับ วิธีปฏิบัติทางธุรกิจ ภาษาและวัฒนธรรมในท้องถิ่นนั้น ๆ) มากกว่าผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มสามารถและมักมีส่วนร่วมในทุกขั้นตอนของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก10-ก11)
8. ความเสี่ยงในการสอบบัญชีเป็นผลมาจากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและความเสี่ยงจากการตรวจสอบ<sup>8</sup> ความเสี่ยงจากการตรวจสอบในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ รวมถึงความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจตรวจไม่พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งสามารถทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ และผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจตรวจไม่พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าว ดังนั้น มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 25

<sup>8</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ ก34

กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ (แล้วแต่กรณี) ต้องมีส่วนร่วมที่เพียงพอและเหมาะสมในงานของผู้สอบบัญชีของกิจการ ภายในกลุ่ม และเน้นความสำคัญของการสื่อสารสองทางระหว่างผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อธิบายถึงเรื่องที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการจะพิจารณาเมื่อกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก12-ก13)

#### การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

9. ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200<sup>9</sup> กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องวางแผนและปฏิบัติตามตรวจสอบกลุ่มกิจการโดยใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ การใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่เหมาะสมอาจแสดงออกในรูปการกระทำและการสื่อสารต่างๆ ของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงการเน้นความสำคัญของการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพโดยสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบแต่ละคนตลอดช่วงการตรวจสอบกลุ่มกิจการ การกระทำและการสื่อสารดังกล่าวอาจรวมถึงขั้นตอนต่างๆ ที่ทำเพื่อลดอุปสรรคที่อาจขัดขวางการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก14-ก18)

#### การปรับให้เหมาะสม

10. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้สำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการทุกประเภท โดยไม่คำนึงถึงขนาดหรือความซับซ้อน อย่างไรก็ตาม ข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้ในบริบทของลักษณะและสถานการณ์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการแต่ละการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการปฏิบัติตามตรวจสอบกลุ่มกิจการทั้งหมด ข้อกำหนดบางประการของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อาจไม่มีความเกี่ยวข้อง เนื่องจากข้อกำหนดเหล่านั้นเกี่ยวข้องกับการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเท่านั้น กรณีดังกล่าวอาจเป็นกรณีที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการสามารถปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบแบบรวมศูนย์ที่ส่วนกลางหรือสามารถปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบที่กิจการภายในกลุ่ม โดยไม่ต้องให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม แนวทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ ก119 และ ก120 อาจมีส่วนช่วยในการนำมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มาใช้ในสถานการณ์ดังกล่าว

#### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ

11. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการยังคงมีภาระหน้าที่สูงสุดและรับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ วลีที่ว่า “ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องรับผิดชอบในการ...” หรือ “ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องรับผิดชอบในการ...” ใช้สำหรับข้อกำหนดที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือ

<sup>9</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 15-16



ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ (ตามลำดับ) สามารถมอบหมายการออกแบบหรือการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ งานหรือการดำเนินการให้กับสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (รวมถึงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม) ที่มีประสบการณ์หรือความชำนาญที่เหมาะสม สำหรับข้อกำหนดอื่นๆ ที่ไม่ได้ใช้วิธีดังกล่าว มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ตั้งใจอย่างชัดเจนว่า ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ (ตามความเหมาะสม) ต้องเป็นผู้ปฏิบัติตามข้อกำหนดหรือตามความรับผิดชอบเหล่านั้น โดยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ (ตามความเหมาะสม) อาจขอข้อมูลจากสำนักงานหรือสมาชิกอื่นของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก29)

### วันถือปฏิบัติ

12. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2567

### วัตถุประสงค์

13. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ
  - (ก) พิจารณาว่าสามารถคาดหวังได้อย่างสมเหตุสมผลว่าจะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของกลุ่มกิจการหรือไม่ (ในกรณีของการรับงานใหม่และการรับงานต่อเนื่องสำหรับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ)
  - (ข) ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ ไม่ว่าจะเป็นการทุจริตหรือข้อผิดพลาด รวมทั้งวางแผนและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ประเมินไว้อย่างเหมาะสม
  - (ค) มีส่วนร่วมอย่างเพียงพอและเหมาะสมในงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มตลอดการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงการสื่อสารอย่างชัดเจนเกี่ยวกับขอบเขตและช่วงเวลาของงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการประเมินสำหรับผลของงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และ
  - (ง) ประเมินว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่จากวิธีการตรวจสอบ (ซึ่งรวมถึงงานที่ปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม) เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ

## คำจำกัดความ

14. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- (ก) ความเสี่ยงจากการรวม หมายถึง โอกาสที่จำนวนรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยังไม่ถูกแก้ไขและไม่ถูกตรวจพบจะมีจำนวนสูงกว่าความมีสาระสำคัญสำหรับการเงินโดยรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19)
  - (ข) กิจการภายในกลุ่ม หมายถึง กิจการ หน่วยธุรกิจ หน้าที่งาน หรือกิจกรรมทางธุรกิจ (หรือการรวมกันของกิจการ หน่วยธุรกิจ หน้าที่งาน หรือกิจกรรมทางธุรกิจ) ที่กำหนดโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนและการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก20)
  - (ค) ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม หมายถึง ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่มเพื่อวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ<sup>10</sup> ในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก21-ก23)
  - (ง) ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม หมายถึง ผู้บริหารที่รับผิดชอบกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก24)
  - (จ) ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่ม หมายถึง จำนวนเงินที่กำหนดโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเพื่อลดความเสี่ยงจากการรวมให้อยู่ในระดับต่ำที่เหมาะสมเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนและการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่ม
  - (ฉ) กลุ่มกิจการ หมายถึง กิจการที่มีการจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการ
  - (ช) การตรวจสอบกลุ่มกิจการ หมายถึง การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ
  - (ซ) ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ หมายถึง ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ และสมาชิกอื่นของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่ไม่รวมถึงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการมีความรับผิดชอบในเรื่องต่อไปนี้
    - (1) การกำหนดกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของกลุ่มกิจการและแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ
    - (2) การกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม รวมทั้งการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว
    - (3) การประเมินข้อสรุปที่ได้จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ
  - (ณ) ความเห็นจากการตรวจสอบกลุ่มกิจการ หมายถึง ความเห็นจากการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 12(ง)

- (ญ) ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ หมายถึง ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบ<sup>11</sup> ที่รับผิดชอบการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก25)
- (ฎ) งบการเงินของกลุ่มกิจการ หมายถึง งบการเงินที่รวมข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจหนึ่งแห่งหรือมากกว่าโดยผ่านกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานสอบบัญชีฉบับนี้ กระบวนการจัดทำงบการเงินรวมรวมถึง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก26-ก28)
- (1) การจัดทำงบการเงินรวม การรวมกันตามสัดส่วน หรือการบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย
  - (2) การนำเสนอในงบการเงินผนวกรวมเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจ ที่ไม่มีบริษัทใหญ่แต่อยู่ภายใต้การควบคุมหรือการบริหารงานร่วมกัน หรือ
  - (3) การรวมข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจ เช่น สาขาหรือส่วนงาน
- (ฏ) ผู้บริหารของกลุ่มกิจการ หมายถึง ผู้บริหารซึ่งรับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการ
- (จ) ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการ หมายถึง ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน<sup>12</sup> ที่เกี่ยวข้องกังบการเงินของกลุ่มกิจการโดยรวม ซึ่งกำหนดโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ

15. “แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง” ที่อ้างอิงในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ หมายถึง แม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้กังบการเงินของกลุ่มกิจการ

## ข้อกำหนด

### ความรับผิดชอบของผู้ดำเนินการบริหารและการได้มาซึ่งคุณภาพในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ

16. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>13</sup> ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการถูกกำหนดให้ต้องรับผิดชอบโดยรวมในการบริหารและการได้มาซึ่งคุณภาพงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ในการนี้ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก29-ก30)
- (ก) รับผิดชอบในการสร้างสภาพแวดล้อมของงานตรวจสอบกลุ่มกิจการที่มุ่งเน้นพฤติกรรมที่คาดหวังจากสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก31)
  - (ข) มีส่วนร่วมอย่างเพียงพอและเหมาะสมต่องานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม จนถึงระดับที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการได้เกณฑ์ในการพิจารณาว่าดุลยพินิจที่สำคัญที่ใช้และข้อสรุปที่ได้มีความเหมาะสมแล้วหรือไม่ ภายใต้ลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบกลุ่มกิจการนั้น

<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 12(ก)

<sup>12</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 “ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 9 และ 11

<sup>13</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 13

## การรับงานใหม่และการรับงานต่อเนื่อง

17. ก่อนการรับงานใหม่หรือการรับงานต่อเนื่องสำหรับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องพิจารณาว่าสามารถคาดหวังได้อย่างสมเหตุสมผลว่าจะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของกลุ่มกิจการหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก32-ก35)
18. หากภายหลังการรับงานใหม่หรือการรับงานต่อเนื่องสำหรับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการสรุปว่าไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องพิจารณาผลกระทบที่เป็นไปได้ต่อการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก36)

### ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี

19. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210<sup>14</sup> ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องได้รับความเห็นชอบจากผู้บริหารของกลุ่มกิจการว่ารับทราบและเข้าใจความรับผิดชอบในการให้สิ่งต่อไปนี้แก่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก37)
  - (ก) การเข้าถึงข้อมูลทั้งหมดที่ผู้บริหารของกลุ่มกิจการทราบซึ่งเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการ เช่น บันทึก เอกสารหลักฐานและเรื่องอื่นๆ
  - (ข) ข้อมูลเพิ่มเติมที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบอาจร้องขอจากผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มเพื่อวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ และ
  - (ค) การเข้าถึงบุคคลต่างๆ ภายในกลุ่มกิจการโดยไม่มีข้อจำกัด ซึ่งกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบพิจารณาว่ามีความจำเป็นเพื่อให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากบุคคลเหล่านั้น

### ข้อจำกัดในการเข้าถึงข้อมูลหรือบุคคลที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของผู้บริหารของกลุ่มกิจการ

20. หากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการสรุปว่าผู้บริหารของกลุ่มกิจการไม่สามารถให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเข้าถึงข้อมูลหรือไม่สามารถให้เข้าถึงบุคคลภายในกลุ่มกิจการได้อย่างไม่มีข้อจำกัดเนื่องจากข้อจำกัดที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องพิจารณาผลกระทบที่เป็นไปได้ต่อการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก38-ก46)

### ข้อจำกัดในการเข้าถึงข้อมูลหรือบุคคลที่กำหนดโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการ

21. หากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการสรุปว่า (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก43-ก46)
  - (ก) ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเนื่องจากข้อจำกัดที่กำหนดโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการ และ
  - (ข) ผลกระทบที่อาจมีขึ้นจากข้อจำกัดนี้จะส่งผลให้ไม่สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ

<sup>14</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 6(ข) และ 8(ข)

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้อง

- (1) ไม่ตอบรับงาน (ในกรณีที่เป็นการรับงานใหม่) หรือถอนตัวจากงานตรวจสอบ (ในกรณีที่เป็นการรับงานต่อเนื่อง) หากกฎหมายหรือข้อบังคับอนุญาตให้ทำได้ หรือ
- (2) ในกรณีที่กฎหมายหรือข้อบังคับห้ามผู้สอบบัญชีปฏิเสธการรับงานตรวจสอบหรือในกรณีที่ไม่สามารถถอนตัวออกจากงานตรวจสอบได้ ไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินของกลุ่มกิจการหลังจากได้ปฏิบัติตามตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการมากเท่าที่เป็นไปได้แล้ว

#### กลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของกลุ่มกิจการและแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ

22. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300<sup>15</sup> ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องจัดทำและปรับปรุง (เมื่อเหมาะสม) กลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของกลุ่มกิจการและแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ในการนี้ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องกำหนด (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก47-ก50)
  - (ก) กิจการภายในกลุ่มที่จะมีการปฏิบัติตามตรวจสอบ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก51)
  - (ข) ทรัพยากรที่จำเป็นในการปฏิบัติตามตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก52-ก56)

#### ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม

23. ในจัดทำกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของกลุ่มกิจการและแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องประเมินว่าผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการจะสามารถมีส่วนร่วมในงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอย่างเพียงพอและเหมาะสมหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก57)
24. ในการประเมินที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 23 ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องร้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มยืนยันว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจะให้ความร่วมมือกับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงการยืนยันว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจะปฏิบัติตามตามที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการร้องขอหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก58)

#### ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระ

25. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>16</sup> ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องรับผิดชอบในการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก59-ก60 และ ก87)
  - (ก) ทำให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มทราบถึงข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่เหมาะสมตามลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ และ

<sup>15</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 “การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 7-10ก

<sup>16</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 17

- (ข) ยืนยันว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีความเข้าใจและจะปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องสำหรับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระ

#### ทรัพยากรของงานตรวจสอบ

26. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>17</sup> (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก61-ก68)
- (ก) ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องพิจารณาว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีความรู้และความสามารถที่เหมาะสม (รวมถึงมีเวลาเพียงพอ) ในการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบที่ได้รับมอบหมายที่กิจการภายในกลุ่ม และ
- (ข) หากสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการได้ให้ข้อมูลเกี่ยวกับผลของกระบวนการติดตามผลและแก้ไขหรือผลการตรวจสอบโดยบุคคลภายนอกที่เกี่ยวกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม หรือข้อมูลดังกล่าวมีอยู่ให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการสามารถเข้าถึงได้ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องพิจารณาความเกี่ยวข้องของข้อมูลดังกล่าวในการพิจารณาของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 26(ก)
27. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับงานที่จะปฏิบัติที่กิจการภายในกลุ่มโดยไม่ให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเข้ามามีส่วนร่วม หาก
- (ก) ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องสำหรับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ รวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระ<sup>18</sup> หรือ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก69-ก70)
- (ข) ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการมีความกังวลอย่างมากเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวในย่อหน้าที่ 23-26 (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก71)

#### การปฏิบัติงานตรวจสอบ

28. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>19</sup> ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องรับผิดชอบในการกำหนดแนวทางของลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว โดยพิจารณาถึง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก72-ก77)
- (ก) เรื่องที่ประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการสูงหรือมีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุได้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) และ

<sup>17</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 25-26

<sup>18</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 14

<sup>19</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 29

(ข) เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญในการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ การสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

29. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับความรับผิดชอบของแต่ละฝ่ายและความคาดหวังของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงความคาดหวังว่าการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจะเกิดขึ้นในเวลาที่เหมาะสม ตลอดการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก78-ก87)

การทำความเข้าใจกลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ

30. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>20</sup> ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องรับผิดชอบในการทำความเข้าใจเรื่องดังต่อไปนี้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก88-ก92)

(ก) กลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก93-ก95)

(1) โครงสร้างองค์กรของกลุ่มกิจการและรูปแบบธุรกิจของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึง

ก. ที่ตั้งในการดำเนินงานหรือการทำกิจกรรมของกลุ่มกิจการ

ข. ลักษณะการดำเนินงานหรือกิจกรรมของกลุ่มกิจการและระดับของความคล้ายคลึงกันของเรื่องดังกล่าวทั่วทั้งกลุ่มกิจการ และ

ค. ระดับของการบูรณาการระหว่างรูปแบบธุรกิจของกลุ่มกิจการกับการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ (ไอที)

(2) ปัจจัยด้านข้อกำหนดทางกฎหมายที่มีผลกระทบต่อกิจการและหน่วยธุรกิจภายในกลุ่มกิจการ และ

(3) มาตรการที่ใช้ภายในและภายนอกในการประเมินผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจ

(ข) แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางบัญชีทั่วทั้งกลุ่มกิจการ และ

(ค) ระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึง

(1) ลักษณะและระดับของการใช้การควบคุมร่วมกัน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก96-ก99 และ ก102)

(2) กลุ่มกิจการรวมกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินมาไว้ที่ส่วนกลางหรือไม่ และอย่างไร (ถ้าใช่) (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก100-ก102)

(3) กระบวนการจัดทำงบการเงินรวมที่กลุ่มกิจการใช้ ซึ่งรวมถึงการจัดทำงบการเงินรวมในระดับย่อย (ถ้ามี) และรายการปรับปรุงเพื่อจัดทำงบการเงินรวม และ

<sup>20</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 19-27

- (4) วิธีการที่ผู้บริหารของกลุ่มกิจการสื่อสารเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สนับสนุนการจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการและความรับผิดชอบในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในระบบสารสนเทศและองค์ประกอบอื่นๆ ของระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการไปยังผู้บริหารของกิจการหรือหน่วยธุรกิจต่างๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก103-ก105)

ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม

31. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องสื่อสารไปยังผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มในเรื่องต่อไปนี้ ในเวลาที่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก106)
- (ก) เรื่องที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการพิจารณาว่าเกี่ยวข้องกับการออกแบบหรือการปฏิบัติงานตามวิธีการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ
  - (ข) ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550<sup>21</sup> ความสัมพันธ์หรือรายการของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ระบุโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการและบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอื่นใดที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการทราบ ซึ่งเกี่ยวข้องกับงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก107)
  - (ค) ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)<sup>22</sup> เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ระบุโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกลุ่มกิจการ ซึ่งเกี่ยวข้องกับงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
32. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องร้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มสื่อสารในเรื่องต่อไปนี้ ในเวลาที่เหมาะสม
- (ก) เรื่องที่เกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มพิจารณาว่าเกี่ยวข้องในการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด
  - (ข) รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่ได้ระบุมาก่อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก107)
  - (ค) เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ระบุโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกลุ่มกิจการ

<sup>21</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน” ย่อหน้าที่ 17

<sup>22</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง”



### การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

33. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>23</sup> บนพื้นฐานความเข้าใจที่ได้รับตามย่อหน้าที่ 30 ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องรับผิดชอบในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก108-ก113)

#### ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม

34. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>24</sup> ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องประเมินว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาจากการปฏิบัติงานตามวิธีการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มให้เกณฑ์ที่เหมาะสมในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก114-ก115)

#### ความมีสาระสำคัญ

35. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320<sup>25</sup> และ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450<sup>26</sup> เมื่อประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีหรือการเปิดเผยข้อมูลที่ถูกรวมในงบการเงินของกลุ่มกิจการมีการกระจายตัวอยู่ทั่วทั้งกิจการภายในกลุ่ม เพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนและการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องกำหนด

- (ก) ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่ม เพื่อจัดการกับความเสี่ยงจากการรวม ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มต้องต่ำกว่าความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก116-ก120)
- (ข) จำนวนขั้นต่ำที่จะต้องสื่อสารให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการทราบเมื่อพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มที่มีจำนวนสูงกว่านั้น จำนวนขั้นต่ำดังกล่าวต้องไม่สูงกว่าจำนวนที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัดสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก121)

#### ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม

36. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องสื่อสารจำนวนต่าง ๆ ที่กำหนดตามย่อหน้าที่ 35 ไปยังผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก122-ก123)

<sup>23</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 28-34

<sup>24</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 35

<sup>25</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ย่อหน้าที่ 11

<sup>26</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในระหว่างการตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 5

**การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้**

37. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>27</sup> ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องรับผิดชอบในการกำหนด ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่จะใช้ ซึ่งรวมถึงการกำหนดกิจการภายในกลุ่มที่จะปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม รวมทั้งลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของงานที่จะนำไปปฏิบัติที่กิจการภายในกลุ่มเหล่านั้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก124-ก139)

**กระบวนการจัดทำงบการเงินรวม**

38. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องรับผิดชอบในการออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการซึ่งเป็นผลมาจากกระบวนการจัดทำงบการเงินรวมที่ได้ประเมินไว้ ความรับผิดชอบดังกล่าวรวมถึง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก140)

- (ก) การประเมินว่ากิจการและหน่วยธุรกิจทั้งหมดได้ถูกรวมอยู่ในงบการเงินของกลุ่มกิจการตามที่กำหนดไว้ในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และถูกรวมในการออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับกระบวนการจัดทำงบการเงินรวมในระดับย่อย (ถ้ามี) หรือไม่
- (ข) การประเมินความเหมาะสม ความครบถ้วน และความถูกต้องของรายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่สำหรับการจัดทำงบการเงินรวม (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก141)
- (ค) การประเมินว่าดุลยพินิจของผู้บริหารในกระบวนการจัดทำงบการเงินรวมชี้ให้เห็นถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหารหรือไม่ และ
- (ง) การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เป็นผลมาจากการทุจริตในกระบวนการจัดทำงบการเงินรวมที่ประเมินไว้

39. หากข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจต่าง ๆ ไม่ได้จัดทำขึ้นตามนโยบายการบัญชีเดียวกันกับที่ใช้กับงบการเงินของกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องประเมินว่าข้อมูลทางการเงินนั้นได้มีการปรับปรุงอย่างเหมาะสมเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดทำและนำเสนอในงบการเงินของกลุ่มกิจการหรือไม่

40. หากงบการเงินของกลุ่มกิจการได้รวมข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจที่มีรอบระยะเวลาการรายงานทางการเงินที่แตกต่างจากกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องรับผิดชอบในการประเมินว่ามีการปรับปรุงที่เหมาะสมต่อข้อมูลทางการเงินเหล่านั้นตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

<sup>27</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 6-7

### ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม

41. เมื่อผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในการออกแบบหรือปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับเรื่องที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการหรือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเห็นว่าเกี่ยวข้องกับกรอบการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการที่ประเมินไว้
42. สำหรับเรื่องที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการอยู่ในระดับสูง หรือมีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ซึ่งผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้กำหนดให้ปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องประเมินความเหมาะสมของการออกแบบและการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเหล่านั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก142)
43. เมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมในกระบวนการจัดทำงบการเงินรวมซึ่งรวมถึงการจัดทำงบการเงินรวมในระดับย่อย ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องกำหนดลักษณะและขอบเขตของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก143)
44. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องพิจารณาว่าข้อมูลทางการเงินที่ระบุในการสื่อสารของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (ดูย่อหน้าที่ 45(ก)) เป็นข้อมูลทางการเงินที่ได้รวมอยู่ในงบการเงินของกลุ่มกิจการหรือไม่

### การประเมินการสื่อสารของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและความเพียงพอของงาน

45. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องร้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มสื่อสารเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการสุ่งงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ การสื่อสารดังกล่าวต้องรวมถึงเรื่องต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก144)
  - (ก) การระบุข้อมูลทางการเงินที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้รับการร้องขอให้ปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบ
  - (ข) ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติตามที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการร้องขอหรือไม่
  - (ค) ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องสำหรับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระ หรือไม่
  - (ง) ข้อมูลเกี่ยวกับกรณีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับ
  - (จ) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ได้รับการแก้ไขและไม่ได้รับการแก้ไขเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มที่ระบุโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งมีมูลค่าสูงกว่าจำนวนขั้นต่ำที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการได้สื่อสารไว้ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 36 (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก145)

- (ฉ) ข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร
- (ข) รายละเอียดข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายในที่ระบุได้จากการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ
- (ช) การทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม พนักงานที่อยู่ที่กิจการภายในกลุ่มและมีบทบาทสำคัญในระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการหรือผู้อื่น ซึ่งการทุจริตนั้นมีผลทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม
- (ฌ) เรื่องที่มีนัยสำคัญอื่นที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้สื่อสารหรือคาดว่าจะสื่อสารกับผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกิจการภายในกลุ่ม
- (ญ) เรื่องอื่น ๆ ที่อาจเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มพิจารณาว่าเหมาะสมที่จะแจ้งให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการทราบ ซึ่งรวมถึงข้อยกเว้นที่ระบุไว้ในหนังสือรับรองที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้ร้องขอจากผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม และ
- (ฎ) สิ่งที่ตรวจพบหรือข้อสรุปโดยรวมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก146)
46. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้อง
- (ก) ปรีกษาหารือกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มหรือผู้บริหารของกลุ่มกิจการ (ตามความเหมาะสม) เกี่ยวกับเรื่องสำคัญที่พบจากการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งรวมถึงเรื่องที่กำลังกล่าวในย่อหน้าที่ 45 และ
- (ข) ประเมินว่าการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการหรือไม่ หากการสื่อสารดังกล่าวไม่เพียงพอ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องพิจารณาผลกระทบต่อการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก147)
47. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องประเมินว่ามีความจำเป็นต้องสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพิ่มเติมหรือไม่ และมากน้อยเพียงใดในการประเมินดังกล่าว ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องพิจารณา (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก148-ก149)
- (ก) ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของงานที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติ
- (ข) ความรู้และความสามารถของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 26(ก) และ
- (ค) การกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว
48. หากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการสรุปว่างานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไม่เพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องกำหนดวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่จะต้องปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มหรือโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ

### เหตุการณ์ภายหลังวันที่งบการเงิน

49. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560<sup>28</sup> ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องรับผิดชอบในการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ (ซึ่งรวมถึงการร้องขอผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มให้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (ตามความเหมาะสม)) ซึ่งออกแบบมาเพื่อระบุเหตุการณ์ที่อาจต้องปรับปรุงหรือเปิดเผยในงบการเงินของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก150)

#### ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม

50. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องร้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มแจ้งผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการหากทราบถึงเหตุการณ์ภายหลังวันที่งบการเงินที่อาจต้องปรับปรุงหรือเปิดเผยในงบการเงินของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก150)

#### การประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ

51. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>29</sup> ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องประเมินว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอจากการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบหรือไม่ ซึ่งรวมถึงงานที่ปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มซึ่งผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก151-ก155)
52. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องประเมินผลกระทบต่อความเห็นจากการตรวจสอบกลุ่มกิจการสำหรับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ได้รับการแก้ไข (ไม่ว่าจะเป็นที่ระบุโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการหรือที่ได้รับการสื่อสารจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม) และสถานการณ์ใดๆ ที่ทำให้ไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก156)

#### รายงานของผู้สอบบัญชี

53. รายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการต้องไม่อ้างถึงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม เว้นแต่จะถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้มีการอ้างอิงดังกล่าว หากการอ้างอิงดังกล่าวถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ รายงานของผู้สอบบัญชีต้องระบุว่า การอ้างอิงนั้นไม่ถือเป็นการลดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือสำนักงานของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการสำหรับการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก157-ก158)

<sup>28</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 “เหตุการณ์ภายหลังวันที่งบการเงิน” ย่อหน้าที่ 6-7

<sup>29</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 26

## การสื่อสารกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ

### การสื่อสารกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการ

54. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องสื่อสารกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับภาพรวมของขอบเขตและช่วงเวลาของการตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงภาพรวมของงานที่จะปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก159)
55. หากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการพบการทุจริตหรือได้รับแจ้งจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (ดูย่อหน้าที่ 45(ช)) หรือมีข้อมูลที่บ่งชี้ว่าอาจมีการทุจริต ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องสื่อสารเรื่องดังกล่าวไปยังผู้บริหารของกลุ่มกิจการในระดับที่เหมาะสมในเวลาที่เหมาะสมเพื่อให้แจ้งเรื่องดังกล่าวให้กับผู้ที่มีความรับผิดชอบหลักในการป้องกันและการตรวจจับการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของบุคคลเหล่านั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก160)
56. ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจถูกกำหนดโดยกฎหมาย ข้อบังคับหรือด้วยเหตุผลอื่นให้แสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อบการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจที่เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มกิจการ ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องร้องขอให้ผู้บริหารของกลุ่มกิจการแจ้งผู้บริหารของกิจการหรือหน่วยธุรกิจเกี่ยวกับเรื่องของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการทราบซึ่งอาจมีนัยสำคัญต่อบการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจนั้นแต่ผู้บริหารของกิจการหรือหน่วยธุรกิจอาจยังไม่ทราบ หากผู้บริหารของกลุ่มกิจการปฏิเสธที่จะสื่อสารเรื่องดังกล่าวไปยังผู้บริหารของกิจการหรือหน่วยธุรกิจ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องปรึกษาหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ หากเรื่องดังกล่าวยังคงไม่ได้รับการแก้ไข ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องพิจารณาว่าจะแนะนำให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไม่ออกรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับงบการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจจนกว่าเรื่องดังกล่าวได้รับการแก้ไขหรือไม่ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับข้อพิจารณาด้านกฎหมายและการรักษาความลับของผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก161-ก162)

### การสื่อสารกับผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ

57. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องสื่อสารเรื่องดังต่อไปนี้กับผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ นอกเหนือจากที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง)<sup>30</sup> และ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก163)
  - (ก) ภาพรวมของงานที่จะปฏิบัติที่กิจการภายในกลุ่ม และลักษณะของการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับงานที่จะปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก164)
  - (ข) กรณีต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการพบจากการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มซึ่งก่อให้เกิดความกังวลเกี่ยวกับคุณภาพงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและวิธีที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการตอบสนองต่อประเด็นดังกล่าว

<sup>30</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล”

- (ค) การจำกัดขอบเขตของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ เช่น เรื่องสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการจำกัดการเข้าถึงบุคคลหรือข้อมูล
- (ง) การทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม พนักงานที่มีบทบาทสำคัญในระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ หรือผู้อื่น ซึ่งการทุจริตนั้นมีผลทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ

#### การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่พบ

58. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265<sup>31</sup> ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องกำหนดว่า ข้อบกพร่องที่พบในระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการจำเป็นต้องสื่อสารไปยังผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการหรือผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือไม่ ในการกำหนดดังกล่าว ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องพิจารณาข้อบกพร่องของการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มพบและถูกสื่อสารไปยังผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 45(ข) (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก165)

#### เอกสารหลักฐาน

59. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230<sup>32</sup> เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบกลุ่มกิจการจำเป็นต้องมีเพียงพอเพื่อให้ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และไม่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบนั้นมาก่อน สามารถเข้าใจลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ หลักฐานที่ได้รับและข้อสรุปที่ได้เกี่ยวกับเรื่องสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230<sup>33</sup> ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องมีการจัดทำเอกสารหลักฐานงานตรวจสอบที่เกี่ยวกับเรื่องต่อไปนี้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก166-ก169 และ ก179-ก182)

- (ก) เรื่องสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการจำกัดการเข้าถึงบุคคลหรือข้อมูลภายในกลุ่มกิจการที่ได้พิจารณาไว้ตั้งแต่ก่อนตัดสินใจรับงานใหม่หรือรับงานต่อเนื่อง หรือที่เกิดขึ้นภายหลังการรับงานใหม่หรือรับงานต่อเนื่อง และวิธีตอบสนองต่อเรื่องเหล่านั้น
- (ข) หลักเกณฑ์ที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการใช้ในการกำหนดกิจการภายในกลุ่มเพื่อวัตถุประสงค์ของการวางแผนและการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก170)
- (ค) หลักเกณฑ์ในการกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มและจำนวนขั้นต่ำของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มที่กำหนดให้สื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ

<sup>31</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 “การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ”

<sup>32</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 ย่อหน้าที่ 8

<sup>33</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 ย่อหน้าที่ 1-3, 9-11, ก6-ก7 และภาคผนวก

- (ง) หลักเกณฑ์ที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการใช้ในการกำหนดว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีความรู้และความสามารถที่เหมาะสม (ซึ่งรวมถึงมีเวลาเพียงพอ) ในการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบที่ได้รับมอบหมายที่กิจการภายในกลุ่ม (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก171)
- (จ) เรื่องสำคัญจากการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 30(ค)
- (ฉ) ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าวโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงการสอบทานเอกสารหลักฐานงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพิ่มเติม (ตามความเหมาะสม) ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 47 (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก172-ก178)
- (ช) เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งรวมถึง
- (1) เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หรือการดำเนินงานต่อเนื่อง ซึ่งได้สื่อสารตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 32 (ถ้ามี)
  - (2) เรื่องที่เกี่ยวข้องกับข้อสรุปของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 45) ซึ่งรวมถึงวิธีการที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการตอบสนองต่อเรื่องสำคัญที่ปรึกษาหารือกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มหรือผู้บริหารของกลุ่มกิจการ
- (ซ) การประเมินและการตอบสนองของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการสำหรับเรื่องที่ตรวจสอบพบหรือข้อสรุปของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่เกี่ยวข้องกับเรื่องนี้อาจมีผลกระทบที่มีสาระสำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ

## คำอธิบายการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 1-2)

- ก1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับข้อพิจารณาพิเศษสำหรับผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ หรือผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ (ตามความเหมาะสม) ในการประยุกต์ข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ซึ่งรวมถึงสำหรับการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว



- ก2. มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1<sup>34</sup> ครอบคลุมงานที่ต้องมีการสอบทานคุณภาพงาน มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 2<sup>35</sup> เกี่ยวข้องกับการแต่งตั้งและคุณสมบัติของผู้สอบทานคุณภาพ รวมทั้งความรับผิดชอบของผู้สอบทานคุณภาพงานที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานและการจัดทำเอกสารหลักฐานประกอบการสอบทานคุณภาพงาน ซึ่งรวมถึงสำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ
- ก3. กิจการหรือหน่วยธุรกิจของกลุ่มกิจการอาจจัดทำงบการเงินสำหรับกลุ่มของตนเองโดยรวมข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจของกลุ่มนั้น (นั่นคือ กลุ่มย่อย) มาตรฐานสอบบัญชีฉบับนี้ ใช้กับการตรวจสอบงบการเงินรวมของกลุ่มย่อยดังกล่าวที่จัดทำเพื่อวัตถุประสงค์ทางกฎหมาย ข้อกำหนดทางกฎหมายหรือเหตุผลอื่นด้วย
- ก4. กิจการที่เป็นนิติบุคคลหนึ่งกิจการอาจประกอบไปด้วยหน่วยธุรกิจมากกว่าหนึ่งหน่วย เช่น บริษัทที่มีการดำเนินงานในหลายแห่ง เช่น ธนาคารที่มีหลายสาขา เมื่อหน่วยธุรกิจเหล่านั้นมีลักษณะ เช่น สถานที่ตั้งที่แยกต่างหาก ผู้บริหารที่แยกต่างหาก หรือระบบสารสนเทศที่แยกต่างหาก (ซึ่งรวมถึงบัญชีแยกประเภททั่วไปที่แยกต่างหาก) และข้อมูลทางการเงินจากแหล่งเหล่านั้นถูกรวมอยู่ในการจัดทำงบการเงินสำหรับกิจการที่เป็นนิติบุคคลเดียวกัน งบการเงินดังกล่าวเข้าคำจำกัดความของงบการเงินของกลุ่มกิจการ เนื่องจากงบการเงินดังกล่าวประกอบด้วยข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจมากกว่าหนึ่งแห่งที่รวมกันโดยผ่านกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม
- ก5. ในบางกรณี กิจการที่เป็นนิติบุคคลหนึ่งกิจการอาจตั้งค่าระบบสารสนเทศเพื่อรวบรวมข้อมูลทางการเงินสำหรับสายผลิตภัณฑ์หรือสายบริการมากกว่าหนึ่งสายเพื่อวัตถุประสงค์ในการรายงานตามกฎหมายหรือข้อบังคับทางกฎหมาย หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารงานอื่น ๆ ในสถานการณ์ดังกล่าว งบการเงินของกิจการนั้นไม่ใช่งบการเงินของกลุ่มกิจการ เนื่องจากไม่มีการรวมข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจมากกว่าหนึ่งแห่งผ่านกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม นอกจากนี้ การรวบรวมข้อมูลที่แยกเป็นประเภทต่าง ๆ (เช่น ในบัญชีแยกประเภทย่อย) เพื่อวัตถุประสงค์ในการรายงานตามกฎหมายหรือข้อบังคับทางกฎหมาย หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารงานอื่น ๆ ไม่ได้ก่อให้เกิดกิจการหรือหน่วยธุรกิจที่แยกต่างหาก (เช่น ส่วนงาน) ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

#### กลุ่มกิจการและกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 4-5)

- ก6. ระบบสารสนเทศของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงกระบวนการรายงานทางการเงิน อาจสอดคล้องกับโครงสร้างองค์กรของกลุ่มกิจการหรือไม่ก็ได้ ตัวอย่างเช่น กลุ่มกิจการอาจถูกจัดตามโครงสร้างทางกฎหมาย แต่ระบบสารสนเทศของกลุ่มกิจการอาจจัดโครงสร้างตามหน้าที่งาน กระบวนการผลิตภัณฑ์หรือบริการ (หรือตามกลุ่มผลิตภัณฑ์หรือกลุ่มบริการ) หรือที่ตั้งทางภูมิศาสตร์เพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารงานหรือการรายงาน

<sup>34</sup> มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 “การบริหารคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ หรือการสอบทานงบการเงิน หรืองานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง”

<sup>35</sup> มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 2 “การสอบทานคุณภาพงาน”

- ก7. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจกำหนดว่าข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจบางแห่งอาจพิจารณารวมกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนและการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ ทั้งนี้ขึ้นกับความเข้าใจในโครงสร้างองค์กรของกลุ่มกิจการและระบบสารสนเทศของกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น กลุ่มกิจการอาจประกอบด้วยกิจการที่เป็นนิติบุคคล 3 กิจการที่มีลักษณะธุรกิจคล้ายคลึงกัน ดำเนินงานในที่ตั้งทางภูมิศาสตร์เดียวกัน อยู่ภายใต้ผู้บริหารชุดเดียวกัน และใช้ระบบการควบคุมภายในร่วมกัน (ซึ่งรวมถึงระบบสารสนเทศด้วย) ในสถานการณ์นี้ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจตัดสินใจที่จะรวมกิจการที่เป็นนิติบุคคลทั้ง 3 กิจการนี้เป็นกิจการภายในกลุ่มหนึ่งกิจการ
- ก8. กลุ่มกิจการอาจมีการรวมศูนย์กิจกรรมหรือกระบวนการต่าง ๆ ซึ่งใช้กับกิจการหรือหน่วยธุรกิจหลายแห่ง ภายในกลุ่มกิจการไว้ที่เดียวกัน เช่น การใช้หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกัน เมื่อกิจกรรมที่รวมศูนย์ต่าง ๆ ดังกล่าวเกี่ยวข้องกับกระบวนการรายงานทางการเงินของกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจกำหนดให้หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกันนั้นเป็นกิจการภายในกลุ่มแห่งหนึ่งก็ได้
- ก9. ข้อพิจารณาอีกประการหนึ่งที่อาจเกี่ยวข้องกับการกำหนดกิจการภายในกลุ่มโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการคือ วิธีที่ผู้บริหารกำหนดส่วนงานดำเนินงานต่าง ๆ ตามข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง<sup>36</sup>

การมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 7-8)

- ก10. ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจทำการตรวจสอบงบการเงินของกิจการภายในกลุ่ม (ไม่ว่าจะด้วยเหตุผลทางกฎหมาย ข้อบังคับทางกฎหมาย หรือเหตุผลอื่น ๆ) โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อกิจการภายในกลุ่มเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มกำลังปฏิบัติงานตรวจสอบหรือเสร็จสิ้นการตรวจสอบงบการเงินของกิจการภายในกลุ่มแล้ว ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจสามารถใช้งานตรวจสอบสำหรับงบการเงินของกิจการภายในกลุ่มนั้นได้ หากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเห็นว่างานดังกล่าวมีประโยชน์สำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจปรับงานที่ปฏิบัติในการตรวจสอบงบการเงินของกิจการภายในกลุ่มให้ตรงกับความต้องการของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการด้วยก็ได้ ไม่ว่าจะเป็นกรณีใด ข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ยังคงมีผลบังคับใช้ ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว
- ก11. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>37</sup> ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องพิจารณาว่าแนวทางในการกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแล และการสอบทานนั้นตอบสนองต่อลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบหรือไม่ ย่อหน้าที่ ก76 ให้ตัวอย่างวิธีการต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจใช้เพื่อให้บรรลุ

<sup>36</sup> ดูตัวอย่างในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 “ส่วนงานดำเนินงาน”

<sup>37</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 30(ข)

ความรับผิดชอบในการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว และอาจเป็นประโยชน์ในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการวางแผนที่จะใช้งานจากการตรวจสอบงบการเงินของกิจการภายในกลุ่มที่ทำเสร็จแล้ว

- ก12. ตามที่อธิบายในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200<sup>38</sup> ความเสี่ยงจากการตรวจสอบเกี่ยวข้องกับ ลักษณะ ช่วงเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่กำหนดโดยผู้สอบบัญชีเพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ ความเสี่ยงจากการตรวจสอบขึ้นอยู่กับทั้งประสิทธิภาพของวิธีการตรวจสอบและการนำวิธีการตรวจสอบนั้นไปปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชี ดังนั้น ความเสี่ยงจากการตรวจสอบได้รับอิทธิพลจากเรื่องต่างๆ เช่น การวางแผนที่เพียงพอ การมอบหมายทรัพยากรที่เหมาะสมต่องานตรวจสอบ การใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และการควบคุมดูแลและการสอบทานงานตรวจสอบที่ได้ปฏิบัติ
- ก13. ความเสี่ยงจากการตรวจสอบเป็นแนวคิดที่กว้างกว่าความเสี่ยงจากการรวมที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 14(ก) และย่อหน้าที่ ก19 ในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ อาจมีความเป็นไปได้สูงที่ยอดรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ได้รับการแก้ไขและที่ตรวจสอบไม่พบอาจเกินความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวมของกลุ่มกิจการเนื่องจากวิธีการตรวจสอบอาจทำแยกจากกันสำหรับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มต่างๆ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มเพื่อลดความเสี่ยงจากการรวมให้อยู่ในระดับต่ำที่เหมาะสม

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9)

- ก14. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>39</sup> ให้อำนาจของอุปสรรคต่อการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในระดับงานตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงความลำเอียงของผู้สอบบัญชีโดยไม่รู้ตัวที่อาจเป็นอุปสรรคต่อการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเมื่อออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบและประเมินหลักฐานการตรวจสอบ นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ได้ให้แนวทางการดำเนินการที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบอาจทำเพื่อลดอุปสรรคในการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในระดับงานตรวจสอบ
- ก15. ข้อกำหนดและคำอธิบายการนำไปปฏิบัติที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>40</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง)<sup>41</sup> และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นๆ ระบุถึงการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และได้รวมตัวอย่างที่แสดงให้เห็นว่าการจัดทำเอกสารหลักฐานงานตรวจสอบอาจช่วยให้หลักฐานเกี่ยวกับการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพได้อย่างไร

<sup>38</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก45

<sup>39</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก34-ก36

<sup>40</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ ก238

<sup>41</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” ย่อหน้าที่ ก11

- ก16. สมาชิกทุกคนในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องให้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการตรวจสอบกลุ่มกิจการ การกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (ซึ่งรวมถึงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม) และการสอบทานงานของบุคคลเหล่านั้นโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ อาจทำให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการทราบว่ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบได้ให้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเหมาะสมหรือไม่
- ก17. การให้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจได้รับผลกระทบจากเรื่องต่างๆ เช่น
- ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มในสถานที่ตั้งที่ต่างกันอาจได้รับอิทธิพลจากวัฒนธรรมที่แตกต่างกันซึ่งอาจส่งผลต่อลักษณะของความลำเอียงของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มผู้นั้น
  - โครงสร้างที่ซับซ้อนของกลุ่มกิจการบางกลุ่มอาจก่อให้เกิดปัจจัยที่เพิ่มโอกาสที่จะเกิดความเสียหายจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ นอกจากนี้โครงสร้างองค์กรที่ซับซ้อนมากเกินไปอาจเป็นปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240<sup>42</sup> ดังนั้น จึงอาจต้องใช้เวลาเพิ่มขึ้นหรือความเชี่ยวชาญเพิ่มเติมเพื่อทำความเข้าใจวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและกิจกรรมของกิจการหรือหน่วยธุรกิจบางแห่ง
  - ลักษณะและขอบเขตของรายการระหว่างกันภายในกลุ่ม (เช่น รายการที่เกี่ยวข้องกับหลายกิจการและหน่วยธุรกิจภายในกลุ่มกิจการ หรือรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันจำนวนมาก) กระแสเงินสด หรือสัญญาการกำหนดราคาโอน อาจก่อให้เกิดความซับซ้อนเพิ่มเติม ในบางกรณี เรื่องดังกล่าวอาจก่อให้เกิดปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต
  - เมื่อการตรวจสอบกลุ่มกิจการอยู่ภายใต้กรอบเวลาการรายงานที่เร่งรัดซึ่งกำหนดโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการ อาจเป็นการสร้างแรงกดดันต่อสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในการทำงานที่ได้รับมอบหมายให้เสร็จสิ้น ในสถานการณ์เช่นนี้ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบอาจต้องใช้เวลาเพิ่มขึ้นเพื่อซักถามถึงสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้อย่างเหมาะสม ใช้ดุลยพินิจที่เหมาะสม หรือสอบทานการปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างเหมาะสม
- ก18. การให้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการรวมถึงการคงไว้ซึ่งการตื่นตัวสำหรับข้อมูลที่ไม่สอดคล้องกันจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม และผู้บริหารของกลุ่มกิจการ เกี่ยวกับเรื่องที่มีนัยสำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ

<sup>42</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน”  
ภาคผนวก 1

## คำจำกัดความ

## ความเสี่ยงจากการรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14(ก))

ก19. ความเสี่ยงจากการรวมมีอยู่ในทุกการตรวจสอบงบการเงิน แต่มีความสำคัญอย่างยิ่งที่จะต้องทำความเข้าใจและจัดการกับความเสี่ยงดังกล่าวในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ เนื่องจากมีความเป็นไปได้สูงกว่าที่จะมีการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่จัดกระจายอยู่ทั่วทั้งกิจการภายในกลุ่ม โดยทั่วไป ความเสี่ยงจากการรวมจะเพิ่มขึ้นตามจำนวนที่เพิ่มขึ้นของกิจการภายในกลุ่มที่มีการปฏิบัติงานตรวจสอบแยกต่างหาก ไม่ว่าจะตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม หรือสมาชิกอื่นของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

## กิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14(ข))

ก20. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวผู้ประกอบวิชาชีพในการกำหนดกิจการภายในกลุ่มที่จะมีการปฏิบัติงานตรวจสอบ ย่อหน้าที่ ก7 อธิบายว่าข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจบางแห่งอาจนำมาพิจารณาารวมกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนและการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ ครอบคลุมกิจการและหน่วยธุรกิจทั้งหมดที่มีข้อมูลทางการเงินรวมอยู่ในงบการเงินของกลุ่มกิจการ

## ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14(ค))

ก21. การอ้างอิงถึงกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในมาตรฐานฉบับนี้หมายถึงผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจมาจากสำนักงานเครือข่าย สำนักงานที่ไม่ใช่สำนักงานเครือข่าย หรือสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ (เช่น สาขาอื่นภายในสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ)

ก22. ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจทำการทดสอบแบบรวมศูนย์สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีหรือการเปิดเผยข้อมูล หรืออาจปฏิบัติงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่ม ในสถานการณ์เหล่านี้ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่ถือว่าเป็นผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

ก23. ย่อหน้าที่ 24 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องร้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มยืนยันว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจะร่วมมือกับผู้สอบบัญชีของกิจการ ซึ่งรวมถึงการที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจะปฏิบัติงานตามที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการร้องขอ ย่อหน้าที่ ก58 ให้แนวทางปฏิบัติสำหรับสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไม่สามารถให้คำยืนยันดังกล่าวได้

ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 14(ง))

ก24. ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มหมายถึง ผู้บริหารที่รับผิดชอบข้อมูลทางการเงินหรือกิจกรรมอื่น ๆ (เช่น การประมวลผลรายการที่หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกัน) ที่เกิดขึ้นที่กิจการหรือหน่วยธุรกิจซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มกิจการ เมื่อผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการพิจารณาข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจบางแห่งรวมกันเป็นกิจการภายในกลุ่มกิจการหนึ่ง หรือกำหนดว่าหน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกันเป็นกิจการภายในกลุ่มกิจการหนึ่ง (ดูย่อหน้าที่ ก7-ก8) ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มหมายถึง ผู้บริหารที่รับผิดชอบข้อมูลทางการเงินหรือการประมวลผลรายการซึ่งมีการนำวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่มนั้น ๆ ไปปฏิบัติ ในบางกรณีอาจไม่มีผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มที่แยกต่างหากและผู้บริหารของกลุ่มกิจการอาจรับผิดชอบโดยตรงสำหรับข้อมูลทางการเงินหรือกิจกรรมอื่น ๆ ของกิจการภายในกลุ่มนั้น

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 14(ญ))

ก25. ในกรณีที่มีผู้สอบบัญชีร่วมในการปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเดียวกัน ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบร่วมกันเหล่านั้นและกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบร่วมกันเหล่านั้น รวมกันเป็น “ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ” และ “กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ” ในมาตรฐานสอบบัญชีฉบับนี้ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีร่วมเหล่านั้นหรืองานที่ผู้สอบบัญชีร่วมคนหนึ่งปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับงานของผู้สอบบัญชีร่วมคนอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ

งบการเงินของกลุ่มกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 2 และ 14(ฎ))

ก26. ข้อกำหนดสำหรับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินของกลุ่มกิจการอาจระบุไว้ในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง จึงอาจส่งผลต่อการกำหนดข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจที่จะรวมอยู่ในงบการเงินของกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น แม่บทบางแม่บทกำหนดให้ต้องมีการจัดทำงบการเงินรวมเมื่อกิจการ (บริษัทใหญ่) ควบคุมกิจการอื่นอย่างน้อยหนึ่งกิจการ (เช่น บริษัทย่อย) ผ่านส่วนได้เสียส่วนใหญ่หรือวิธีการอื่น ในบางกรณี แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องมีหรือยินยอมให้มีข้อกำหนดแยกต่างหากสำหรับการนำเสนองบการเงินผนวกรวม ตัวอย่างของสถานการณ์ที่อาจอนุญาตให้มีการนำเสนองบการเงินผนวกรวม ได้แก่ กิจการที่ไม่มีบริษัทใหญ่แต่อยู่ภายใต้การควบคุมหรือการบริหารร่วมกัน

ก27. คำว่า “กระบวนการจัดทำงบการเงินรวม” ตามที่ใช้ในมาตรฐานสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้มีความหมายเดียวกันกับ “การจัดทำงบการเงินรวม” หรือ “งบการเงินรวม” ตามที่กำหนดหรืออธิบายไว้ในแม่บทการรายงานทางการเงิน แต่คำว่า “กระบวนการจัดทำงบการเงินรวม” ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ หมายถึงกระบวนการที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการซึ่งมีขอบเขตที่กว้างกว่า

ก28. รายละเอียดของกระบวนการจัดทำงบการเงินรวมจะแตกต่างกันไปในแต่ละกลุ่มกิจการ ขึ้นอยู่กับโครงสร้างและระบบสารสนเทศของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงกระบวนการรายงานทางการเงิน อย่างไรก็ตาม กระบวนการจัดทำงบการเงินรวมเกี่ยวข้องกับการพิจารณาเรื่องต่างๆ เช่น การตัดรายการและยอดคงเหลือระหว่างกันภายในกลุ่มกิจการ และผลกระทบของรอบระยะเวลารายงานที่แตกต่างกัน (ถ้ามี) สำหรับกิจการหรือหน่วยธุรกิจที่รวมอยู่ในงบการเงินของกลุ่มกิจการ (ถ้ามี)

ความรับผิดชอบของผู้นำในการบริหารและการได้มาซึ่งคุณภาพในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11 และ 16)

ก29. อาจเป็นไปได้หรือไม่หรือไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติสำหรับผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการที่จะจัดการกับข้อกำหนดทั้งหมดในมาตรฐานสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) เพียงคนเดียว โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจำนวนมากที่อยู่ในสถานที่หลายแห่ง ในการบริหารคุณภาพที่ระดับงานตรวจสอบ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>43</sup> อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบมอบหมายการออกแบบหรือการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ งานหรือการดำเนินการต่างๆ ให้กับสมาชิกอื่น ๆ ของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อช่วยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบ ดังนั้นผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจมอบหมายการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบงานหรือการดำเนินการให้กับสมาชิกอื่น ๆ ของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและสมาชิกเหล่านี้อาจมอบหมายการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบ งานหรือการดำเนินการต่อไปอีกได้ ในสถานการณ์ดังกล่าว มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบยังคงต้องรับผิดชอบโดยรวมในการบริหารและการได้มาซึ่งคุณภาพงานตรวจสอบ

ก30. นโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่กำหนดขึ้นโดยสำนักงาน หรือที่เป็นข้อกำหนดที่ใช้ร่วมกันของเครือข่ายหรือบริการของเครือข่าย<sup>44</sup> อาจช่วยอำนวยความสะดวกแก่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการในการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และสนับสนุนผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว

ก31. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>45</sup> อธิบายว่าสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบช่วยสร้างและเน้นย้ำวัฒนธรรมที่แสดงให้เห็นถึงความมุ่งมั่นต่อคุณภาพ โดยการแสดงพฤติกรรมที่คาดหวังไว้ในขณะที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 16(ก) ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจสื่อสารโดยตรงกับสมาชิกอื่นของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (ซึ่งรวมถึงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม) และเน้นย้ำการสื่อสารดังกล่าวด้วยพฤติกรรมและการปฏิบัติตนของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ (เช่น การปฏิบัติให้เห็นเป็นแบบอย่าง)

<sup>43</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 15

<sup>44</sup> มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 48-52

<sup>45</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก28

## การรับงานใหม่และการรับงานต่อเนื่อง

การพิจารณาว่าจะสามารถคาดหวังได้อย่างสมเหตุสมผลที่จะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 17-18)

ก32. ในการพิจารณาว่าจะสามารถคาดหวังได้อย่างสมเหตุสมผลที่จะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจให้ความสนใจในเรื่องต่างๆ เช่น

- โครงสร้างของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงโครงสร้างทางกฎหมายและโครงสร้างองค์กร
- กิจกรรมที่มีความสำคัญต่อกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงสภาพแวดล้อมของอุตสาหกรรมและข้อกำหนดทางกฎหมาย เศรษฐกิจและการเมืองที่กิจกรรมเหล่านั้นเกิดขึ้น
- การใช้องค์กรที่ให้บริการ
- การใช้หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกัน
- กระบวนการจัดทำงบการเงินรวม
- ความสามารถของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการ
  - o เข้าถึง (อย่างไม่มีข้อจำกัด) ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ ผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกิจการภายในกลุ่ม ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม และข้อมูลของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งรวมถึงกิจการภายในกลุ่มที่บันทึกบัญชีโดยวิธีส่วนได้เสีย และ
  - o ปฏิบัติงานที่จำเป็นสำหรับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม (ในกรณีที่เหมาะสม)
- การมอบหมายหรือจัดหาทรัพยากรว่าเพียงพอและเหมาะสมหรือไม่

ก33. ในกรณีการรับงานใหม่สำหรับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจให้ความสนใจในเรื่องที่กล่าวในย่อหน้าที่ ก32 ได้จาก

- ข้อมูลที่ได้จากผู้บริหารของกลุ่มกิจการ
- การสื่อสารกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการ
- การสื่อสารกับผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ และ
- การสื่อสารกับผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม หรือผู้สอบบัญชีคนก่อน (ในกรณีที่เหมาะสม)

ก34. ในกรณีการรับงานต่อเนื่อง ความสามารถในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพออาจได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญในเรื่องต่างๆ เช่น

- โครงสร้างของกลุ่มกิจการ (เช่น การเพิ่มขึ้นของกิจการใหม่ การจำหน่ายกิจการ การร่วมค้า การปรับโครงสร้างองค์กร หรือการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดระบบการรายงานทางการเงินของกลุ่มกิจการ)



- กิจกรรมของกิจการภายในกลุ่มที่มีความสำคัญต่อกลุ่มกิจการ
- องค์ประกอบของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ ผู้บริหารของกลุ่มกิจการ หรือผู้บริหารหลักของกิจการภายในกลุ่มที่คาดว่าจะมีการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ
- ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในเรื่องความซื่อสัตย์และความรู้ความสามารถของผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม
- แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ก35. การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในการตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจมีความซับซ้อนเพิ่มเติมเมื่อกิจการภายในกลุ่มตั้งอยู่ในประเทศที่ไม่ใช่ประเทศของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ เนื่องจากมีความแตกต่างทางวัฒนธรรมและภาษา รวมทั้งกฎหมายหรือข้อบังคับที่แตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น กฎหมายหรือข้อบังคับอาจสร้างข้อจำกัดสำหรับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มในการส่งเอกสารหลักฐานออกนอกประเทศ หรือสงคราม เหตุการณ์ความไม่สงบ หรือการระบาดของโรค อาจจำกัดการเข้าถึงของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการสำหรับเอกสารหลักฐานงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ย่อหน้าที่ ก180 เสนอวิธีที่อาจเป็นไปได้ในการตอบสนองต่อสถานการณ์เหล่านี้

ก36. ข้อจำกัดต่าง ๆ อาจเกิดขึ้นหลังจากที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการรับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการแล้ว ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อความสามารถของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในการได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ข้อจำกัดดังกล่าวอาจรวมในเรื่องที่มีผลกระทบกับ

- การเข้าถึงของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับข้อมูลของกิจการภายในกลุ่ม ผู้บริหาร หรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกิจการภายในกลุ่ม หรือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (ซึ่งรวมถึงเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องการ) (ดูย่อหน้าที่ 20 และ 21) หรือ

- งานที่จะปฏิบัติสำหรับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม

ย่อหน้าที่ ก45-ก46 อธิบายผลกระทบที่เป็นไปได้ของข้อจำกัดดังกล่าวต่อรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการ

การเห็นชอบข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19)

ก37. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210<sup>46</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องเห็นชอบข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีกับผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (ตามที่เหมาะสม) ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีระบุแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เรื่องอื่นที่อาจรวมอยู่ในข้อตกลงในการรับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ได้แก่

- การสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มต้องไม่ถูกจำกัด เท่าที่เป็นไปได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับ

<sup>46</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 9 และ 10(ง)

- ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการควรได้รับข้อมูลเกี่ยวกับการสื่อสารที่สำคัญระหว่างผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกิจการภายในกลุ่มหรือกับผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งรวมถึงการสื่อสารเกี่ยวกับข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญของการควบคุมภายใน
- ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการควรได้รับข้อมูลเกี่ยวกับการสื่อสารระหว่างหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลกับกิจการหรือหน่วยธุรกิจเกี่ยวกับเรื่องการเงินการรายงานทางการเงินที่อาจเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ และ
- ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการควรได้รับอนุญาตให้ปฏิบัติงานที่กิจการภายในกลุ่ม หรือร้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติงานที่กิจการภายในกลุ่ม

ข้อจำกัดในการเข้าถึงข้อมูลหรือบุคคล (อ้างอิงย่อหน้า 20-21)

- ก38. ข้อจำกัดในการเข้าถึงข้อมูลหรือบุคคลไม่สามารถจัดข้อกำหนดที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ
- ก39. การเข้าถึงข้อมูลหรือบุคคลสามารถถูกจำกัดจากเหตุผลหลายประการ เช่น ข้อจำกัดที่กำหนดโดยผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม กฎหมายหรือข้อบังคับ หรือสถานการณ์อื่น ๆ เช่น สงคราม เหตุการณ์ความไม่สงบ หรือการระบาดของโรค ย่อหน้าที่ ก180 อธิบายถึงวิธีที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจสามารถจัดข้อจำกัดในการเข้าถึงเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
- ก40. ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจสามารถจัดข้อจำกัดในการเข้าถึงข้อมูลหรือบุคคลได้ ตัวอย่างเช่น
- หากการเข้าถึงผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกิจการภายในกลุ่มถูกจำกัด ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจร้องขอให้ผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการช่วยจัดข้อจำกัดนั้นหรือขอข้อมูลโดยตรงจากผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ
  - หากกลุ่มกิจการมีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกิจการที่บันทึกบัญชีโดยวิธีส่วนได้เสีย ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจพิจารณาว่ามีเงื่อนไข (เช่น ในข้อตกลงในกิจการร่วมค้า หรือข้อตกลงในสัญญาการลงทุนประเภทอื่น) ที่เกี่ยวกับสิทธิการเข้าถึงข้อมูลทางการเงินของกิจการโดยกลุ่มกิจการหรือไม่ และร้องขอให้ผู้บริหารของกลุ่มกิจการใช้สิทธิดังกล่าว
  - หากกลุ่มกิจการมีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกิจการที่บันทึกบัญชีโดยวิธีส่วนได้เสีย และกลุ่มกิจการมีตัวแทนซึ่งอยู่ในคณะกรรมการบริหารหรือเป็นสมาชิกของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกิจการที่ไม่มีอำนาจควบคุมนั้น ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจสอบถามว่าตัวแทนหรือสมาชิกเหล่านั้นสามารถให้ข้อมูลทางการเงินและข้อมูลอื่นๆ ที่บุคคลเหล่านั้นได้มาจากการทำหน้าที่ในบทบาทเหล่านั้นได้หรือไม่

ก41. หากกลุ่มกิจการมีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกิจการที่บันทึกบัญชีโดยวิธีส่วนได้เสียและผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการถูกจำกัดการเข้าถึงข้อมูลหรือบุคคลที่กิจการนั้น ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจสามารถได้รับข้อมูลเพื่อใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการ เช่น

- ข้อมูลทางการเงินที่ผู้บริหารของกลุ่มกิจการมีอยู่ เนื่องจากผู้บริหารของกลุ่มกิจการต้องได้รับข้อมูลทางการเงินของกิจการที่ไม่มีอำนาจควบคุมเพื่อจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการด้วยเช่นกัน
- ข้อมูลที่เปิดเผยต่อสาธารณะ เช่น งบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว เอกสารการเปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณะ หรือราคาซื้อขายล่าสุดของตราสารทุนในกิจการที่ไม่มีอำนาจควบคุมนั้น

การที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการพิจารณาความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการที่ประเมินไว้และการพิจารณาแหล่งข้อมูลอื่นที่อาจยืนยันหรือมีส่วนสนับสนุนหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ)<sup>47</sup>

ก42. หากกลุ่มกิจการมีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกิจการที่บันทึกบัญชีโดยวิธีส่วนได้เสียและการเข้าถึงข้อมูลหรือบุคคลของกิจการดังกล่าวถูกจำกัด ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจพิจารณาว่าข้อจำกัดดังกล่าวไม่สอดคล้องกับสิ่งที่ผู้บริหารของกลุ่มกิจการได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีหรือไม่

ก43. หากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเนื่องจากข้อจำกัดในการเข้าถึงข้อมูลหรือบุคคล ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจ

- สื่อสารข้อจำกัดเหล่านั้นไปยังสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเพื่อช่วยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการกำหนดวิธีการดำเนินการที่เหมาะสม ตัวอย่างเช่น สำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจสื่อสารกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับข้อจำกัดดังกล่าวและส่งเสริมให้ผู้บริหารของกลุ่มกิจการสื่อสารกับหน่วยงานที่มีอำนาจกำกับดูแล วิธีนี้อาจเป็นประโยชน์เมื่อข้อจำกัดเหล่านั้นส่งผลกระทบต่อ การสอบบัญชีจำนวนมากในประเทศเดียวกันหรือโดยสำนักงานเดียวกัน เช่น เนื่องจากเกิดสงครามเหตุการณ์ความไม่สงบ หรือการระบาดของโรคในระบบเศรษฐกิจสำคัญแห่งหนึ่ง
- ถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้ต้องสื่อสารข้อจำกัดเหล่านั้นกับหน่วยงานที่มีอำนาจกำกับดูแล หน่วยงานที่รับผิดชอบเขียนในตลาดหลักทรัพย์ หรือหน่วยงานอื่น ๆ

ก44. ข้อจำกัดในการเข้าถึงอาจมีผลกระทบอื่นๆ สำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น หากข้อจำกัดถูกกำหนดโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจต้องพิจารณาอีกครั้งเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของคำตอบของผู้บริหารของกลุ่มกิจการที่ได้จากการสอบถามของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ และพิจารณาใหม่ว่าข้อจำกัดดังกล่าวก่อให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือไม่

<sup>47</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้า 7(ข)

ผลกระทบของข้อจำกัดในการเข้าถึงข้อมูลหรือบุคคลที่มีต่อรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับงบการเงินของ  
กลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 20-21)

ก45. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)<sup>48</sup> ให้ข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับวิธีการ  
ตอบสนองกับสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่  
เหมาะสมอย่างเพียงพอ ภาคผนวก 1 แสดงตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบมีเงื่อนไขจาก  
การที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอใน  
ส่วนที่เกี่ยวกับกิจการภายในกลุ่มที่บันทึกบัญชีโดยวิธีส่วนได้เสีย

กฎหมายหรือข้อบังคับห้ามผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการปฏิเสธการรับงานตรวจสอบ  
หรือถอนตัวจากงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 20-21)

ก46. กฎหมายหรือข้อบังคับอาจห้ามผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการปฏิเสธ  
การรับงานตรวจสอบหรือถอนตัวจากงานตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ในบางประเทศ ผู้สอบบัญชี  
ได้รับการแต่งตั้งตามระยะเวลาที่กำหนดและห้ามมิให้ถอนตัวก่อนสิ้นสุดระยะเวลานั้น นอกจากนี้  
ผู้สอบบัญชีอาจไม่มีทางเลือกในการปฏิเสธหรือถอนตัวจากงานในภาครัฐ เนื่องจากลักษณะของ  
ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง หรือการคำนึงถึงผลประโยชน์สาธารณะ ในสถานการณ์เหล่านี้ ข้อกำหนดใน  
มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ยังคงใช้กับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ส่วนผลกระทบของการที่  
ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอได้ระบุ  
ไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)

**กลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของกลุ่มกิจการและแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ**

**ลักษณะที่ทำซ้ำและต่อเนื่องของการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22)**

ก47. ตามที่อธิบายในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300<sup>49</sup> การวางแผนงานตรวจสอบไม่ใช่ขั้นตอนที่ทำ  
แยกต่างหากในงานตรวจสอบ แต่เป็นกระบวนการที่จะต้องทำซ้ำและต่อเนื่องกันไปโดยตลอด  
โดยมักจะเริ่มต้นไม่นานหลังจาก (หรือต่อเนื่องกับ) การเสร็จสิ้นการสอบบัญชีในครั้งก่อน และ  
ต่อเนื่องไปจนกว่างานสอบบัญชีในครั้งปัจจุบันจะเสร็จสิ้นลง ตัวอย่างเช่น เนื่องจากมีเหตุการณ์ที่  
ไม่คาดหมาย มีการเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ หรือได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากการประเมิน  
ความเสี่ยงหรือวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจจำเป็นต้องปรับเปลี่ยน  
กลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของกลุ่มกิจการและแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ รวมทั้ง  
ปรับเปลี่ยนลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามการพิจารณา  
ความเสี่ยงที่ประเมินใหม่ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจปรับเปลี่ยนการกำหนด  
กิจการภายในกลุ่มที่จะปฏิบัติงานตรวจสอบ ตลอดจนลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการมี  
ส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300<sup>50</sup> กำหนดให้

<sup>48</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

<sup>49</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 ย่อหน้าที่ ก2

<sup>50</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 ย่อหน้าที่ 10

ผู้สอบบัญชีต้องปรับให้เป็นปัจจุบันและเปลี่ยนแปลงกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมและแผนการสอบบัญชีตามความจำเป็นในระหว่างการสอบบัญชี

การกำหนดกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของกลุ่มกิจการและแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22)

- ก48. ในกรณีการรับงานใหม่สำหรับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจมีความเข้าใจเบื้องต้นเกี่ยวกับกลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ระบบการควบคุมภายในของกิจการ โดยอาศัยข้อมูลที่ได้รับจากผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ และการสื่อสารกับผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มหรือผู้สอบบัญชีคนก่อน (ในกรณีที่เหมาะสม) ในกรณีการรับงานต่อเนื่องสำหรับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ความเข้าใจเบื้องต้นของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจได้มาจากการตรวจสอบในปีก่อน ความเข้าใจเบื้องต้นนี้อาจช่วยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการพัฒนาความคาดหวังเบื้องต้นเกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่น่าจะมีนัยสำคัญ
- ก49. นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจใช้ข้อมูลที่ได้รับระหว่างกระบวนการรับงานใหม่และรับงานต่อเนื่องในการกำหนดกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของกลุ่มกิจการและแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ เช่น ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับทรัพยากรที่จำเป็นในการปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ
- ก50. กระบวนการกำหนดกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของกลุ่มกิจการและแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ รวมทั้งความคาดหวังเบื้องต้นเกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่น่าจะมีนัยสำคัญในระดับงบการเงินของกลุ่มกิจการ อาจช่วยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการกำหนดเบื้องต้นสำหรับเรื่องต่างๆ เช่น
- ลักษณะการตรวจสอบว่าตรวจสอบแบบรวมศูนย์ที่ส่วนกลาง ที่กิจการภายในกลุ่ม หรือทั้งสองแบบผสมกัน และ
  - ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของงานตรวจสอบที่จะปฏิบัติเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม (เช่น การออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการประเมินความเสี่ยง วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม หรือทั้งสองแบบผสมกัน)

กิจการภายในกลุ่มที่จะมีการปฏิบัติงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22(ก))

- ก51. การกำหนดกิจการภายในกลุ่มที่จะได้รับการตรวจสอบเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ตัวอย่างของเรื่องที่น่าจะมีอิทธิพลต่อการกำหนดดังกล่าวของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ประกอบด้วย
- ลักษณะของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินของกลุ่มกิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่ม เช่น
    - o กิจการหรือหน่วยธุรกิจที่จัดตั้งขึ้นหรือได้มาใหม่

- กิจการหรือหน่วยธุรกิจที่มีการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญ
- รายการค้าที่มีนัยสำคัญกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- รายการค้าที่มีนัยสำคัญที่ไม่เป็นไปตามปกติทางธุรกิจ
- การผันผวนผิดปกติที่ระบุจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ทำในระดับกลุ่มกิจการตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>51</sup>
- สัดส่วนของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการที่กระจายอยู่ตามกิจการภายในกลุ่ม โดยพิจารณาในแง่ของขนาดและลักษณะของสินทรัพย์ หนี้สิน และรายการ ซึ่งมีอยู่ตามสถานที่หรือหน่วยธุรกิจ เทียบกับงบการเงินของกลุ่มกิจการ
- การคาดการณ์ว่าจะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญทั้งหมดในงบการเงินของกลุ่มกิจการจากงานตรวจสอบที่วางแผนไว้สำหรับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มที่ระบุ
- ลักษณะและขอบเขตของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือข้อบกพร่องของการควบคุมที่พบในกิจการภายในกลุ่มจากการตรวจสอบงวดก่อน
- ลักษณะและขอบเขตของการใช้การควบคุมร่วมกันทั่วทั้งกลุ่มกิจการ และหากคล้ายคลึงกัน กลุ่มกิจการรวมศูนย์กิจกรรมต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินไว้ที่ส่วนกลางหรือไม่ อย่างไร

ทรัพยากร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22(ข))

- ก52. เรื่องที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับทรัพยากรที่จำเป็นในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ รวมทั้งลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ และอาจรวมถึงเรื่องต่างๆ ต่อไปนี้ เช่น
- ความเข้าใจในกลุ่มกิจการ กิจการภายในกลุ่มที่จะได้รับการตรวจสอบ และการเลือกว่าการตรวจสอบจะปฏิบัติแบบรวมศูนย์ที่ส่วนกลาง ที่กิจการภายในกลุ่ม หรือทั้งสองแบบผสมกัน
  - ความรู้และประสบการณ์ของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจมีประสบการณ์และความรู้ในเชิงลึกมากกว่าผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับอุตสาหกรรมท้องถิ่นที่กิจการภายในกลุ่มดำเนินงานอยู่ รวมทั้งกฎหมายหรือข้อบังคับ การดำเนินธุรกิจ ภาษาและวัฒนธรรมในท้องถิ่นนั้นๆ นอกจากนี้ การมีส่วนร่วมของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีในเรื่องที่ซับซ้อนอาจมีความจำเป็น

<sup>51</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 14(ข)

- ความคาดหวังเบื้องต้นเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่อาจเป็นไปได้
  - ปริมาณหรือสถานที่ของทรัพยากรที่จะจัดสรรสำหรับการตรวจสอบบางเรื่อง ตัวอย่างเช่น ขอบเขตของการกระจายตัวของกิจการภายในกลุ่มไปตามสถานที่ต่าง ๆ อาจส่งผลกระทบต่อความจำเป็นในการให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเข้ามามีส่วนร่วมในบางสถานที่
  - การเข้าถึง ตัวอย่างเช่น เมื่อมีการจำกัดในการเข้าถึงของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในกิจการภายในกลุ่มในบางประเทศ การมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจมีความจำเป็น
  - ลักษณะของกิจกรรมของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งรวมถึงความซับซ้อนหรือความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านของการดำเนินงาน
  - ระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงระบบสารสนเทศที่มีอยู่และระดับของการรวมศูนย์ของระบบนั้น ตัวอย่างเช่น การมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจเป็นไปได้มากขึ้นเมื่อระบบการควบคุมภายในเป็นแบบไม่รวมศูนย์
  - ประสบการณ์ที่ผ่านมากับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
- ก53. ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจมีส่วนร่วมในขั้นตอนต่างๆ ของการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจออกแบบหรือปฏิบัติ
- วิธีการประเมินความเสี่ยง
  - วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้
- ก54. ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมักจะมีส่วนร่วมในทุกขั้นตอนของการตรวจสอบ แต่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจตัดสินใจให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมเพียงบางขั้นตอน แม้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่ได้ตั้งใจที่จะให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในวิธีการประเมินความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการยังอาจปรึกษาร่วมกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มว่ามีการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญในธุรกิจหรือระบบการควบคุมภายในของกิจการภายในกลุ่มที่อาจมีผลกระทบต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการหรือไม่
- ก55. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300<sup>52</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบและสมาชิกหลักอื่นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องมีส่วนร่วมในการวางแผนการสอบบัญชี เมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม สมาชิกหนึ่งคนหรือมากกว่าหนึ่งคนของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจเป็นสมาชิกหลักในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและจึงมีส่วนร่วมในการวางแผน

<sup>52</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 ย่อหน้าที่ 5

การตรวจสอบกลุ่มกิจการ การมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มในการวางแผน การสอบบัญชีเป็นการใช้ประสบการณ์และความเข้าใจอันลึกซึ้งของผู้สอบบัญชีดังกล่าว ซึ่งจะช่วยให้เพิ่มความมีประสิทธิภาพและเพิ่มความมีประสิทธิภาพของกระบวนการวางแผน ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการพิจารณาว่า ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มผู้ใดจะมีส่วนร่วมในการวางแผนการสอบบัญชี ซึ่งอาจได้รับผลกระทบจากลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตที่จะคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในการออกแบบและการปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงหรือวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

- ก56. ตามที่อธิบายในมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1<sup>53</sup> อาจมีบางสถานการณ์ที่ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีไม่เพียงพอเมื่อเทียบกับลักษณะและสถานการณ์ของงาน ซึ่งอาจลดความสามารถในการปฏิบัติงานของสำนักงานตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ระดับของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (ซึ่งรวมถึงการจัดสรรค่าธรรมเนียมดังกล่าวให้กับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม) และขอบเขตที่ค่าธรรมเนียมดังกล่าวเกี่ยวข้องกับทรัพยากรที่จำเป็น อาจเป็นเรื่องที่ต้องพิจารณาเป็นพิเศษสำหรับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น ในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ การให้ความสำคัญทางการเงินและการดำเนินงานของสำนักงานอาจเป็นข้อจำกัดในการกำหนดกิจการภายในกลุ่มที่จะมีการปฏิบัติงานตรวจสอบ ตลอดจนทรัพยากรที่จำเป็น ซึ่งรวมถึงการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ในสถานการณ์ดังกล่าว ข้อจำกัดเหล่านี้ไม่เป็นเหตุที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการสามารถเพิกเฉยต่อความรับผิดชอบเกี่ยวกับการได้มาซึ่งคุณภาพในระดับงานตรวจสอบหรือข้อกำหนดสำหรับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบกลุ่มกิจการ

#### ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม

ความเพียงพอและเหมาะสมในการมีส่วนร่วมในงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 23-24)

- ก57. ในการประเมินว่าผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการจะสามารถมีส่วนร่วมอย่างเพียงพอและเหมาะสมในงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มหรือไม่ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจทำความเข้าใจว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มนั้นอยู่ภายใต้ข้อจำกัดใดๆ ที่จำกัดการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ (ซึ่งรวมถึงข้อจำกัดเกี่ยวกับการแบ่งปันข้อมูลในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบให้กับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ) หรือไม่ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจทำความเข้าใจว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่มที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ อาจใช้ภาษาอื่นและอาจจำเป็นต้องแปลเพื่อให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการสามารถใช้งานหรือไม่
- ก58. หากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไม่สามารถให้ความร่วมมือกับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจ

<sup>53</sup> มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ ก74



- ร้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอธิบายเหตุผล
- สามารถดำเนินการตามความเหมาะสมเพื่อแก้ไขปัญหา ซึ่งรวมถึงการปรับเปลี่ยนลักษณะของงานที่ให้ปฏิบัติ หรือไม่เช่นนั้น ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 27 ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจต้องหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับงานที่จะปฏิบัติกิจการภายในกลุ่มเองโดยไม่ได้ให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม

ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25)

- ก59. เมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติงานที่กิจการภายในกลุ่มเพื่อการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มต้องอยู่ภายใต้ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระ ข้อกำหนดดังกล่าวอาจแตกต่างหรือเพิ่มเติมจากข้อกำหนดที่ใช้กับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเมื่อทำการตรวจสอบงบการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจที่เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มเพื่อวัตถุประสงค์ตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือเหตุผลอื่น ในประเทศของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
- ก60. ในการทำให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มทราบถึงข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจพิจารณาว่าจำเป็นหรือไม่ที่จะให้ข้อมูลหรือการฝึกอบรมเพิ่มเติมสำหรับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องในงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ

ทรัพยากรของงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26)

- ก61. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>54</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องพิจารณาว่ามีการมอบหมายหรือจัดหาทรัพยากรที่เพียงพอและเหมาะสมในการปฏิบัติงานตรวจสอบให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในเวลาที่เหมาะสม เมื่อไม่มีทรัพยากรที่เพียงพอหรือเหมาะสมในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจปรึกษาหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้บริหารของกลุ่มกิจการ หรือสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ และอาจร้องขอผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มหรือสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการให้จัดหาทรัพยากรที่เพียงพอและเหมาะสมต่อไป

ความรู้และความสามารถของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

- ก62. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>55</sup> ให้แนวทางปฏิบัติในเรื่องที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบอาจใช้เมื่อพิจารณาความรู้และความสามารถของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ การพิจารณานี้มีความสำคัญอย่างยิ่งในการตรวจสอบกลุ่มกิจการเมื่อกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มรวมอยู่ด้วย มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220

<sup>54</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 25

<sup>55</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก71

(ปรับปรุง)<sup>56</sup> ซึ่งให้เห็นว่านโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานอาจกำหนดให้สำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบใช้มาตรการที่ต่างไปจากที่ใช้กับบุคลากรในการทำ ความเข้าใจว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจากสำนักงานอื่นมีความรู้และความสามารถที่ เหมาะสมในการปฏิบัติงานตรวจสอบหรือไม่

- ก63. การพิจารณาว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีความรู้และความสามารถที่เหมาะสมหรือไม่นั้น เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพและได้รับอิทธิพลจากลักษณะและสถานการณ์ ของงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ การพิจารณานี้ส่งผลต่อลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของ การกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงาน ของผู้สอบบัญชีดังกล่าวโดยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ
- ก64. ในการพิจารณาว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีความรู้และความสามารถที่เหมาะสมใน การปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบที่ได้รับมอบหมายหรือไม่นั้น ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน ตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจพิจารณาเรื่องต่างๆ เช่น
- ประสพการณ์ที่ผ่านมาหรือความรู้ของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
  - ความสามารถเฉพาะทางของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (เช่น ความรู้เฉพาะ สำหรับอุตสาหกรรม)
  - ระดับที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอยู่ภายใต้ระบบ การบริหารคุณภาพที่ใช้ร่วมกัน ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชี ของกิจการภายในกลุ่ม
    - ใช้ทรัพยากรร่วมกันในการทำงานหรือไม่ (เช่น วิธีปฏิบัติในการตรวจสอบหรือ ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ)
    - ใช้นโยบายหรือวิธีปฏิบัติร่วมกันที่มีผลต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบหรือไม่ (เช่น การกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแล และการสอบทานงาน หรือการให้คำปรึกษา)
    - อยู่ภายใต้กิจกรรมการติดตามผลที่ใช้ร่วมกันหรือไม่ หรือ
    - มีสิ่งอื่นร่วมกันหรือไม่ ซึ่งรวมถึงมีผู้นำหรือสภาพแวดล้อมทางวัฒนธรรมร่วมกัน
  - ความสอดคล้องหรือความคล้ายคลึงกันของ
    - กฎหมายหรือข้อบังคับ หรือระบบกฎหมาย
    - ภาษาและวัฒนธรรม
    - การศึกษาและการฝึกอบรม
    - การกำกับดูแลทางวิชาชีพ ระเบียบวินัย และการให้ความเชื่อมั่นในเรื่องคุณภาพ จากภายนอก หรือ
    - องค์กรและมาตรฐานวิชาชีพ

<sup>56</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก24

- ข้อมูลที่ได้รับเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจากการมีปฏิสัมพันธ์กับผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม ผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และบุคลากรหลักอื่น ๆ เช่น ผู้ตรวจสอบภายใน

ก65. วิธีการพิจารณาความรู้และความสามารถของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจรวมถึง

- การประเมินข้อมูลที่สำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการสื่อสารไปยังผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึง
  - การสื่อสารอย่างต่อเนื่องของสำนักงานที่เกี่ยวข้องกับการติดตามผลและแก้ไขในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมาจากสำนักงานเดียวกัน<sup>57</sup>
  - ข้อมูลจากเครือข่ายเกี่ยวกับผลลัพธ์ของกิจกรรมการติดตามผลที่ดำเนินการโดยเครือข่ายสำหรับสำนักงานเครือข่ายต่าง ๆ<sup>58</sup>
  - ข้อมูลที่ได้รับจากหน่วยงานทางวิชาชีพที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเป็นสมาชิก หน่วยงานที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้รับใบอนุญาต หรือบุคคลที่สามอื่น ๆ
- การปรึกษาหารือเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้กับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
- การร้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มยืนยันความเข้าใจในเรื่องที่กล่าวในย่อหน้าที่ 25 เป็นลายลักษณ์อักษร
- การปรึกษาหารือเกี่ยวกับความรู้และความสามารถของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มกับเพื่อนร่วมงานในสำนักงานของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการที่ได้ทำงานโดยตรงกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มผู้นั้น
- การขอรายงานการตรวจสอบโดยหน่วยงานภายนอกที่ได้เผยแพร่

ก66. สำนักงานของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจเป็นสมาชิกของเครือข่ายเดียวกันและอาจอยู่ภายใต้ข้อกำหนดที่ใช้ร่วมกันของเครือข่ายหรือใช้บริการเครือข่ายที่ใช้ร่วมกัน<sup>59</sup> ในการพิจารณาว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีความรู้และความสามารถที่เหมาะสมในการปฏิบัติงานเพื่อสนับสนุนงานตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือไม่ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจสามารถพึ่งพาข้อกำหนดของเครือข่ายดังกล่าวได้ เช่น ข้อกำหนดด้านการอบรมทางวิชาชีพหรือการรับสมัครพนักงาน หรือข้อกำหนดที่ให้ใช้วิธีปฏิบัติในการตรวจสอบและเครื่องมือที่ใช้ในการนำไปปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง

<sup>57</sup> มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 47

<sup>58</sup> มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 51(ข)

<sup>59</sup> มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ ก19 และ ก175

ตามที่กล่าวในมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1<sup>60</sup> สำนักงานมีหน้าที่รับผิดชอบในการออกแบบ การนำไปปฏิบัติ และการดำเนินการในระบบการบริหารคุณภาพ และสำนักงานอาจจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนหรือเสริมข้อกำหนดของเครือข่ายหรือบริการเครือข่ายเพื่อให้เหมาะสมกับการใช้ในระบบการจัดการคุณภาพของสำนักงาน

การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี

ก67. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>61</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องพิจารณาว่าสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมทั้งผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีซึ่งไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยรวมแล้วมีความรู้และความสามารถที่เหมาะสม (ซึ่งรวมถึงมีเวลาที่เพียงพอ) ที่จะปฏิบัติงานตรวจสอบ หากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีการใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจจำเป็นต้องได้รับข้อมูลจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจปรึกษากับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับการประเมินความรู้และความสามารถของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

ก68. ในการพิจารณาว่ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีความรู้และความสามารถที่เหมาะสมหรือไม่ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจพิจารณาเรื่องต่างๆ เช่น ความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มในการใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ ตัวอย่างเช่น ตามที่อธิบายในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>62</sup> เมื่อผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการกำหนดให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มใช้เทคนิคหรือเครื่องมืออัตโนมัติบางอย่างในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มว่าการใช้เทคนิคและเครื่องมืออัตโนมัติเหล่านั้นจำเป็นต้องปฏิบัติตามที่ระบุในคำสั่งการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ

การนำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไปใช้ในการปฏิบัติงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 27)

ก69. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>63</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องรับผิดชอบในการทำให้สมาชิกอื่นของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบทราบเกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องซึ่งเหมาะสมกับลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบ และนโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องของสำนักงาน ซึ่งรวมถึงนโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานที่จัดการกับสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดการฝ่าฝืนข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (รวมถึง

<sup>60</sup> มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 48-49

<sup>61</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 26

<sup>62</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก65

<sup>63</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 17

ข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระ) และความรับผิดชอบของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ตรวจสอบเมื่อทราบว่ามีการฝ่าฝืนเกิดขึ้น นโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานอาจครอบคลุมการฝ่าฝืนข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการดำเนินการที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจใช้ในสถานการณ์เหล่านั้นตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ หรือกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง อาจระบุการสื่อสารที่เป็นการเฉพาะกับผู้มีส่วนที่กำกับดูแลในสถานการณ์ที่พบการละเมิดข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระ<sup>64</sup>

- ก70. หากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มละเมิดข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องซึ่งใช้กับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระ และการละเมิดดังกล่าวไม่ได้ได้รับการจัดการอย่างน่าพอใจตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่สามารถใช้งานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มผู้นั้นได้
- ก71. ความกังวลอย่างมากคือ ความกังวลที่ ในดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ไม่สามารถจัดการให้ผ่านพ้นไปได้ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ อาจสามารถจัดการกับความกังวลที่อยู่ในระดับที่ต่ำกว่าความกังวลอย่างมาก เช่น ความกังวลเกี่ยวกับความสามารถของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (เช่น การขาดความรู้เกี่ยวกับอุตสาหกรรมเฉพาะด้าน) หรือข้อเท็จจริงที่ว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไม่ได้ดำเนินการในสภาพแวดล้อมที่มีการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีอย่างเข้มข้น โดยการให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการมีส่วนร่วมในงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพิ่มขึ้นหรือโดยการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มนั้นโดยตรง

การปฏิบัติงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 28)

- ก72. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>65</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องพิจารณาว่าลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแล และการสอบทานงานได้มีการวางแผนและปฏิบัติตามนโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงาน มาตรฐานวิชาชีพ และข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง และตอบสนองต่อลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบและทรัพยากรที่มอบหมายหรือจัดทำให้แก่กลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ตรวจสอบ สำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ วิธีที่ใช้ในการกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแลและการสอบทานโดยทั่วไปจะอ้างอิงถึงทั้งการดำเนินการตามนโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและการตอบสนองที่เฉพาะเจาะจงกับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ
- ก73. สำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ โดยเฉพาะในกรณีที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบประกอบด้วยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเป็นจำนวนมากที่อาจอยู่ในสถานที่หลายแห่ง ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจมอบหมายการออกแบบหรือการปฏิบัติตามวิธีการ

<sup>64</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก31

<sup>65</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 30

ตรวจสอบ งานหรือการดำเนินการต่าง ๆ ให้กับสมาชิกอื่นของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อช่วยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการในการปฏิบัติตามความรับผิดชอบเกี่ยวกับลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว (ดูย่อหน้าที่ 11)

- ก74. หากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมาจากสำนักงานอื่นที่นอกเหนือจากสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ นโยบายหรือวิธีปฏิบัติอาจแตกต่างกันหรืออาจใช้มาตรการที่ต่างกันในส่วนที่เกี่ยวกับลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลสมาชิกเหล่านั้นของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ และการสอบทานงานของสมาชิกดังกล่าว โดยเฉพาะอย่างยิ่ง นโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานอาจกำหนดให้สำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการใช้มาตรการที่แตกต่างจากที่ใช้กับสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในสำนักงานหรือเครือข่าย (เช่น ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับรูปแบบ เนื้อหาและช่วงเวลาในการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งรวมถึงการใช้คำสั่งการปฏิบัติงานสำหรับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่ออกโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ) มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 220 (ปรับปรุง) ได้ให้ตัวอย่างของมาตรการซึ่งอาจจำเป็นต้องดำเนินการในสถานการณ์ดังกล่าว<sup>66</sup>
- ก75. ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว อาจถูกปรับให้เหมาะสมตามลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบ และ
- ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้ ตัวอย่างเช่น หากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการได้ระบุกิจการภายในกลุ่มที่มีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ อาจเป็นการเหมาะสมที่จะขยายขอบเขตของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มผู้นั้น และสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มดังกล่าวให้ละเอียดมากขึ้น
  - ความรู้และความสามารถในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ตัวอย่างเช่น หากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่เคยมีประสบการณ์ทำงานร่วมกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจสื่อสารในคำสั่งการปฏิบัติงานให้มีรายละเอียดมากขึ้น ปรึกษาหารือบ่อยครั้งขึ้นหรือมีปฏิสัมพันธ์กับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมากขึ้น หรือมอบหมายให้ผู้ที่มีประสบการณ์มากขึ้น ทำการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มผู้นั้นในขณะที่ปฏิบัติงาน
  - สถานที่ตั้งของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงระดับการกระจายตัวของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามสถานที่ต่างๆ (รวมทั้งเมื่อมีการใช้หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกัน)

<sup>66</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก24-ก25

- การเข้าถึงเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ตัวอย่างเช่น เมื่อกฎหมายหรือข้อบังคับห้ามไม่ให้เกิดการส่งเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มออกนอกประเทศของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจสามารถสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่สถานที่ตั้งของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มหรือสอบทานจากทางไกลผ่านการใช้เทคโนโลยี หากไม่มีข้อห้ามโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ (ดูย่อหน้าที่ ก179-ก180)

ก76. มีวิธีการต่าง ๆ มากมายที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจใช้เพื่อบรรลุความรับผิดชอบในการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว เช่น

- การสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มตลอดการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงการสื่อสารต่าง ๆ ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
- การประชุมหรือโทรศัพท์หาผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพื่อปรึกษาหารือเกี่ยวกับความเสี่ยงที่ระบุและประเมินไว้ ประเด็น สิ่งที่พบและข้อสรุป
- การสอบทานเอกสารหลักฐานงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มด้วยตัวบุคคลหรือจากระยะไกล หากกฎหมายหรือข้อบังคับอนุญาตให้ทำได้
- การมีส่วนร่วมในการประชุมปิดงานและการประชุมที่สำคัญอื่นระหว่างผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม

ก77. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>67</sup> ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบในเวลาที่เหมาะสมระหว่างการตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงเอกสารหลักฐานของงานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการที่เกี่ยวข้อง

- เรื่องที่สำคัญต่าง ๆ
- การใช้ดุลยพินิจที่สำคัญ ซึ่งรวมถึงดุลยพินิจที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ยากหรือที่น่าจะมีข้อโต้แย้งที่พบในระหว่างการตรวจสอบ และข้อสรุปที่ได้ และ
- เรื่องอื่น ๆ ที่ในดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบ

การสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบดังกล่าวโดยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการมักเกิดขึ้นระหว่างการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงการสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่เกี่ยวข้อง (ดูย่อหน้าที่ ก148)

<sup>67</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 31 และ ก92-ก93

การสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 29)

- ก78. การสื่อสารในเวลาที่เหมาะสมและชัดเจนระหว่างผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับความรับผิดชอบของแต่ละฝ่าย รวมทั้งการกำหนดแนวทางที่ชัดเจนไปยังผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของงานที่จะทำ และเรื่องที่คุณสอบบัญชีของกลุ่มกิจการคาดหวังว่าจะได้รับการสื่อสาร ช่วยทำให้เกิดการสื่อสารแบบสองทางที่มีประสิทธิผล การสื่อสารแบบสองทางที่มีประสิทธิผลระหว่างผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มยังช่วยกำหนดความคาดหวังสำหรับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และช่วยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบถามงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว นอกจากนี้ การสื่อสารดังกล่าวยังเปิดโอกาสให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการสามารถเน้นย้ำถึงความจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจะต้องใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในงานที่ทำเพื่อวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ
- ก79. ปัจจัยอื่น ๆ ที่อาจสนับสนุนการสื่อสารแบบสองทางให้มีประสิทธิผล รวมถึง
- ความชัดเจนของคำสั่งการปฏิบัติงานสำหรับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมาจากสำนักงานอื่นและอาจไม่คุ้นเคยกับนโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ
  - ความเข้าใจร่วมกันว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจปรึกษาหารือเกี่ยวกับงานตรวจสอบที่ถูกร้องขอให้ปฏิบัติตามความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับกิจการภายในกลุ่มของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
  - ความเข้าใจร่วมกันในประเด็นที่เกี่ยวข้องและการดำเนินการที่คาดหวัง ซึ่งเกิดขึ้นจากกระบวนการสื่อสาร
  - รูปแบบของการสื่อสาร ตัวอย่างเช่น เรื่องที่ต้องให้ความสนใจอย่างรวดเร็วอาจเป็นการเหมาะสมมากกว่าหากได้ปรึกษาหารือผ่านการประชุมแทนที่จะเป็นการสื่อสารทางอีเมล
  - ความเข้าใจร่วมกันของบุคคลที่มาจากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มซึ่งมีหน้าที่ในการบริหารการสื่อสารเรื่องบางเรื่อง
  - กระบวนการเพื่อให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มใช้ในการดำเนินการและรายงานกลับมาสำหรับเรื่องที่คุณสอบบัญชีของกลุ่มกิจการสื่อสารไป
- ก80. การสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงลักษณะและขอบเขตของการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอยู่ภายใต้ระบบการบริหารคุณภาพที่ใช้ร่วมกันหรือข้อกำหนดของเครือข่ายหรือบริการเครือข่ายที่ใช้ร่วมกัน



### รูปแบบของการสื่อสาร

- ก81. รูปแบบของการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจแตกต่างกันไปตามปัจจัยต่างๆ เช่น ลักษณะของงานตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้รับการร้องขอให้ปฏิบัติ และระดับในการบูรณาการความสามารถในการสื่อสารกับเครื่องมือตรวจสอบที่ใช้สำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ
- ก82. รูปแบบของการสื่อสารอาจได้รับผลกระทบจากหลายปัจจัย เช่น
- ความสำคัญ ความซับซ้อน หรือความเร่งด่วนของประเด็น
  - ปัจจัยที่ประเด็นดังกล่าวได้สื่อสารหรือคาดหวังให้สื่อสารไปยังผู้บริหารของกลุ่มกิจการ และผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการหรือไม่
- ก83. การสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจไม่จำเป็นต้องเป็นลายลักษณ์อักษร อย่างไรก็ตาม การสื่อสารด้วยวาจาระหว่างผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจเสริมด้วยการสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษร (เช่น ชุดคำสั่งการปฏิบัติงานเกี่ยวกับงานที่จะให้ปฏิบัติ) เมื่อผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องการให้ความสนใจเป็นพิเศษหรือส่งเสริมความเข้าใจร่วมกันเกี่ยวกับเรื่องบางเรื่อง นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจประชุมกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพื่อปรึกษาหารือเกี่ยวกับเรื่องสำคัญหรือเพื่อสอบถามเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
- ก84. ย่อหน้าที่ 45 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องร้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มสื่อสารเรื่องที่เกี่ยวข้องกับข้อสรุปของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ก146 รูปแบบและเนื้อหาของงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มขึ้นอยู่กับลักษณะและขอบเขตของงานตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้รับการร้องขอให้ปฏิบัติ
- ก85. ไม่ว่ารูปแบบของการสื่อสารจะเป็นแบบใด ยังคงต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านการจัดทำเอกสารหลักฐานของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ

### ช่วงเวลาในการสื่อสาร

- ก86. ช่วงเวลาที่เหมาะสมในการสื่อสารจะแตกต่างกันไปตามสถานการณ์ของงานตรวจสอบ สถานการณ์ที่เกี่ยวข้องอาจรวมถึงลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของงานที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติ รวมทั้งการดำเนินการที่คาดหวังให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น การสื่อสารเกี่ยวกับการวางแผนอาจมักทำในช่วงต้นของงานตรวจสอบ และอาจเกิดขึ้นในช่วงการให้ความเห็นชอบข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี หากเป็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการครั้งแรก

การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25 และ 29)

ก87. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)<sup>68</sup> ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจรับทราบข้อมูลเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับ ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจมีหน้าที่ภายใต้ข้อกำหนดทางจรรยาบรรณ กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องในการสื่อสารเรื่องดังกล่าวให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มทราบ<sup>69</sup> หน้าที่ดังกล่าวของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการในการสื่อสารการไม่ปฏิบัติหรือข้อสงสัยเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามอาจครอบคลุมถึงกรณีของผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบงบการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจที่ต้องมีการสอบบัญชีตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือด้วยเหตุผลอื่น แม้ไม่ได้ปฏิบัติงานเพื่อสนับสนุนการตรวจสอบกลุ่มกิจการ

**การทำความเข้าใจกลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30)**

ก88. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>70</sup> ให้ข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ ภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้ตัวอย่างเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในที่อาจเป็นประโยชน์ในการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในในบริบทของสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ และขยายความเกี่ยวกับวิธีการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ไปใช้ในการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ

ก89. ความเข้าใจเกี่ยวกับกลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการอาจได้มาจากการสื่อสารกับ

- ผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม หรือ บุคคลที่เหมาะสมอื่น ๆ ภายในกิจการ ซึ่งรวมถึงบุคคลภายในหน่วยงานตรวจสอบภายใน (หากมีหน่วยงานนั้น) และบุคคลที่มีความรู้เกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ นโยบายและแนวปฏิบัติทางบัญชีของกลุ่มกิจการ และกระบวนการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ
- ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม หรือ
- ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือเหตุผลอื่น ๆ สำหรับงบการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจที่เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มกิจการ

<sup>68</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) “การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน”

<sup>69</sup> ดูตัวอย่างในย่อหน้าที่ R360.17 และ R360.18 ของ *ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ* ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี)

<sup>70</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 19-27 และ ก50-ก183

ก90. การทำความเข้าใจเกี่ยวกับกลุ่มกิจการ การระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ รวมทั้งการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม อาจดำเนินการได้หลายวิธีขึ้นอยู่กับเทคนิคหรือวิธีปฏิบัติในการตรวจสอบที่ต้องการ และอาจบันทึกผลในหลายรูปแบบ ดังนั้น เมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในการออกแบบและการปฏิบัติงานตามวิธีการประเมินความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจจำเป็นต้องสื่อสารแนวทางที่ต้องการกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มหรือระบุคำสั่งการปฏิบัติงาน

การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30)

ก91. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>71</sup> ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการและสมาชิกที่สำคัญในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องปรึกษาหารือร่วมกันเกี่ยวกับการใช้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและโอกาสที่งบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ การพิจารณาของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการในการให้สมาชิกท่านใดในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบร่วมปรึกษาหารือและหัวข้อที่จะปรึกษาหารือ ขึ้นอยู่กับเรื่องต่างๆ เช่น ความคาดหวังเบื้องต้นเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และความคาดหวังเบื้องต้นว่าจะให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมหรือไม่

ก92. การปรึกษาหารือเป็นการสร้างโอกาสสำหรับ

- การแบ่งปันความรู้เกี่ยวกับกิจการภายในกลุ่มและสภาพแวดล้อมของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งรวมถึงความรู้ที่ว่ากิจกรรมใดของกิจการภายในกลุ่มที่รวมศูนย์อยู่ที่เดียวกัน
- การแลกเปลี่ยนข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงทางธุรกิจของกิจการภายในกลุ่มหรือกลุ่มกิจการ และลักษณะที่ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอาจมีต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล
- การแลกเปลี่ยนความคิดเห็นว่างบการเงินของกลุ่มกิจการอาจมีโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดในส่วนใดและอย่างไร มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240<sup>72</sup> กำหนดให้การปรึกษาหารือของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องมุ่งเน้นว่างบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตได้อย่างไรและในเรื่องใด ซึ่งรวมถึงวิธีการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นด้วย
- การระบุนโยบายที่ผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือกิจการภายในกลุ่มใช้ ซึ่งอาจเกิดความลำเอียงหรือถูกออกแบบมาเพื่อการบริหารกำไรที่สามารถนำไปสู่การรายงานทางการเงินที่ทุจริต

<sup>71</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 17

<sup>72</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 16

- การพิจารณาปัจจัยภายในและภายนอกที่ทราบซึ่งกระทบต่อกลุ่มกิจการและอาจก่อให้เกิดสิ่งจูงใจหรือแรงกดดันต่อผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มหรือผู้อื่นให้กระทำการทุจริต เปิดโอกาสสำหรับการกระทำการทุจริต หรือบงชี้ธรรมเนียมปฏิบัติหรือสภาพแวดล้อมที่ทำให้ผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มหรือผู้อื่นหาเหตุผลสนับสนุนการกระทำการทุจริตได้
- การพิจารณาความเสี่ยงที่ผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มจะแทรกแซงการควบคุมที่กำหนดไว้
- การปรึกษาหารือเกี่ยวกับการทุจริตที่พบ หรือข้อมูลซึ่งบ่งชี้ว่ามีการทุจริต
- การระบุนโยบายความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่มที่อาจมีอุปสรรคในการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ
- การพิจารณาว่างบการเงินของกิจการภายในกลุ่มได้จัดทำขึ้นตามนโยบายการบัญชีเดียวกันกับงบการเงินของกลุ่มกิจการหรือไม่ และถ้าไม่ นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันถูกระบุและปรับปรุงอย่างไร (ในกรณีที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง)
- การแบ่งปันข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มแห่งหนึ่งที่มีอยู่ในกิจการภายในกลุ่มอื่น ๆ บางกิจการหรือทั้งหมดด้วย
- การแบ่งปันข้อมูลที่อาจชี้ให้เห็นถึงการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับของประเทศ เช่น การให้สินบนและการใช้วิธีปฏิบัติเรื่องราคาโอนที่ไม่เหมาะสม
- การปรึกษาหารือเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ระบุโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม หรือกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกลุ่มกิจการ
- การปรึกษาหารือเกี่ยวกับรายการหรือความสัมพันธ์ของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งระบุโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม และบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันรายอื่น ๆ ที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบทราบ

กลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30(ก))

- ก93. ความเข้าใจในโครงสร้างองค์กรของกลุ่มกิจการและรูปแบบธุรกิจของกลุ่มกิจการอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเข้าใจในเรื่องต่าง ๆ เช่น
- ความซับซ้อนของโครงสร้างของกลุ่มกิจการ กลุ่มกิจการอาจซับซ้อนกว่ากิจการเดี่ยวเนื่องจากกลุ่มกิจการอาจมีบริษัทลูก ส่วนงาน หรือหน่วยธุรกิจอื่นจำนวนมาก ซึ่งรวมถึงมีสถานที่ตั้งหลายแห่ง นอกจากนี้ โครงสร้างทางกฎหมายของกลุ่มกิจการอาจแตกต่างจากโครงสร้างการดำเนินงานเพื่อวัตถุประสงค์ต่าง ๆ เช่น เพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษี

โครงสร้างที่ซับซ้อนมักนำมาซึ่งปัจจัยที่อาจเพิ่มโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เช่น การบันทึกบัญชีค่าความนิยม กิจกรรมร่วมค้า หรือกิจการที่จัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ และความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล

- ทำเลที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ในการดำเนินงานของกลุ่มกิจการ การมีกลุ่มกิจการที่ตั้งอยู่ในที่ตั้งทางภูมิศาสตร์หลายแห่งอาจนำมาซึ่งปัจจัยที่อาจเพิ่มโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น ที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ที่แตกต่างกันอาจเกี่ยวข้องกับภาษา วัฒนธรรม และวิธีการดำเนินธุรกิจ ที่แตกต่างกัน
- โครงสร้างและความซับซ้อนของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกลุ่มกิจการ สภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่ซับซ้อนมักนำมาซึ่งปัจจัยที่อาจเพิ่มโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น กลุ่มกิจการอาจมีสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่ซับซ้อนเนื่องจากมีระบบเทคโนโลยีสารสนเทศหลายระบบที่ไม่ได้เชื่อมโยงเข้าด้วยกันเนื่องจากการเพิ่มขึ้นของกิจการใหม่หรือการควบรวมกิจการที่เพิ่งเกิดขึ้น ดังนั้น การทำความเข้าใจความซับซ้อนของการรักษาความปลอดภัยสำหรับสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งรวมถึงช่องโหว่ของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ ฐานข้อมูล และด้านอื่นๆ ของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศจึงอาจมีความสำคัญเป็นพิเศษ กลุ่มกิจการอาจใช้ผู้ให้บริการภายนอกหนึ่งรายหรือมากกว่าสำหรับสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศด้านต่างๆของกลุ่มกิจการ
- ปัจจัยด้านข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงสภาพแวดล้อมของข้อกำหนดทางกฎหมาย กฎหมายหรือข้อบังคับที่แตกต่างกันอาจนำมาซึ่งปัจจัยที่อาจเพิ่มโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ กลุ่มกิจการอาจมีการดำเนินงานที่อยู่ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่ซับซ้อนมากในหลายประเทศที่แตกต่างกัน หรืออาจมีกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการที่ดำเนินการในหลายอุตสาหกรรมซึ่งแต่ละอุตสาหกรรมอยู่ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่แตกต่างกัน
- ความเป็นเจ้าของและความสัมพันธ์ระหว่างเจ้าของกับบุคคลหรือกิจการอื่น ๆ ซึ่งรวมถึงบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน การทำความเข้าใจความเป็นเจ้าของและความสัมพันธ์ต่างๆ อาจซับซ้อนมากขึ้นในกลุ่มกิจการที่ดำเนินงานในหลายประเทศ และเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงความเป็นเจ้าของผ่านการตั้งกิจการใหม่ การเพิ่มขึ้นของกิจการใหม่ การจำหน่ายกิจการ หรือการร่วมค้า ปัจจัยเหล่านี้อาจเพิ่มโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ก94. การทำความเข้าใจระดับที่การดำเนินงานหรือกิจกรรมของกลุ่มกิจการมีความคล้ายคลึงกันอาจช่วยในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่คล้ายคลึงกันทั่วทั้งกิจการภายในกลุ่มต่างๆ และอาจช่วยในการออกแบบการตอบสนองที่เหมาะสม

ก95. ผู้บริหารของกลุ่มกิจการมักจะวัดและสอบทานผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจต่างๆ การสอบถามผู้บริหารของกลุ่มกิจการอาจทำให้ได้ข้อมูลว่าผู้บริหารของ

กลุ่มกิจการอาศัยตัวชี้วัดที่สำคัญบางตัวเพื่อประเมินผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการและหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการและตัดสินใจดำเนินการ ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรการวัดผลการดำเนินงานดังกล่าวอาจช่วยระบุ

- เรื่องที่มีโอกาสสูงในการเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (เช่น เนื่องจากแรงกดดันต่อผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มเพื่อให้บรรลุเป้าหมายของมาตรการวัดผลบางด้าน)
- การควบคุมสำหรับกระบวนการรายงานทางการเงินของกลุ่มกิจการ

#### ระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ

ลักษณะและขอบเขตของการใช้การควบคุมร่วมกัน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 30(ค)(1))

ก96. ผู้บริหารของกลุ่มกิจการอาจออกแบบการควบคุมที่มีจุดมุ่งหมายเพื่อดำเนินการในลักษณะเดียวกันในหลายกิจการหรือหลายหน่วยธุรกิจ (นั่นคือ การควบคุมที่ใช้ร่วมกัน) ตัวอย่างเช่น ผู้บริหารของกลุ่มกิจการอาจออกแบบการควบคุมที่ใช้ร่วมกันสำหรับการบริหารสินค้าคงคลังที่ดำเนินการด้วยระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเดียวกันและนำไปปฏิบัติกับทุกกิจการหรือทุกหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการ การควบคุมที่ใช้ร่วมกันอาจมีอยู่ในแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการและอาจนำไปปฏิบัติในระดับต่างๆ ภายในกลุ่มกิจการ (เช่น ในระดับของการจัดท่างบการเงินรวมของกลุ่มกิจการทั้งหมดหรือการรวมในระดับอื่น ๆ ภายในกลุ่มกิจการ) การควบคุมที่ใช้ร่วมกันอาจเป็นการควบคุมทางตรงหรือการควบคุมทางอ้อม การควบคุมทางตรงเป็นการควบคุมที่แม่นยำเพียงพอที่จะตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ การควบคุมทางอ้อมเป็นการควบคุมเพื่อสนับสนุนการควบคุมทางตรง<sup>73</sup>

ก97. การทำความเข้าใจเกี่ยวกับองค์ประกอบต่างๆ ของระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการนั้น รวมถึงการทำความเข้าใจเกี่ยวกับการใช้การควบคุมร่วมกันสำหรับองค์ประกอบเหล่านั้นทั่วทั้งกลุ่มกิจการ ข้อพิจารณาที่อาจเกี่ยวข้องในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับการใช้การควบคุมร่วมกันสำหรับทั้งกลุ่มกิจการ รวมถึงการทำความเข้าใจว่า

- การควบคุมได้รับการออกแบบจากส่วนกลางและต้องนำไปปฏิบัติตามที่ได้ออกแบบไว้ (คือโดยไม่มีการปรับเปลี่ยน) ในบางกิจการภายในกลุ่มหรือทั้งหมดหรือไม่
- การควบคุมได้ถูกนำไปปฏิบัติและมีการติดตามผล (หากเหมาะสม) โดยบุคคลที่มีความรับผิดชอบและความสามารถที่คล้ายกันในทุกกิจการภายในกลุ่มที่นำการควบคุมนั้นไปปฏิบัติหรือไม่

<sup>73</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ ก5

- หากการควบคุมใช้ข้อมูลจากระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศนั้นและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้ในการสร้างข้อมูลนั้นเหมือนกันในทุกกิจการภายในกลุ่มหรือในทุกสถานที่หรือไม่ หรือ
- หากการควบคุมเป็นแบบอัตโนมัติ การควบคุมนั้นถูกตั้งค่าในลักษณะเดียวกันในแต่ละระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศสำหรับทุกกิจการภายในกลุ่มหรือไม่

ก98. ในหลายกรณี อาจมีความจำเป็นที่ต้องใช้ดุลยพินิจเพื่อพิจารณาว่าการควบคุมใดเป็นการควบคุมที่ใช้ร่วมกัน ตัวอย่างเช่น ผู้บริหารของกลุ่มกิจการอาจกำหนดให้กิจการและหน่วยธุรกิจทุกแห่งทำการประเมินเป็นรายเดือนสำหรับรายงานการวิเคราะห์อายุลูกหนี้ที่จัดทำโดยระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศระบบหนึ่ง หากรายงานการวิเคราะห์อายุลูกหนี้ดังกล่าวถูกจัดทำโดยระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ต่างกันหรือมีการนำระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศนั้นไปดำเนินการแตกต่างกันในแต่ละกิจการหรือหน่วยธุรกิจ อาจจำเป็นต้องพิจารณาว่าการควบคุมดังกล่าวถือว่าเป็นการควบคุมที่ใช้ร่วมกันหรือไม่ ทั้งนี้ เนื่องจากมีความแตกต่างในการออกแบบการควบคุมซึ่งอาจเกิดขึ้นเนื่องจากระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ต่างกัน (เช่น ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศเดียวกันถูกตั้งค่าในลักษณะเดียวกันทั่วทั้งกิจการภายในกลุ่มหรือไม่) และมีการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีประสิทธิผลสำหรับทุกระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ต่างกันหรือไม่)

ก99. การพิจารณาตำแหน่งของการควบคุมภายในกลุ่มกิจการ (เช่น การควบคุมที่ระดับการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการทั้งหมดหรือการควบคุมที่ระดับการรวมข้อมูลระดับอื่น ๆ ภายในกลุ่มกิจการ) และระดับของการรวมศูนย์และการใช้การควบคุมร่วมกันอาจมีความสำคัญต่อการทำความเข้าใจว่าข้อมูลมีการประมวลผลและควบคุมอย่างไร ในบางสถานการณ์ การควบคุมอาจดำเนินการอยู่ที่ส่วนกลาง (เช่น ดำเนินการอยู่เฉพาะในกิจการหนึ่งหรือหน่วยธุรกิจหนึ่ง) แต่อาจมีผลกระทบอย่างแผ่กระจายต่อกิจการอื่นหรือหน่วยธุรกิจอื่น (เช่น หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกันซึ่งประมวลผลรายการให้กิจการอื่นหรือหน่วยธุรกิจอื่นภายในกลุ่มกิจการ) การประมวลผลของรายการและการควบคุมที่เกี่ยวข้องที่หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกันอาจดำเนินการในลักษณะเดียวกันสำหรับรายการประเภทเดียวกันที่ได้รับการประมวลผลโดยหน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกันนั้น ไม่ว่าจะ เป็นของกิจการหรือหน่วยธุรกิจใด (เช่น กระบวนการ ความเสี่ยงและการควบคุมอาจเหมือนกัน ไม่ว่าจะแหล่งที่มาของรายการจะเป็นที่ใด) ในกรณีเช่นนี้ อาจเป็นการเหมาะสมที่จะระบุการควบคุมและประเมินการออกแบบ รวมทั้งพิจารณาการนำการควบคุมไปปฏิบัติและทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมนั้น (หากเกี่ยวข้อง) โดยถือว่าเป็นกลุ่มประชากรเดียวกัน

กิจกรรมที่รวมศูนย์ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30(ค)(1)-(2))

ก100. ผู้บริหารของกลุ่มกิจการอาจรวมศูนย์กิจกรรมบางอย่างอยู่ที่เดียวกัน เช่น การรายงานทางการเงินหรืองานด้านบัญชีอาจถูกดำเนินการด้วยวิธีการที่รวมศูนย์อยู่ที่ส่วนกลางและปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอสำหรับกลุ่มของรายการหรือข้อมูลทางการเงินอื่นที่มีลักษณะร่วมกันสำหรับหลายกิจการหรือ

หน่วยธุรกิจ (เช่น เมื่อหน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกันเป็นผู้สร้าง อนุมัติ บันทึก ประมวลผล หรือ รายงานรายการรายได้ต่าง ๆ)

- ก101. การทำความเข้าใจว่ากิจกรรมต่าง ๆ ที่รวมศูนย์อยู่ที่เดียวกันดำเนินการอย่างไรในโครงสร้างโดยรวมของกลุ่มกิจการ และการทำความเข้าใจในลักษณะของกิจกรรมนั้น อาจช่วยในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและการตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าวได้อย่างเหมาะสม ตัวอย่างเช่น การควบคุมที่หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกันอาจดำเนินการอย่างเป็นอิสระจากการควบคุมอื่น ๆ หรืออาจขึ้นอยู่กับการควบคุมที่กิจการหรือหน่วยธุรกิจที่เป็นที่มาของข้อมูลทางการเงิน (เช่น รายการขายอาจเกิดขึ้นและอนุมัติที่กิจการหรือหน่วยธุรกิจ แต่การประมวลผลอาจเกิดขึ้นที่หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกัน)
- ก102. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ใช้ร่วมกันหรือการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่รวมศูนย์อยู่ที่เดียวกัน ในสถานการณ์ดังกล่าว การทำงานร่วมกันอย่างมีประสิทธิภาพระหว่างผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเป็นสิ่งสำคัญ เนื่องจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ใช้ร่วมกันหรือการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่รวมศูนย์อยู่ที่เดียวกันจะสนับสนุนการกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่จะปฏิบัติทั่วทั้งกลุ่มกิจการ

การสื่อสารเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สนับสนุนการจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30(ค)(4))

- ก103. กิจการหรือหน่วยธุรกิจของกลุ่มกิจการอาจใช้แม่บทการรายงานทางการเงินที่แตกต่างจากแม่บทการรายงานทางการเงินสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการเนื่องจากกฎหมาย ข้อบังคับ หรือเหตุผลอื่น ในสถานการณ์ดังกล่าว ความเข้าใจในกระบวนการรายงานทางการเงินของผู้บริหารของกลุ่มกิจการเพื่อปรับนโยบายการบัญชีและวันสิ้นสุดงวดระยะเวลาการรายงานทางการเงินที่อาจแตกต่างจากของกลุ่มกิจการ (ถ้ามี) ช่วยให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเข้าใจว่ามีการปรับปรุงการกระหนาบยอดและการจัดประเภทใหม่อย่างไร และเรื่องดังกล่าวดำเนินการจากส่วนกลางโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือโดยกิจการหรือหน่วยธุรกิจนั้น ๆ

คำสั่งการปฏิบัติงานที่ผู้บริหารของกลุ่มกิจการให้กับกิจการหรือหน่วยธุรกิจ

- ก104. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>74</sup> ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องทำความเข้าใจว่าผู้บริหารของกลุ่มกิจการสื่อสารเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สนับสนุนการจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการอย่างไร เพื่อให้ได้ข้อมูลทางการเงินที่เป็นรูปแบบเดียวกันและเปรียบเทียบกันได้ ผู้บริหารของกลุ่มกิจการอาจออกคำสั่งการปฏิบัติงาน (เช่น สื่อสารนโยบายรายงานทางการเงิน) ให้กับกิจการหรือหน่วยธุรกิจต่าง ๆ โดยระบุรายละเอียดเกี่ยวกับกระบวนการรายงานทางการเงิน หรืออาจมีนโยบายที่ใช้ร่วมกันทั่วทั้งกลุ่มกิจการ การทำความเข้าใจในคำสั่งการปฏิบัติงานของผู้บริหารของกลุ่มกิจการอาจส่งผลต่อผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการระบุ

<sup>74</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 25(ข)



และการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น คำสั่งการปฏิบัติงานที่ไม่เพียงพออาจเพิ่มโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เนื่องจากมีความเสี่ยงที่จะบันทึกหรือประมวลผลรายการไม่ถูกต้อง หรือนำนโยบายการบัญชีไปใช้อย่างไม่ถูกต้อง

ก105. การทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับคำสั่งการปฏิบัติงานหรือนโยบายต่าง ๆ อาจรวมถึง

- ความชัดเจนและสามารถปฏิบัติตามได้ของคำสั่งการปฏิบัติงานสำหรับการจัดทำชุดข้อมูลที่ต้องรายงานให้ครบสมบูรณ์
- ข้อเท็จจริงที่ว่าคำสั่งการปฏิบัติงานดังกล่าว
  - อธิบายลักษณะของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและนโยบายการบัญชีที่จะนำมาใช้อย่างเพียงพอหรือไม่
  - ระบุข้อมูลที่จำเป็นในการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอเพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ เช่น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการและความสัมพันธ์ของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และข้อมูลแยกตามส่วนงาน
  - ระบุข้อมูลที่จำเป็นในการจัดทำรายการปรับปรุงสำหรับงบการเงินรวมหรือไม่ เช่น รายการและกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงระหว่างกันภายในกลุ่มกิจการ และยอดคงเหลือทางบัญชีระหว่างกันภายในกลุ่ม และ
  - มีการกำหนดตารางเวลาสำหรับการรายงานหรือไม่

ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 31-32)

ก106. ในระหว่างการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจสื่อสารเรื่องในย่อหน้าที่ 31 ไปยังผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มรายอื่น หากเรื่องเหล่านั้นเกี่ยวข้องกับงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเหล่านั้น ย่อหน้าที่ ก144 ได้ยกตัวอย่างเรื่องอื่น ๆ ที่อาจจำเป็นต้องสื่อสารในเวลาที่เหมาะสมในระหว่างการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

ก107. ลักษณะของความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในบางสถานการณ์อาจทำให้ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินสูงกว่ารายการกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน<sup>75</sup> ในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ (ซึ่งรวมถึงที่เกิดจากการทุจริต) ที่เกี่ยวข้องกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน อาจสูงขึ้น เมื่อ

- โครงสร้างกลุ่มกิจการมีความซับซ้อน
- ระบบสารสนเทศของกลุ่มกิจการไม่ได้เชื่อมโยงเข้าด้วยกัน ดังนั้นการระบุและบันทึกความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันจึงไม่ค่อยมีประสิทธิภาพ และ

<sup>75</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 ย่อหน้าที่ 2

- มีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งเกิดขึ้นระหว่างกิจการและหน่วยธุรกิจต่างๆ เป็นจำนวนมากหรือบ่อยครั้ง

การวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200<sup>76</sup> จึงเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่งภายใต้สถานการณ์เหล่านี้

การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 33)

- ก108. กระบวนการในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการเป็นกระบวนการที่เกิดขึ้นซ้ำอย่างต่อเนื่องและเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา และอาจเป็นกระบวนการที่ทำทลายความสามารถ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อกิจกรรมของกิจการภายในกลุ่มมีความซับซ้อนหรือเกี่ยวข้องกับเรื่องเฉพาะด้าน หรือเมื่อมีกิจการภายในกลุ่มหลายกิจการในหลายสถานที่ตั้ง ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>77</sup> ผู้สอบบัญชีกำหนดความคาดหวังเบื้องต้นเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่อาจเกิดขึ้นและทำการระบุในเบื้องต้นเกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ โดยอาศัยความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ
- ก109. ความคาดหวังเบื้องต้นเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่อาจเกิดขึ้นนั้นได้รับอิทธิพลจากความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกลุ่มกิจการ (ซึ่งรวมถึงกิจการหรือหน่วยธุรกิจของกลุ่มกิจการ) และสภาพแวดล้อมและอุตสาหกรรมที่ดำเนินงานอยู่ จากความคาดหวังเบื้องต้นนั้น ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจ (และมักจะ) ให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในวิธีการประเมินความเสี่ยงเนื่องจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีความรู้และประสบการณ์โดยตรงกับกิจการหรือหน่วยธุรกิจ ซึ่งอาจเป็นประโยชน์ในการทำความเข้าใจกิจกรรมทางธุรกิจและความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งเรื่องของกิจการหรือหน่วยธุรกิจเหล่านั้นที่อาจทำให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ
- ก110. สำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ระบุไว้ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องรับผิดชอบในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง การประเมินดังกล่าวรวมถึงการประเมินโอกาสที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาด้วยว่า<sup>78</sup>

<sup>76</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 15

<sup>77</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ ก126

<sup>78</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 31

- ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องส่งผลอย่างไรต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง และส่งผลในระดับใด
- ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินของกลุ่มกิจการส่งผลอย่างไรต่อการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และส่งผลในระดับใด

ก111. เมื่อได้ปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงแล้ว ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจกำหนดได้ว่า ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการที่ประเมินไว้เกิดขึ้นเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางการเงินของบางกิจการภายในกลุ่มเท่านั้น ตัวอย่างเช่น ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการฟ้องร้องทางกฎหมายอาจมีอยู่ในกิจการหรือหน่วยธุรกิจที่ดำเนินการในบางประเทศหรือในกิจการหรือหน่วยธุรกิจที่มีการดำเนินงานหรือกิจกรรมที่คล้ายคลึงกันเท่านั้น

ก112. ภาคผนวก 3 แสดงตัวอย่างของเหตุการณ์และเงื่อนไขที่ เมื่อพิจารณาแต่ละเหตุการณ์หรือเงื่อนไขหรือพิจารณาโดยรวม อาจบ่งชี้ถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม

#### การทุจริต

ก113. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240<sup>79</sup> ผู้สอบบัญชีต้องระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต รวมทั้งออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมโดยกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบให้ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ประเมินไว้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ข้อมูลที่ใช้ในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตอาจรวมถึงข้อมูลต่อไปนี้

- การประเมินความเสี่ยงของผู้บริหารของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในงบการเงินของกลุ่มกิจการ
- กระบวนการของผู้บริหารของกลุ่มกิจการเพื่อการระบุและตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริตในงบการเงินของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงจากการทุจริตที่ระบุโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการเป็นการเฉพาะ หรือประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีความเสี่ยงจากการทุจริตที่สูงกว่าปกติ
- การมีกิจการภายในกลุ่มบางแห่งที่มีโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตสูงกว่าปกติ

<sup>79</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 26 และ 31

- การมีปัจจัยเสี่ยงจากการทุจริตหรือข้อบกพร่องซึ่งเกี่ยวกับความลำเอียงของผู้บริหารในกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม
- วิธีที่มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการติดตามผลของกระบวนการของผู้บริหารของกลุ่มกิจการในการระบุและตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริตในกลุ่มกิจการ และการควบคุมที่ผู้บริหารของกลุ่มกิจการกำหนดขึ้นเพื่อลดความเสี่ยงเหล่านี้
- คำตอบของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ ผู้บริหารของกลุ่มกิจการ บุคคลที่เหมาะสมภายในหน่วยงานตรวจสอบภายใน (และ ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและอื่น ๆ (หากเหมาะสม)) ต่อการสอบถามของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการว่าบุคคลเหล่านั้นทราบเกี่ยวกับการทุจริต หรือข้อสงสัยหรือข้อกล่าวหาเกี่ยวกับการทุจริต ที่ส่งผลกระทบต่อกิจการภายในกลุ่มหรือกลุ่มกิจการหรือไม่

ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 34)

- ก114. เมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในการออกแบบและการปฏิบัติงานตามวิธีการประเมินความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการยังคงต้องรับผิดชอบในการทำความเข้าใจกลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการเพื่อให้เกณฑ์ที่เพียงพอในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 33
- ก115. เมื่อหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากวิธีการประเมินความเสี่ยงไม่ได้ให้เกณฑ์ที่เหมาะสมในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>80</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการประเมินความเสี่ยงเพิ่มเติมจนกว่าจะได้หลักฐานการสอบบัญชีที่ให้เกณฑ์ดังกล่าว

### ความมีสาระสำคัญ

ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35(ก))

- ก116. ย่อหน้าที่ 35(ก) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มสำหรับแต่ละกิจการภายในกลุ่มที่มีการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบสำหรับข้อมูลทางการเงินที่นำไปรวมในงบการเงินของกลุ่มกิจการ จำนวนความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มอาจแตกต่างกันไปในแต่ละกิจการภายในกลุ่ม นอกจากนี้ จำนวนความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มสำหรับแต่ละกิจการภายในกลุ่มไม่จำเป็นต้องเป็นสัดส่วนตามหลักคณิตศาสตร์ของความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการ ดังนั้น จำนวนรวมของจำนวนความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มทั้งหมด อาจเกินความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการ

<sup>80</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 35

- ก117. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้มีการกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มสำหรับแต่ละประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลของกิจการภายในกลุ่มที่มีการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ในสถานการณ์เฉพาะของบางกลุ่มกิจการ หากมีประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลใดที่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในจำนวนที่มีค่าน้อยกว่าความมีสาระสำคัญโดยรวมสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการแต่สามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าจะมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินที่พิจารณาจากงบการเงินของกลุ่มกิจการ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320<sup>81</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ (ระดับหนึ่ง หรือหลายระดับ) เพื่อใช้กับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลเหล่านั้น ในสถานการณ์เหล่านี้ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจต้องพิจารณาว่าความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มที่ต่ำกว่าจำนวนที่ได้สื่อสารไปยังผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจเหมาะสมสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลเหล่านั้นหรือไม่<sup>82</sup>
- ก118. การกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มไม่ใช่แค่การคำนวณตามหลักคณิตศาสตร์แต่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจคำนึงถึงในการกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มรวมถึงสิ่งต่าง ๆ ต่อไปนี้
- ระดับของการกระจายตัวของข้อมูลทางการเงินในงบการเงินของกลุ่มกิจการไปทั่วทั้งกิจการภายในกลุ่ม (เช่น เมื่อการกระจายตัวไปทั่วทั้งกิจการภายในกลุ่มอยู่ในระดับสูงย่อมจะมีความเหมาะสมที่จะกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มให้ต่ำลงเพื่อจัดการกับความเสี่ยงจากการรวม) ความมีนัยสำคัญของกิจการภายในกลุ่มเมื่อเปรียบเทียบกับกลุ่มกิจการอาจมีผลกระทบต่อระดับการกระจายตัวดังกล่าว (เช่น หากกิจการภายในกลุ่มแห่งเดียวถือเป็นสัดส่วนที่สำคัญต่อกลุ่มกิจการย่อมเป็นไปได้ที่การกระจายตัวไปทั่วทั้งกิจการภายในกลุ่มจะอยู่ในระดับต่ำ)
  - ความคาดหวังเกี่ยวกับลักษณะ ความถี่ และขนาดของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม เช่น
    - การมีความเสี่ยงที่มีลักษณะเฉพาะสำหรับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม (เช่น ประเด็นทางการบัญชีที่เกี่ยวกับอุตสาหกรรมเฉพาะ รายการที่ผิดปกติหรือซับซ้อน)
    - ลักษณะและขอบเขตของการแสดงข้อมูลที่ขัดกับข้อเท็จจริงที่พบที่กิจการภายในกลุ่มจากการตรวจสอบครั้งก่อน ๆ

<sup>81</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ย่อหน้าที่ 10 และ ก11-ก12

<sup>82</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ย่อหน้าที่ ก13

ก119. ในการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการรวม ย่อหน้าที่ 35(ก) กำหนดให้มีความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มต้องต่ำกว่าความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก118 เมื่อระดับของการกระจายตัวไปทั่วทั้งกิจการภายในกลุ่มเพิ่มขึ้น ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มที่ต่ำลงจะมีความเหมาะสมต่อการจัดการกับความเสี่ยงจากการรวมมากกว่า แต่ในบางสถานการณ์ ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มอาจถูกกำหนดให้ใกล้เคียงกับความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการ เนื่องจากมีความเสี่ยงจากการรวมต่ำ เช่น เมื่อข้อมูลทางการเงินสำหรับกิจการภายในกลุ่มแห่งหนึ่งเป็นสัดส่วนที่สำคัญมากในงบการเงินของกลุ่มกิจการ ในการกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มสำหรับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกิจการที่บันทึกโดยวิธีส่วนได้เสีย ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจพิจารณาอัตราสัดส่วนความเป็นเจ้าของของกลุ่มกิจการและส่วนแบ่งกำไรขาดทุนของกิจการที่ไปลงทุน

ก120. ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการหรือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมโดยถือว่าเป็นประชากรกลุ่มเดียวกันสำหรับประเภทของรายการที่มีนัยสำคัญประเภทใดประเภทหนึ่งหรือสำหรับยอดคงเหลือทางบัญชีที่มีนัยสำคัญยอดคงเหลือใดยอดคงเหลือหนึ่ง (นั่นคือ ไม่พิจารณาเรื่องการกระจายตัวไปทั่วทั้งกิจการภายในกลุ่ม) ในกรณีเช่นนี้ ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการมักจะถูกนำมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเหล่านี้

จำนวนที่ “ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด” (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35(ข))

ก121. จำนวนขั้นต่ำที่สื่อสารเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงให้กับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการนั้นถูกกำหนดไว้ที่จำนวนที่เท่ากับหรือต่ำกว่าจำนวนที่ถือว่าไม่สำคัญอย่างแน่ชัดสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการ ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450<sup>83</sup> จำนวนที่ต่ำกว่าจำนวนขั้นต่ำดังกล่าวนี้ไม่จำเป็นต้องนำไปรวมในการพิจารณาการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยรวม เนื่องจากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการคาดว่าผลรวมของจำนวนดังกล่าวจะไม่มีผลกระทบที่มีสาระสำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการอย่างแน่ชัด

ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม

การสื่อสารความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 36)

ก122. ในบางกรณี อาจเป็นการเหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการจะให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในการกำหนดจำนวนความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มที่เหมาะสม เนื่องจากความรู้ของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับกิจการภายในกลุ่มและแหล่งที่มาที่อาจเป็นไปได้ของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม ในการนี้ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจพิจารณาสื่อสารความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการไปยังผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มผู้นั้นด้วย เพื่อสนับสนุน

<sup>83</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 ย่อหน้าที่ ก3

การทำงานร่วมกันในการพิจารณาว่าความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มมีความเหมาะสมตามสถานการณ์หรือไม่ เมื่อเทียบกับความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการ

- ก123. ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มขึ้นอยู่กับ (อย่างน้อยบางส่วน) ความคาดหวังเกี่ยวกับลักษณะ ความถี่ และขนาดของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม ดังนั้น การสื่อสารอย่างต่อเนื่องระหว่างผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการจึงมีความสำคัญ โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากจำนวนและขนาดของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ระบุโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มนั้นสูงกว่าที่คาดไว้

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 37)

การปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

การปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมจากส่วนกลาง

- ก124. วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมอาจได้รับการออกแบบและปฏิบัติงานจากส่วนกลาง หากโดยรวมแล้ว หลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการจากวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีหรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญประเภทหนึ่งหรือหลายประเภทจะตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้ เช่น หากจัดทำบันทึกทางบัญชีสำหรับรายการรายได้ของทั้งกลุ่มกิจการไว้ที่ส่วนกลาง (เช่น ที่หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกัน) ตัวอย่างของปัจจัยต่าง ๆ ที่อาจเกี่ยวข้องกับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าจะปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมจากส่วนกลางหรือไม่ รวมถึง

- ระดับของการรวมศูนย์ของกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน
- ลักษณะและขอบเขตของการใช้การควบคุมร่วมกัน
- ความคล้ายคลึงกันของกิจกรรมและสายธุรกิจของกลุ่มกิจการ

- ก125. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจกำหนดว่าข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มหลายแห่งสามารถถือเป็นประชากรกลุ่มเดียวกันเพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม เช่น เมื่อพิจารณาว่ารายการค่าต่าง ๆ มีคุณลักษณะที่เหมือนกันเนื่องจากมีลักษณะเฉพาะอย่างเดียวกัน ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องเหมือนกัน รวมทั้งการควบคุมได้รับการออกแบบและปฏิบัติงานในลักษณะที่สอดคล้องกัน

- ก126. เมื่อมีการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมจากส่วนกลาง ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจยังคงมีส่วนร่วมอยู่ด้วย ตัวอย่างเช่น เมื่อกลุ่มกิจการมีหน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกันหลายแห่ง ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับหน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกันเหล่านี้

การปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่ระดับของกิจการภายในกลุ่ม

ก127. ในบางสถานการณ์ วิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการซึ่งเกี่ยวข้องกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม อาจปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าที่ระดับของกิจการภายในกลุ่ม กรณีดังกล่าวอาจเป็นกรณีที่กลุ่มกิจการมีลักษณะดังต่อไปนี้

- รูปแบบของรายได้ที่แตกต่างกัน
- สายงานธุรกิจจำนวนมาก
- การดำเนินงานในหลายสถานที่ หรือ
- ระบบการควบคุมภายในที่มีการกระจายอำนาจ

กิจการภายในกลุ่มจำนวนมากซึ่งแต่ละกิจการมีข้อมูลทางการเงินที่ไม่เป็นสาระสำคัญแต่มีสาระสำคัญต่อ งบการเงินของกลุ่มกิจการเมื่อพิจารณารวมกัน

ก128. กลุ่มกิจการอาจประกอบด้วยกิจการภายในกลุ่มเป็นจำนวนมากซึ่งข้อมูลทางการเงินแต่ละกิจการ ไม่มีสาระสำคัญแต่มีสาระสำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการเมื่อพิจารณารวมกัน สถานการณ์ เช่นนี้ ซึ่งประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญใน งบการเงินของกลุ่มกิจการกระจายไปทั่วกิจการภายในกลุ่มเป็นจำนวนมาก อาจก่อให้เกิด ความท้าทายเพิ่มเติมสำหรับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการวางแผนและการปฏิบัติงานตาม วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

ก129. ในบางกรณี อาจเป็นไปได้ที่จะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอโดยการ ปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมจากส่วนกลางสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือ ทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญเหล่านี้ (เช่น หากมีคุณลักษณะที่เหมือนกัน อยู่ ภายใต้การควบคุมที่ใช้ร่วมกันและสามารถเข้าถึงข้อมูลที่เหมาะสมได้) นอกจากนี้ วิธีการ ตรวจสอบเพิ่มเติมอาจรวมถึงวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบตามที่ กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520<sup>84</sup> ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของงานตรวจสอบ ข้อมูล ทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มอาจนำมารวมกันในระดับที่เหมาะสมเพื่อวัตถุประสงค์ในการ กำหนดการคาดการณ์และจำนวนผลแตกต่างระหว่างจำนวนที่บันทึกกับจำนวนที่คาดหวังไว้ใน การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ การใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ อาจเป็นประโยชน์ในสถานการณ์เหล่านี้

ก130. ในบางกรณี อาจจำเป็นต้องปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่กิจการภายในกลุ่มที่เลือก เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ในงบการเงินของกลุ่มกิจการ การกำหนดกิจการภายในกลุ่มที่จะปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ รวมทั้งลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่จะปฏิบัติที่กิจการภายใน

<sup>84</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 “การวิเคราะห์เปรียบเทียบ”



กลุ่มที่เลือกไว้ เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ในสถานการณ์เหล่านี้ การเพิ่มองค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้ในการทดสอบกิจการภายในกลุ่มที่เลือกไว้อาจเป็นประโยชน์สำหรับกรณีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต (ดูย่อหน้าที่ ก136)

#### ลักษณะและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

ก131. ในการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจพิจารณาว่าขอบเขตของงานที่ทำที่กิจการภายในกลุ่มดังต่อไปนี้มีความเหมาะสม (โดยให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม ตามความเหมาะสม)

- ออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับข้อมูลทางการเงินทั้งหมดของกิจการภายในกลุ่ม
- ออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับประเภทของรายการยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลประเภทหนึ่งหรือหลายประเภท หรือ
- ปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมบางอย่างเป็นการเฉพาะ

ก132. แม้ว่าผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการมีความรับผิดชอบต่อลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่จะปฏิบัติ แต่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มสามารถ (และมีมักจะ) มีส่วนร่วมในทุกขั้นตอนของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงการออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

การออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับข้อมูลทางการเงินทั้งหมดของกิจการภายในกลุ่ม

ก133. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจกำหนดว่าการออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับข้อมูลทางการเงินทั้งหมดของกิจการภายในกลุ่มเป็นแนวทางที่เหมาะสม ซึ่งรวมถึงเมื่อ

- ต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากข้อมูลทางการเงินในสัดส่วนที่มีนัยสำคัญหรือทั้งหมดของกิจการภายในกลุ่มเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการที่ประเมินไว้
- มีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการที่แผ่กระจายเนื่องจากมีเหตุการณ์หรือเงื่อนไขในกิจการภายในกลุ่มที่อาจเกี่ยวข้องกับการประเมินของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกลุ่มกิจการโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการ

การออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลประเภทหนึ่งหรือหลายประเภท

ก134. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจกำหนดว่าการออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลประเภทหนึ่งหรือหลายประเภทของกิจการภายในกลุ่มเป็นแนวทางที่เหมาะสมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการที่ประเมินไว้ ตัวอย่างเช่น กิจการภายในกลุ่มแห่งหนึ่งอาจมีการดำเนินงานไม่มากนักแต่ถือครองที่ดินและอาคารเป็นสัดส่วนที่มีนัยสำคัญของกลุ่มกิจการ หรือมียอดภาษีคงเหลือที่มีนัยสำคัญ

การปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมบางอย่างเป็นการเฉพาะ

ก135. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจกำหนดว่าการออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมบางอย่างเป็นการเฉพาะสำหรับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มเป็นแนวทางที่เหมาะสม เช่น เมื่อจำเป็นต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องเรื่องหนึ่งหรือมากกว่า ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจทดสอบประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลจากส่วนกลาง และอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมบางอย่างเป็นการเฉพาะที่กิจการภายในกลุ่มนั้น (เช่น วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเกี่ยวกับ “การแสดงผลค่า” ของข้อเรียกร้องหรือการฟ้องร้องที่เกิดในประเทศของกิจการภายในกลุ่มนั้นหรือเกี่ยวกับ “ความมีตัวตน” ของสินทรัพย์หนึ่งสินทรัพย์ใด)

องค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้

ก136. การจัดให้มีองค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้ในประเภทของงานที่จะทำ กิจการหรือหน่วยธุรกิจที่มีการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ และขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการมีส่วนร่วมในงานนั้นอาจเพิ่มโอกาสในการระบุการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มที่อาจก่อให้เกิดการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต<sup>85</sup>

ความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม

ก137. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจพึงพาความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ดำเนินการทั่วทั้งกลุ่มกิจการในการกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ เนื้อหาสาระที่จะดำเนินการที่ระดับกลุ่มกิจการหรือที่กิจการภายในกลุ่ม มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 330<sup>86</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบการทดสอบการควบคุมและทดสอบการควบคุมเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของ

<sup>85</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 30(ค)

<sup>86</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 8

การปฏิบัติตามการควบคุมเหล่านั้น ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจมีส่วนร่วมในการออกแบบและทดสอบการควบคุมดังกล่าว

ก138. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพบว่าการเบี่ยงเบนของการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจจะพึ่งพา มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>87</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามเป็นการเฉพาะเพื่อทำความเข้าใจในประเด็นนั้น ๆ และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นตามมา ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการพบจากผลการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมว่ามีการเบี่ยงเบนมากกว่าที่คาดไว้ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจจำเป็นต้องแก้ไขแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ การแก้ไขแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการที่เป็นไปได้อาจรวมถึงเรื่องต่อไปนี้

- การร้องขอให้มีการตรวจสอบโดยวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพิ่มเติมที่กิจการภายในกลุ่มบางแห่ง
- การระบุและทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ ที่ได้รับการออกแบบและนำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ
- การเพิ่มจำนวนกิจการภายในกลุ่มที่ต้องปฏิบัติตามตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

ก139. ในการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมจากส่วนกลาง (เช่น การควบคุมที่ปฏิบัติที่หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกันหรือการทดสอบการควบคุมที่ใช้ร่วมกัน) ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจจำเป็นต้องสื่อสารข้อมูลเกี่ยวกับงานตรวจสอบนั้นให้แก่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ตัวอย่างเช่น เมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้รับการร้องขอให้ออกแบบและปฏิบัติตามตามวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพิ่มเติมสำหรับข้อมูลทางการเงินทั้งหมดของกิจการภายในกลุ่มนั้น หรือออกแบบและปฏิบัติตามตามวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพิ่มเติมสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลประเภทหนึ่งหรือหลายประเภท ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจหารือกับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับการทดสอบการควบคุมที่ดำเนินการจากส่วนกลางเพื่อกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระดังกล่าว

#### กระบวนการจัดทำงานการเงินรวม

วิธีปฏิบัติในการจัดทำงานการเงินรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 38)

ก140. วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับกระบวนการจัดทำงานการเงินรวม ซึ่งรวมถึงการจัดทำงานการเงินรวมในระดับย่อย อาจรวมถึงเรื่องต่อไปนี้

- การกำหนดว่ามีการบันทึกรายการบัญชีที่จำเป็นในการจัดทำงานการเงินรวม และ
- การประเมินความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมสำหรับกระบวนการจัดทำงานการเงินรวม และการตอบสนองอย่างเหมาะสมหากพบการควบคุมที่พิจารณาว่าไม่มีประสิทธิภาพ

<sup>87</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 17

รายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่สำหรับการจัดทำงานการเงินรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 38(ข))

ก141. กระบวนการจัดทำงานการเงินรวมอาจต้องมีการปรับปรุงรายการและการจัดประเภทใหม่ของจำนวนเงินที่รายงานในงบการเงินของกลุ่มกิจการซึ่งไม่ได้ทำผ่านระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศตามปกติ และอาจไม่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันกับที่ใช้สำหรับข้อมูลทางการเงินอื่น การประเมินของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับความเหมาะสม ความครบถ้วน และความถูกต้องของรายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่ อาจรวมถึง

- การประเมินว่ารายการปรับปรุงที่สำคัญสะท้อนเหตุการณ์และรายการค่าสำหรับการปรับปรุงนั้นอย่างเหมาะสมหรือไม่
- การพิจารณาว่ากิจการหรือหน่วยธุรกิจต่าง ๆ ที่มีข้อมูลทางการเงินรวมอยู่ในงบการเงินของกลุ่มกิจการ ได้ถูกนำมารวมอย่างเหมาะสมหรือไม่
- การพิจารณาว่ารายการปรับปรุงที่มีนัยสำคัญได้รับการคำนวณ ประมวลผลและอนุมัติอย่างถูกต้องโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการและโดยผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม (แล้วแต่กรณี) หรือไม่
- การพิจารณาว่ารายการปรับปรุงที่มีนัยสำคัญมีเอกสารสนับสนุนอย่างเหมาะสมและมีการจดบันทึกรายละเอียดอย่างเพียงพอหรือไม่
- การประเมินเกี่ยวกับการกระทบยอด และการตัดรายการสำหรับกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงระหว่างกัน รายการระหว่างกัน และยอดคงเหลือทางบัญชีระหว่างกัน

ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 42-43)

ก142. เมื่อผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในการออกแบบหรือในการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจพิจารณาว่าการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีมีความเหมาะสม และสื่อสารเรื่องดังกล่าวแก่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ในสถานการณ์ดังกล่าว เมื่อพิจารณาว่าการออกแบบและการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มนั้นเหมาะสมหรือไม่ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจหารือกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มในเรื่องต่าง ๆ ต่อไปนี้ เช่น

- ลักษณะ ขอบเขต และวัตถุประสงค์ของงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี
- การประเมินของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับความเพียงพอของงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเพื่อวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ

ก143. ระดับที่เหมาะสมของการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจขึ้นอยู่กับสถานการณ์และโครงสร้างของกลุ่มกิจการและปัจจัยอื่น ๆ เช่น ประสบการณ์ที่ผ่านมาของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่ปฏิบัติงานในกระบวนการจัดทำงานการเงินรวม (ซึ่งรวมถึงการจัดทำงานการเงินรวมในระดับย่อย) และสถานการณ์ของงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ (เช่น ในกรณีที่ข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจไม่ได้จัดทำขึ้นตามนโยบายการบัญชีเดียวกันกับที่ใช้ในการจัดทำงานการเงินของกลุ่มกิจการ)

การประเมินการสื่อสารของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและความเพียงพอของงาน

การสื่อสารเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการสุ่มงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 45)

ก144. แม้ว่าเรื่องที่ต้องสื่อสารตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 45 จะเกี่ยวข้องกับการสุ่มงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ แต่อาจมีการสื่อสารบางเรื่องที่เหมาะสมในระหว่างการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม นอกจากเรื่องดังกล่าวในย่อหน้าที่ 32 และย่อหน้าที่ 50 เรื่องดังกล่าวอาจรวมถึง

- ข้อมูลเกี่ยวกับการละเมิดข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการละเมิดข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระที่พบ
- ข้อมูลเกี่ยวกับกรณีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับ
- ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นใหม่ ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงจากการทุจริต
- การทุจริตที่พบหรือข้อสงสัยการทุจริต หรือการกระทำที่ผิดกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารหรือพนักงานของกิจการภายในกลุ่มที่อาจมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ หรือ
- รายการที่มีนัยสำคัญและผิดปกติ

การสื่อสารเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 45(จ))

ก145. เมื่อพิจารณาควบคู่ไปกับการสื่อสารข้อบกพร่องตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 45(ข) ข้อมูลเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ได้รับการแก้ไขและที่ไม่ได้รับการแก้ไขของกิจการภายในกลุ่มทั้งหมด อาจชี้ให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการได้ทราบถึงข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่อาจเกิดขึ้นอย่างแผ่กระจาย นอกจากนี้ การพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (ที่ไม่ได้รับการแก้ไขหรือที่ได้รับการแก้ไข) ในจำนวนที่มากกว่าที่คาดไว้อาจบ่งชี้ถึงความเสี่ยงที่จะตรวจสอบไม่พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่สูงขึ้น ซึ่งอาจส่งผลให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการสรุปว่าอาจจำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับกิจการภายในกลุ่มบางแห่ง

สิ่งที่ตรวจพบหรือข้อสรุปโดยรวมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 45(ฎ))

ก146. รูปแบบและเนื้อหาของงานที่ส่งมอบจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้รับอิทธิพลจากลักษณะและขอบเขตของงานตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้รับการร้องขอให้ปฏิบัติ นโยบายหรือวิธีการปฏิบัติงานของสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจจะบ่งชี้รูปแบบหรือข้อความที่เฉพาะเจาะจงสำหรับข้อสรุปโดยรวมจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจากการปฏิบัติงานตรวจสอบที่ทำเพื่อวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ในบางกรณีกฎหมายหรือข้อบังคับท้องถิ่นอาจจะบ่งชี้รูปแบบของข้อสรุป (เช่น ความเห็น) ที่ให้จัดทำโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

การประเมินว่าการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 46(ข))

ก147. หากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการพิจารณาว่าการสื่อสารของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไม่เพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจพิจารณาในเรื่องต่างๆ ต่อไปนี้ เช่น

- ความสามารถในการขอข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (เช่น ผ่านการหารือหรือการประชุมเพิ่มเติม)
- ความจำเป็นในการสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพิ่มเติมตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 47
- ความจำเป็นในการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 48 หรือ
- การข้อยกเว้นที่เกี่ยวกับความรู้หรือความสามารถของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

การสอบทานเอกสารหลักฐานงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพิ่มเติม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 47)

ก148. ย่อหน้าที่ 75 ให้แนวทางปฏิบัติสำหรับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการปรับปรุงลักษณะช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าวตามข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการและเรื่องอื่นๆ (เช่น ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการที่ประเมินไว้) นอกจากนี้ การพิจารณาของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 47(ค) อาจได้รับผลกระทบจากเรื่องต่อไปนี้ที่เกี่ยวข้องกับการมีส่วนร่วมอย่างต่อเนื่องของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

- การสื่อสารจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งรวมถึงการสื่อสารที่กล่าวในย่อหน้าที่ 45 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ และ
- การสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในระหว่างการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (เช่น เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 34, 42 และ 43) หรือโดยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 31 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)

ก149. ปัจจัยอื่นๆ ที่อาจส่งผลต่อการพิจารณาของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการว่ามีความจำเป็นต้องสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพิ่มเติมในสถานการณ์ต่างๆ หรือไม่ และสอบทานมากน้อยเพียงใด รวมถึง

- ระดับที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในวิธีการประเมินความเสี่ยงและในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ

- การใช้ดุลยพินิจที่สำคัญ และสิ่งที่ตรวจพบหรือข้อสรุป ของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มในเรื่องที่มีสาระสำคัญต่อการเงินของกลุ่มกิจการ
- ความรู้และความสามารถของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีประสบการณ์สูงกว่าจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่รับผิดชอบในการสอบทานงานของสมาชิกที่มีประสบการณ์น้อยกว่า และ
- การอยู่ภายใต้นโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่ใช้ร่วมกันเกี่ยวกับการสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ สำหรับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ

เหตุการณ์ภายหลังวันที่งบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 49-50)

ก150. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจ

- ร้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบสำหรับเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินเพื่อช่วยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการระบุเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มและวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการ
- ปฏิบัติวิธีการตรวจสอบให้ครอบคลุมช่วงเวลาระหว่างวันที่ที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มสื่อสารเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินและวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการ

การประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ

ความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 51)

ก151. การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการเป็นกระบวนการที่สะสมและมีการทำซ้ำ เมื่อผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบตามแผนงานที่ได้วางไว้ หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับอาจทำให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องปรับเปลี่ยนลักษณะ ช่วงเวลา หรือขอบเขตของวิธีการตรวจสอบจากที่ได้วางแผนไว้เนื่องจากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจได้รับทราบข้อมูลที่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญจากข้อมูลที่ใช้ในการประเมินความเสี่ยง ตัวอย่างเช่น

- การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบที่กิจการภายในกลุ่มแห่งหนึ่งอาจต้องพิจารณาถึงความเกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่มแห่งอื่น ๆ หรือ
- ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจทราบถึงข้อจำกัดการเข้าถึงข้อมูลหรือบุคคลของกิจการภายในกลุ่มแห่งหนึ่ง เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อม (เช่น สงคราม เหตุการณ์ความไม่สงบ หรือการระบาดของโรค)

ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจต้องประเมินวิธีการตรวจสอบที่ได้วางแผนไว้ใหม่โดยอาศัยการพิจารณาความเสี่ยงที่ได้มีการประเมินใหม่สำหรับทั้งหมดหรือบางส่วนประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ และสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง

- ก152. การประเมินตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 51 ช่วยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการพิจารณาว่ากลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของกลุ่มกิจการและแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการที่พัฒนาขึ้นเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการที่ประเมินไว้ยังคงมีความเหมาะสมอยู่หรือไม่ ข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 330<sup>88</sup> ที่กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับแต่ละประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญ ไม่ว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้จะเป็นอย่างไร อาจเป็นประโยชน์สำหรับวัตถุประสงค์ของการประเมินนี้ในบริบทของงบการเงินของกลุ่มกิจการ
- ก153. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจพิจารณาการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเมื่อผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจพิจารณาว่าเรื่องที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก17 ได้ทำให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบปฏิบัติงานอย่างไม่เหมาะสมในเรื่องต่อไปนี้หรือไม่
- การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เข้าถึงได้ง่ายกว่า โดยไม่ได้พิจารณาอย่างเหมาะสมเกี่ยวกับความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของหลักฐานเหล่านั้น
  - การได้หลักฐานที่มีความน่าเชื่อถือน้อยกว่าที่จำเป็นในสถานการณ์นั้น หรือ
  - การออกแบบและปฏิบัติงานตรวจสอบตามวิธีการตรวจสอบในลักษณะที่มีอคติเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงสนับสนุนหรือที่ไม่รวมหลักฐานอื่นที่อาจขัดแย้ง
- ก154. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>89</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องพิจารณาว่าได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในหรือก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อสนับสนุนข้อสรุปที่ได้และเพื่อออกรายงานของผู้สอบบัญชี โดยการสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบและการปรึกษาร่วมกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ข้อมูลที่อาจเกี่ยวข้องกับการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการที่ได้รับจากงานที่ปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ และอาจรวมถึง
- การสื่อสารจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 45 ซึ่งรวมถึงสิ่งที่ตรวจพบหรือข้อสรุปโดยรวมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับงานที่ปฏิบัติเพื่อวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ
  - การสื่อสารอื่น ๆ จากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มตลอดการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงเรื่องที่กำหนดในย่อหน้าที่ 32 และ

<sup>88</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 18

<sup>89</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 32



- การกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว ซึ่งรวมถึงการสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพิ่มเติมโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 47 (ถ้ามี)

ก155. ในบางสถานการณ์ เพียงบันทึกสรุปภาพรวมที่อธิบายงานที่ทำและผลลัพธ์ของงานอาจให้เกณฑ์สำหรับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเพื่อสรุปว่างานที่ทำและหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มนั้นเพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ เช่น ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้รับการร้องขอให้ปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมบางอย่างเป็นการเฉพาะตามที่ได้รับและสื่อสารโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ

*การประเมินผลกระทบต่อการแสดงความคิดเห็นจากการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 52)*

ก156. การประเมินของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจรวมถึงการพิจารณาว่า การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ได้รับการแก้ไขและไม่ได้รับการแก้ไขที่สื่อสารจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มนั้นบ่งชี้ถึงประเด็นที่เกิดขึ้นอย่างเป็นระบบ (เช่น เกี่ยวกับรายการที่อยู่ภายใต้ต้นนโยบายการบัญชีที่ใช้ร่วมกันหรือการควบคุมที่ใช้ร่วมกัน) ที่อาจส่งผลกระทบต่อกิจการภายในกลุ่มแห่งอื่นหรือไม่

*รายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 53)*

ก157. แม้ว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจปฏิบัติงานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มเพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบกลุ่มกิจการและจึงรับผิดชอบต่อสิ่งที่ตรวจพบหรือข้อสรุปโดยรวมที่ตนจัดทำ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือสำนักงานของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการยังคงต้องรับผิดชอบต่อการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบกลุ่มกิจการ

ก158. ในกรณีที่มีการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบกลุ่มกิจการแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มแห่งหนึ่งหรือหลายแห่ง วรรค “เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข” หรือ “เกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น” ในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการจะอธิบายถึงเหตุผลที่ไม่สามารถหาหลักฐานดังกล่าวได้<sup>90</sup> ในบางสถานการณ์ การอ้างอิงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจมีความจำเป็นเพื่อให้อธิบายอย่างเพียงพอเกี่ยวกับเหตุผลของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น เมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไม่สามารถปฏิบัติงานหรือปฏิบัติงานให้สำเร็จลุล่วงตามที่ได้รับร้องขอเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มเนื่องจากมีสถานการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม

<sup>90</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 20 และ 24

## การสื่อสารกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ

### การสื่อสารกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 54-56)

ก159. การตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจมีความซับซ้อนเนื่องจากจำนวนและลักษณะของกิจการและหน่วยธุรกิจที่ประกอบกันเป็นกลุ่มกิจการ นอกจากนี้ ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ก7 ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจกำหนดว่ากิจการหรือหน่วยธุรกิจบางแห่งควรนำมาพิจารณารวมกันเป็นกิจการภายในกลุ่มเดียวกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ดังนั้น การปรึกษาหารือกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับภาพรวมของขอบเขตและช่วงเวลาที่วางแผนไว้ อาจช่วยในการประสานงานเกี่ยวกับงานที่ปฏิบัติที่กิจการภายในกลุ่ม (ซึ่งรวมถึงในกรณีที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม) และอาจช่วยในการระบุผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม (ดูย่อหน้าที่ ก24)

ก160. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240<sup>91</sup> ให้ข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการสื่อสารกับผู้บริหารในเรื่องการทุจริต และผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (ในกรณีที่ผู้บริหารมีส่วนเกี่ยวข้องในการทุจริต)

ก161. ผู้บริหารของกลุ่มกิจการอาจต้องรักษาความลับของข้อมูลสำคัญที่มีความอ่อนไหวบางเรื่อง ตัวอย่างของเรื่องนี้อาจมีนัยสำคัญต่อการเงินของกิจการภายในกลุ่มซึ่งผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มอาจไม่ทราบ มีดังต่อไปนี้

- คติความที่อาจเกิดขึ้น
- แผนการยกเลิกสินทรัพย์ดำเนินงานที่มีสาระสำคัญ
- เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน
- ข้อตกลงทางกฎหมายที่มีนัยสำคัญ

ก162. ผู้บริหารของกลุ่มกิจการอาจแจ้งให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการทราบเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่าไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกิดขึ้นในกิจการหรือหน่วยธุรกิจภายในกลุ่มกิจการ ย่อหน้าที่ ก87 ให้แนวทางปฏิบัติสำหรับผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการในสถานการณ์เหล่านี้

### การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 57)

ก163. เรื่องที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ อาจรวมถึงเรื่องที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มแจ้งให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการทราบและผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการตัดสินใจว่ามีนัยสำคัญต่อความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการอาจเกิดขึ้นหลายครั้งระหว่างการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น อาจแจ้งเรื่องดังกล่าวถึงในย่อหน้าที่ 57(ก) หลังจากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการได้กำหนดงานที่จะปฏิบัติสำหรับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มแล้ว ในทางกลับกัน อาจแจ้งเรื่องดังกล่าวถึงในย่อหน้าที่ 57(ข) เมื่อสิ้นสุดการตรวจสอบ และอาจแจ้งเรื่องดังกล่าวถึงในย่อหน้าที่ 57(ค)-(ง) เมื่อเรื่องนั้นเกิดขึ้น

<sup>91</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 41-43

ก164. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง)<sup>92</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับภาพรวมของขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้ สำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ การสื่อสารนี้ช่วยให้ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเข้าใจเกี่ยวกับการกำหนดของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับกิจการภายในกลุ่มที่จะมีการปฏิบัติงานตรวจสอบ (ซึ่งรวมถึงการพิจารณารวมกิจการหรือหน่วยธุรกิจบางแห่งในกลุ่มกิจการเข้าด้วยกันเป็นกิจการภายในกลุ่มเดียวกัน) และการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่ได้วางแผนไว้ นอกจากนี้ การสื่อสารนี้ยังช่วยทำให้เกิดความเข้าใจร่วมกันและการปรึกษาหารือเกี่ยวกับกลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ (ดูย่อหน้าที่ 30) รวมทั้งเรื่องต่างๆ ที่ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลอาจขอให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการปฏิบัติงานตรวจสอบเพิ่มเติม (ถ้ามี)

การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่พบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 58)

ก165. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการรับผิดชอบในการพิจารณาจากงานตรวจสอบที่ได้ปฏิบัติว่าข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่พบข้อหนึ่งหรือหลายข้อ (ไม่ว่าจะพิจารณาในแต่ละข้อหรือหลายข้อรวมกัน) ถือเป็นข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญหรือไม่<sup>93</sup> ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจร้องขอข้อมูลจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มว่าข้อบกพร่องข้อหนึ่งหรือหลายข้อรวมกันที่พบที่กิจการภายในกลุ่มนั้นเป็นข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญหรือไม่

เอกสารหลักฐาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 59)

ก166. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ มีข้อกำหนดด้านการจัดทำเอกสารหลักฐานเฉพาะเจาะจงที่มีจุดประสงค์เพื่ออธิบายการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 ไปใช้ในสถานการณ์เฉพาะของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ เหล่านั้น ภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 แสดงรายชื่อมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่มีข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติที่เฉพาะเจาะจงสำหรับการจัดทำเอกสารหลักฐาน

ก167. เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบสำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการสนับสนุนการประเมินของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 51 เกี่ยวกับการได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ดูย่อหน้าที่ ก154 เพิ่มเติม

ก168. เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบสำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการประกอบด้วย

- เอกสารหลักฐานในแฟ้มงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ และ
- เอกสารหลักฐานที่แยกต่างหากในแฟ้มงานตรวจสอบต่างๆ ของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มซึ่งเกี่ยวกับงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่ปฏิบัติเพื่อวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (นั่นคือ เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม)

<sup>92</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 15

<sup>93</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 ย่อหน้าที่ 8

ก169. การรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้ายและการเก็บรักษาเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ สำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการภายใต้นโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการตามที่กล่าวในมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1<sup>94</sup> ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจให้คำสั่งการปฏิบัติงานที่เฉพาะเจาะจงแก่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับการรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบและการเก็บรักษาเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่ทำเพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ

เกณฑ์ที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการใช้ในการกำหนดกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 59(ข))

ก170. เกณฑ์ที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการใช้ในการกำหนดกิจการภายในกลุ่มอาจจัดบันทึกได้ในหลายรูปแบบ ซึ่งรวมถึงการจัดทำเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 22, 33 และ 57(ก) ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ เป็นต้น

เกณฑ์ที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการใช้ในการกำหนดว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีความรู้และความสามารถที่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 59(ง))

ก171. มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1<sup>95</sup> ให้แนวทางปฏิบัติในเรื่องที่นโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานอาจใช้จัดการเกี่ยวกับความรู้และความสามารถของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบนโยบายหรือวิธีปฏิบัติดังกล่าวอาจอธิบายหรือให้แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับวิธีการจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการกำหนดความรู้และความสามารถของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ตัวอย่างเช่น การยืนยันที่ได้รับจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 24 อาจรวมถึงข้อมูลเกี่ยวกับประสบการณ์ในอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจขอคำยืนยันด้วยว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีเวลาเพียงพอในการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบที่ได้รับมอบหมาย

การจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ 59(ฉ))

ก172. ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 75 แนวทางในกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแลและการสอบทานงานในการตรวจสอบกลุ่มกิจการจะถูกปรับโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการตามข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของงานตรวจสอบ และโดยทั่วไปจะรวมถึงการปฏิบัติตามนโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและการตอบสนองที่เฉพาะเจาะจงสำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ นโยบายหรือวิธีปฏิบัติดังกล่าวอาจอธิบายหรือให้แนวทางปฏิบัติสำหรับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ และการสอบทานงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบดังกล่าวไว้ด้วย

<sup>94</sup> มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 31(ฉ) และ ก83-ก85

<sup>95</sup> มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ ก96

- ก173. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300<sup>96</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องพัฒนาแผนการสอบบัญชีที่มีการอธิบายเกี่ยวกับลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตที่ได้วางแผนไว้ของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ และการสอบทานงานของสมาชิกเหล่านั้น เมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเข้ามามีส่วนเกี่ยวข้อง ขอบเขตของคำอธิบายดังกล่าวมักจะแตกต่างกันไปตามกิจการภายในกลุ่ม โดยตระหนักว่าลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว อาจได้รับอิทธิพลจากเรื่องที่อยู่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก51
- ก174. การจัดทำเอกสารหลักฐานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าวอาจรวมถึงเรื่องต่อไปนี้
- การสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่เป็นไปตามข้อกำหนด ซึ่งรวมถึงชุดคำสั่งการปฏิบัติงานที่ออกและการยืนยันอื่น ๆ ที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
  - เหตุผลในการเลือกเขียนสถานที่ตั้งของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้เข้าร่วมประชุม และลักษณะของเรื่องที่ปรึกษาหารือ
  - เรื่องที่ปรึกษาหารือในการประชุมกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มหรือผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม
  - เหตุผลของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการเลือกเพื่อสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
  - การเปลี่ยนแปลงในลักษณะและขอบเขตที่วางแผนไว้เกี่ยวกับการมีส่วนร่วมในงานที่ทำโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และเหตุผลของการเปลี่ยนแปลง (เช่น การมอบหมายให้สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีประสบการณ์สูงในการตรวจสอบในเรื่องที่มีความซับซ้อนหรือที่ต้องใช้ความคิดเห็นส่วนบุคคลมากกว่าที่คาดการณ์ไว้ในตอนแรก)
- ก175. ย่อหน้าที่ 47 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องพิจารณาว่ามีความจำเป็นในการสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพิ่มเติมหรือไม่ และอย่างน้อยเพียงใด ย่อหน้าที่ ก148-ก149 ให้แนวทางปฏิบัติสำหรับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการพิจารณาดังกล่าว
- ก176. เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มโดยปกติไม่จำเป็นต้องทำซ้ำในแฟ้มงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจตัดสินใจสรุป ทำซ้ำ หรือเก็บรักษาสำเนาเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มบางอย่างในแฟ้มงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ

<sup>96</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 ย่อหน้าที่ 9

เพื่อเสริมคำอธิบายในเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะจากการสื่อสารของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งรวมถึงเรื่องที่ต้องสื่อสารตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างของเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มดังกล่าวอาจรวมถึง

- การรวบรวมรายการหรือการสรุปของการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและข้อสรุปที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเกี่ยวกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ
- เรื่องที่อาจต้องสื่อสารกับผู้มีส่วนที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ หรือ
- เรื่องที่อาจกำหนดให้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการ

ก177. เมื่อมีกฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดไว้ เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มบางอย่างอาจต้องรวมไว้ในแฟ้มงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ เช่น เพื่อตอบสนองต่อคำร้องขอจากหน่วยงานที่มีอำนาจกำกับดูแลที่จะสอบทานเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับงานที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติ

ก178. นโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่กำหนดขึ้นตามระบบการบริหารคุณภาพของสำนักงาน หรือทรัพยากรที่สำนักงานหรือเครือข่ายจัดหาให้ อาจช่วยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการจัดทำเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว ตัวอย่างเช่น เครื่องมือที่ใช้ในการสอบบัญชีแบบอิเล็กทรอนิกส์อาจนำมาใช้เพื่ออำนวยความสะดวกในการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม นอกจากนี้เครื่องมือที่ใช้ในการสอบบัญชีแบบอิเล็กทรอนิกส์อาจนำไปใช้ในการจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงการให้ข้อมูลเกี่ยวกับผู้สอบทานและวันที่ รวมทั้งขอบเขตของการสอบทาน

ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเมื่อมีการจำกัดการเข้าถึงเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 59)

ก179. เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบสำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจมีความซับซ้อนหรือความท้าทายมากขึ้นในบางสถานการณ์ ตัวอย่างเช่น เมื่อกฎหมายหรือข้อบังคับจำกัดไม่ให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มให้นำเอกสารหลักฐานออกนอกประเทศนั้น หรือเมื่อสงครามเหตุการณ์ความไม่สงบ หรือการระบาดของโรค จำกัดการเข้าถึงเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่เกี่ยวข้อง

ก180. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจสามารถจัดการกับข้อจำกัดดังกล่าวได้ด้วยวิธีการต่างๆ เช่น

- การเยือนสถานที่ของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม หรือการประชุมกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มในสถานที่อื่นที่ไม่ใช่สถานที่ตั้งของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม เพื่อสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
- การสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้องจากระยะไกลผ่านการใช้เทคโนโลยี หากกฎหมายหรือข้อบังคับไม่ได้ห้ามไว้

- การร้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจัดทำและส่งบันทึกข้อความที่ครอบคลุมข้อมูลที่เกี่ยวข้องและจัดให้มีการพูดคุยกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (หากจำเป็น) เพื่อปรึกษาหารือเกี่ยวกับเนื้อหาของบันทึกข้อความนั้น หรือ
- การพูดคุยกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบที่ได้ปฏิบัติหลักฐานที่ได้รับ และข้อสรุปที่ได้ของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

การพิจารณาว่าการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งหรือมากกว่า ตามที่อธิบายข้างต้นนั้น อาจเพียงพอที่จะจัดการกับข้อจำกัดต่าง ๆ หรือไม่นั้นเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการนั้น ๆ

- ก181. ต่อให้มีการจำกัดการเข้าถึงเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม เอกสารหลักฐานงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการก็ยังคงจำเป็นต้องเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับต่าง ๆ ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดในการจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว แนวทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ ก148-ก149 อาจช่วยในการกำหนดขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการจะสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มในสถานการณ์เหล่านี้ ย่อหน้าที่ ก176 และ ก177 ให้ตัวอย่างของสถานการณ์ที่อาจรวมเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มบางอย่างไว้ในแฟ้มงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ
- ก182. หากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่สามารถจัดการกับข้อจำกัดในการเข้าถึงเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจต้องพิจารณาว่ามีการถูกจำกัดขอบเขต ซึ่งผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจต้องแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปต่องบการเงินของกลุ่มกิจการหรือไม่ (ดูย่อหน้าที่ ก45)

## ภาคผนวก 1

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก42)

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรณีที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่สามารถ  
ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดง  
ความเห็นจากการตรวจสอบกลุ่มกิจการ

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีนี้ สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินรวมฉบับสมบูรณ์ของกิจการที่ไม่ใช่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ โดยใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามสมควร การตรวจสอบเป็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการที่มีบริษัทย่อย (นั่นคือถือปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง))
- งบการเงินรวมจัดทำโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (แม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายสำหรับความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินรวมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับกิจการภายในกลุ่มที่บันทึกโดยวิธีส่วนได้เสีย (รับรู้เป็นจำนวน 15 ล้านบาทในงบแสดงฐานะการเงิน โดยมียอดสินทรัพย์รวม 60 ล้านบาท) เนื่องจากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่สามารถเข้าถึงบันทึกทางบัญชี ผู้บริหาร หรือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มดังกล่าวได้
- ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการได้อ่านงบการเงินของกิจการภายในกลุ่มดังกล่าว ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 ที่ตรวจสอบแล้ว ซึ่งรวมถึงรายงานของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง และพิจารณาข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องของกิจการภายในกลุ่มที่ผู้บริหารของกลุ่มกิจการมีอยู่
- ในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผลกระทบต่องบการเงินของกลุ่มกิจการจากการไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ นั้นมีสาระสำคัญแต่ไม่แผ่กระจาย<sup>1</sup>
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)

<sup>1</sup> หากในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผลกระทบต่องบการเงินของกลุ่มกิจการจากการไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอมีสาระสำคัญและแผ่กระจาย ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการจะไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)



- ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและตัดสินใจที่จะไม่สื่อสารเรื่องดังกล่าวตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701<sup>2</sup>
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขต่อการเงินรวมมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่นเหล่านั้นด้วย
- ผู้รับผิดชอบในการกำกับดูแลการเงินรวมไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินรวม
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงินรวม ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่นในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานอื่นที่เหมาะสม]

### รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม<sup>3</sup>

#### ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินรวมของบริษัท กขค จำกัด และบริษัทย่อย (กลุ่มบริษัท) ซึ่งประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นรวมและงบกระแสเงินสดรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงินรวม รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า ยกเว้นผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นของเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข งบการเงินรวมข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินรวมของบริษัท กขค จำกัด และบริษัทย่อย ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และผลการดำเนินงานรวมและกระแสเงินสดรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

#### เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

เงินลงทุนของบริษัท กขค จำกัด ในบริษัท งจจ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทร่วมในต่างประเทศที่ได้มาในระหว่างปีและบันทึกโดยวิธีส่วนได้เสียมีจำนวน 15 ล้านบาทในงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และส่วนแบ่งกำไรของบริษัท กขค จำกัด ในกำไรสุทธิของบริษัท งจจ จำกัด จำนวน 1 ล้านบาท ได้รวมอยู่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน ข้าพเจ้าไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัท งจจ จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และส่วนแบ่งของบริษัท กขค จำกัด ในกำไรสุทธิของบริษัท งจจ จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน เนื่องจากข้าพเจ้าไม่ได้รับอนุญาตให้เข้าถึงข้อมูลทางการเงิน ผู้บริหารและผู้สอบบัญชีของบริษัท งจจ จำกัด ดังนั้น ข้าพเจ้าจึงไม่สามารถระบุได้ว่ามีรายการปรับปรุงที่จำเป็นหรือไม่ ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินรวมในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากกลุ่มบริษัทตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี) ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินรวม และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของข้าพเจ้า

<sup>3</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

ข้อมูลอื่น (หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”)

(นำเสนอตามข้อกำหนดในการรายงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)<sup>4</sup> – ดูตัวอย่างที่ 6 ในภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) ย่อหน้าสุดท้ายของวรรคข้อมูลอื่นในตัวอย่างที่ 6 ควรมีการปรับเปลี่ยนเพื่ออธิบายถึงเรื่องที่ทำให้เกิดการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขซึ่งมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่นด้วย)

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการต้องบการเงินรวม<sup>5</sup>

(นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>6</sup> – ดูตัวอย่างที่ 2 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง))

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม

(นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ดูตัวอย่างที่ 2 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) โดยไม่รวมสองย่อหน้าสุดท้ายซึ่งถือปฏิบัติสำหรับการตรวจสอบกิจการที่เป็นกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้น)

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

(นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ดูตัวอย่างที่ 2 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง))

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น”

<sup>5</sup> ในตัวอย่างของรายงานของผู้สอบบัญชื่อนี้ คำว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจจำเป็นต้องถูกแทนที่ด้วยคำอื่นที่มีความเหมาะสมในบริบทของแม่บททางกฎหมายในแต่ละประเทศ

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต้องบการเงิน”

## ภาคผนวก 2 (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก85)

### การทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ

1. ภาคผนวกนี้แสดงตัวอย่างของเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในที่อาจเป็นประโยชน์ในการทำความเข้าใจกับระบบการควบคุมภายในในบริบทของสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ และขยายความวิธีการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>7</sup> ให้ใช้ในการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ ตัวอย่างต่างๆ อาจไม่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการทุกงาน และอาจไม่ครบถ้วนสมบูรณ์

#### สภาพแวดล้อมการควบคุม

2. ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต่อสภาพแวดล้อมการควบคุม อาจรวมถึงเรื่องดังต่อไปนี้
  - โครงสร้างของหน้าที่งานที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลและการบริหารทั้งกลุ่มกิจการ รวมทั้งความรับผิดชอบของผู้บริหารของกลุ่มกิจการในการกำกับดูแล ซึ่งรวมถึงการจัดการเกี่ยวกับการมอบหมายอำนาจและความรับผิดชอบให้แก่ผู้บริหารของกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการ
  - วิธีการจัดโครงสร้างและบริหารจัดการการกำกับดูแลและระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการโดยผู้หน้าที่กำกับดูแล
  - วิธีการสื่อสารและส่งเสริมในทางปฏิบัติเกี่ยวกับมาตรฐานทางจริยธรรมและมาตรฐานของพฤติกรรมทั่วทั้งกลุ่มกิจการ (เช่น โครงการที่ใช้ทั่วทั้งกลุ่มกิจการ เช่น โครงการจรรยาบรรณและการป้องกันการทุจริต)
  - ความสม่ำเสมอของนโยบายและวิธีปฏิบัติทั่วทั้งกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงคู่มือการปฏิบัติงานสำหรับการรายงานทางการเงินของกลุ่มกิจการ

#### กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกลุ่มกิจการ

3. ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกลุ่มกิจการ อาจรวมถึงเรื่องต่างๆ เช่น กระบวนการประเมินความเสี่ยงโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ซึ่งได้แก่กระบวนการในการระบุ วิเคราะห์ และบริหารความเสี่ยงทางธุรกิจ (ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงจากการทุจริต) ที่อาจก่อให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ นอกจากนี้ อาจรวมถึงความเข้าใจในความซับซ้อนของกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกลุ่มกิจการ และการมีส่วนร่วมของกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกระบวนการดังกล่าว

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ภาคผนวก 3

### กระบวนการของกลุ่มกิจการในการติดตามผลระบบการควบคุมภายใน

4. ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับกระบวนการของกลุ่มกิจการในการติดตามผลระบบการควบคุมภายในอาจรวมถึงเรื่องต่างๆ เช่น การติดตามผลของการควบคุมต่างๆ (รวมถึงวิธีการติดตามผลการควบคุมทั่วทั้งกลุ่มกิจการ และกิจกรรมของหน่วยงานตรวจสอบภายในทั่วทั้งกลุ่มกิจการ (ถ้ามี)) ซึ่งรวมถึงลักษณะ ความรับผิดชอบ และกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการติดตามผลการควบคุมที่กิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง)<sup>8</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องประเมินขอบเขตที่สถานะภายในองค์กรของหน่วยงานตรวจสอบภายใน รวมทั้งนโยบายและวิธีการที่เกี่ยวข้องสนับสนุนความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ระดับความรู้ความสามารถของหน่วยงานตรวจสอบภายใน และการใช้วิธีการที่เป็นระบบและเป็นระเบียบแบบแผน ซึ่งรวมถึงการควบคุมคุณภาพในหน่วยงานตรวจสอบภายใน

### ระบบสารสนเทศและการสื่อสาร

5. ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในระบบสารสนเทศและการสื่อสารของกลุ่มกิจการอาจรวมถึงเรื่องดังต่อไปนี้
- ขอบเขตของการรวมศูนย์สำหรับสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกลุ่มกิจการ รวมทั้งการใช้งานร่วมกันของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ กระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ และโครงสร้างพื้นฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ
  - การติดตามโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับการปฏิบัติงานและผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการ (ซึ่งรวมถึงงานด้านการรายงานที่ทำเป็นประจำ) ซึ่งช่วยให้ผู้บริหารของกลุ่มกิจการสามารถติดตามผลการปฏิบัติงานเปรียบเทียบกับงบประมาณและสามารถดำเนินการต่อตามความเหมาะสม
  - การติดตาม การควบคุม การกระหายอด และการตัดรายการ สำหรับกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างกันภายในในกลุ่มกิจการ รายการระหว่างกันภายในในกลุ่มกิจการ และยอดคงเหลือทางบัญชีระหว่างกันภายในในกลุ่มกิจการ ที่ระดับกลุ่มกิจการ
  - กระบวนการสำหรับการติดตามความทันเวลาของข้อมูลทางการเงินที่ได้รับจากกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการ และการประเมินความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูลดังกล่าว

### กระบวนการจัดทำงบการเงินรวม

6. ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม อาจรวมถึงเรื่องดังต่อไปนี้
- เรื่องที่เกี่ยวข้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- ขอบเขตที่ผู้บริหารของกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการมีความเข้าใจเกี่ยวกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

<sup>8</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) “การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน” ย่อหน้าที่ 15

- กระบวนการสำหรับกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการในการระบุและบันทึกบัญชีตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- กระบวนการในการระบุส่วนงานที่สามารถรายงานได้สำหรับการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- กระบวนการในการระบุความสัมพันธ์ของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันและรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเพื่อการรายงานตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- นโยบายการบัญชีที่ใช้ในงบการเงินของกลุ่มกิจการ การเปลี่ยนแปลงจากนโยบายปีก่อน และการเปลี่ยนแปลงอันเป็นผลจากมาตรฐานที่กำหนดขึ้นมาใหม่หรือที่ปรับเปลี่ยนภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- วิธีปฏิบัติในการจัดการกับกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการที่มีวันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงานแตกต่างจากวันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงานของกลุ่มกิจการ

เรื่องที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม

- กระบวนการของผู้บริหารของกลุ่มกิจการในการได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่ใช้โดยกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการ และ ในกรณีที่เหมาะสม กระบวนการที่ทำให้แน่ใจว่าได้ใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันในการจัดทำข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการ และให้มั่นใจว่าความแตกต่างในนโยบายการบัญชีถูกระบุและปรับปรุงเมื่อจำเป็นตามเงื่อนไขของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง นโยบายการบัญชีเดียวกันหมายถึง หลักการ เกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎ และวิธีปฏิบัติที่ใช้โดยกลุ่มกิจการ ซึ่งกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการใช้เพื่อการรายงานรายการที่คล้ายคลึงกันอย่างสม่ำเสมอ โดยอาศัยเกณฑ์ตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง นโยบายเหล่านี้โดยปกติอธิบายไว้ในคู่มือวิธีการรายงานทางการเงินและชุดข้อมูลที่ต้องรายงานที่กำหนดโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการ
- กระบวนการของผู้บริหารของกลุ่มกิจการเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นว่ามีการรายงานทางการเงินโดยกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการอย่างครบถ้วน ถูกต้อง และในเวลาที่เหมาะสมสำหรับการจัดทำงบการเงินรวม
- กระบวนการในการแปลงค่าข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการที่อยู่ต่างประเทศให้เป็นสกุลเงินของงบการเงินของกลุ่มกิจการ
- วิธีการจัดสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกลุ่มกิจการเพื่อการจัดทำงบการเงินรวม และนโยบายที่กำหนดทางเดินของข้อมูลในกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม ซึ่งรวมถึงระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง
- กระบวนการของผู้บริหารของกลุ่มกิจการเพื่อให้ได้รับข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน

เรื่องที่เกี่ยวข้องกับรายการปรับปรุงและการจัดประเภทรายการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม

- กระบวนการสำหรับการบันทึกรายการปรับปรุงเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ซึ่งรวมถึงการจัดทำ การอนุมัติ และการประมวลผลรายการบัญชีที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งประสบการณ์ของบุคลากรที่รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินรวม
- รายการปรับปรุงที่จำเป็นเพื่อจัดทำงบการเงินรวมให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- เหตุผลทางธุรกิจสำหรับเหตุการณ์และรายการซึ่งทำให้เกิดรายการปรับปรุงในงบการเงินรวม
- ความถี่ ลักษณะ และขนาดของรายการระหว่างกิจการหรือหน่วยธุรกิจต่างๆ ในกลุ่มกิจการ
- วิธีการในการติดตาม ควบคุม กระทบยอด และตัดรายการ สำหรับกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างกันภายในกลุ่มกิจการ รายการระหว่างกันภายในกลุ่มกิจการ และยอดคงเหลือทางบัญชีระหว่างกันภายในกลุ่มกิจการ
- ขั้นตอนในการได้มาของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ได้มา วิธีการตัดจำหน่าย ค่าความนิยม (ถ้ามี) และการทดสอบการต่ออายุของค่าความนิยม ตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- การตกลงกับผู้ถือหุ้นหลักหรือส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมเกี่ยวกับผลขาดทุนที่เกิดขึ้นของกิจการและหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการ (เช่น ภาระผูกพันของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในการชดเชยผลขาดทุนดังกล่าว)

#### กิจกรรมการควบคุม

7. ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมอาจรวมถึงเรื่องดังต่อไปนี้
  - การใช้ร่วมกันของการควบคุมการประมวลผลข้อมูลและการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศสำหรับกลุ่มกิจการทั้งหมดหรือบางส่วน
  - ขอบเขตของการใช้ร่วมกันของการออกแบบการควบคุมสำหรับกลุ่มกิจการทั้งหมดหรือบางส่วนซึ่งตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้
  - ขอบเขตที่การควบคุมที่ออกแบบเพื่อใช้ร่วมกันได้ถูกนำไปปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอสำหรับกลุ่มกิจการทั้งหมดหรือบางส่วน

## ภาคผนวก 3

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก110)

### ตัวอย่างเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ

ตารางด้านล่างได้แสดงตัวอย่างของเหตุการณ์ (ซึ่งรวมถึงรายการค้า) และเงื่อนไขที่อาจชี้ให้เห็นว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ (ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด) ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม ตัวอย่างที่จัดประเภทตามปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องเหล่านั้นครอบคลุมเหตุการณ์และเงื่อนไข หลากหลายประเภท อย่างไรก็ตาม ไม่ใช่ทุกเหตุการณ์และทุกเงื่อนไขจะเกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการทุกงาน และตัวอย่างเหล่านั้นไม่ได้ครอบคลุมครบถ้วนทุกกรณี เหตุการณ์และเงื่อนไขในตัวอย่างถูกจัดกลุ่มตามปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องที่อาจมีผลกระทบมากที่สุด สถานการณ์นั้นๆ ประเด็นสำคัญคือ เนื่องจากความสัมพันธ์ระหว่างกันของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องแต่ละปัจจัย เหตุการณ์และเงื่อนไขในตัวอย่างอาจขึ้นอยู่กับหรือได้รับผลกระทบจากปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่นในระดับที่แตกต่างกันไป ทั้งนี้ ขอให้พิจารณาภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ควบคู่ไปด้วย

ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง	ตัวอย่างเหตุการณ์หรือเงื่อนไขซึ่งอาจก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้
ความซับซ้อน	<ul style="list-style-type: none"> <li>การมีรายการค้าที่ซับซ้อนที่บันทึกในกิจการหรือหน่วยธุรกิจมากกว่าหนึ่งกิจการหรือหนึ่งหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการ</li> <li>การใช้นโยบายการบัญชีของกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการที่แตกต่างจากนโยบายการบัญชีที่ใช้กับงบการเงินของกลุ่มกิจการ</li> <li>การวัดมูลค่าทางบัญชีหรือการเปิดเผยข้อมูลที่อาศัยกระบวนการที่ซับซ้อนของกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการ เช่น การบัญชีสำหรับเครื่องมือทางการเงินที่มีความซับซ้อน</li> <li>การดำเนินงานที่อยู่ใต้ข้อบังคับที่ซับซ้อนในหลายประเทศ หรือกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการที่ประกอบธุรกิจหลายอุตสาหกรรมที่อยู่ใต้ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องที่แตกต่างกัน</li> </ul>
การใช้ข้อคิดเห็นส่วนบุคคล	<ul style="list-style-type: none"> <li>การใช้ดุลยพินิจว่ากิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการใดที่ต้องรวมข้อมูลทางการเงินในงบการเงินของกลุ่มกิจการตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น การพิจารณาว่ามีกิจการเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะหรือกิจการที่ไม่ประกอบธุรกิจแต่ยังคงอยู่เนื่องจากภาวะหรือสัญญาบางประการหรือไม่ และต้องรวมอยู่ในงบการเงินของกลุ่มกิจการหรือไม่</li> </ul>



	<ul style="list-style-type: none"> <li>การใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับการใช้ข้อกำหนดตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอย่างถูกต้องโดยกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการ</li> </ul>
การเปลี่ยนแปลง	<ul style="list-style-type: none"> <li>การเพิ่มขึ้นของกิจการ การจำหน่ายกิจการ หรือการปรับโครงสร้างองค์กร ซึ่งเกิดขึ้นบ่อยครั้ง</li> </ul>
ความไม่แน่นอน	<ul style="list-style-type: none"> <li>กิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการที่ดำเนินงานในต่างประเทศซึ่งอาจมีความเสี่ยงจากปัจจัยต่าง ๆ เช่น การแทรกแซงจากรัฐบาลในเรื่องต่าง ๆ ซึ่งไม่ได้คาดการณ์ไว้ (เช่น นโยบายการค้าและนโยบายการคลัง รวมทั้งข้อจำกัดในการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศและการจ่ายเงินปันผลออกนอกประเทศ) และความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ</li> </ul>
โอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่นที่กระทบต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง	<ul style="list-style-type: none"> <li>ความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ผิดปกติ</li> <li>กิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการที่มีวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแตกต่างกัน ซึ่งอาจถูกใช้เพื่อตกแต่งรายการโดยการปรับเปลี่ยนช่วงเวลาในการบันทึกรายการ</li> <li>ประสบการณ์เกี่ยวกับการพบรายการปรับปรุงเพื่อจัดทำงบการเงินรวมที่ไม่ครบถ้วนหรือไม่ได้รับการอนุมัติ</li> <li>การวางแผนภาษีที่มักอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายภายในกลุ่มกิจการ หรือรายการค้าที่เป็นเงินสดจำนวนมากกับกิจการที่ตั้งในประเทศปลอดภาษี</li> <li>ประสบการณ์เกี่ยวกับการพบยอดคงเหลือทางบัญชีระหว่างกันที่ไม่ตรงกันหรือไม่สามารถระทบยอดกันได้ในงบการเงินรวม</li> <li>การโอนเงินจำนวนมากหรือผิดปกติภายในกลุ่มกิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการโอนให้กับกิจการหรือหน่วยธุรกิจที่จัดตั้งขึ้นใหม่ที่ดำเนินงานในที่ตั้งที่มีความเสี่ยงในการทุจริตที่สูงหรือมีนัยสำคัญ</li> </ul>

ข้อบ่งชี้ว่าสภาพแวดล้อมการควบคุม กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกลุ่มกิจการ หรือกระบวนการของกลุ่มกิจการในการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ของกลุ่มกิจการ (เมื่อพิจารณาถึงลักษณะและความซับซ้อนของกลุ่มกิจการ) และไม่เป็นพื้นฐานที่เหมาะสมสำหรับองค์ประกอบอื่น ๆ ของระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ รวมถึง

- โครงสร้างการกำกับดูแลกิจการที่ไม่ดี ซึ่งรวมถึงกระบวนการตัดสินใจที่ไม่โปร่งใส
- การควบคุมที่ขาดไปหรือไม่มีประสิทธิผลในกระบวนการรายงานทางการเงินของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงข้อมูลในการบริหารจัดการของกลุ่มกิจการที่ไม่เพียงพอในการติดตามการปฏิบัติงานและผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการ