



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง)

การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ 260 (ปรับปรุง) - การสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแล ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือน ธันวาคม พ.ศ. 2558 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนเมษายน พ.ศ. 2559 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอน ในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย - นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็น ภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 260 (ปรับปรุง) - การสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแล © 2015 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) - การสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการ กำกับดูแล © 2016 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ต้น ฉบับ : *ISA™ 260 (Revised), Communication with Those Charged with Governance in Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2015 Edition* ISBN: 978-1-60815-250-6

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

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง)

### การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2559)

#### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1-3
บทบาทในการสื่อสาร	4-7
วันที่ถือปฏิบัติ	8
วัตถุประสงค์	9
คำจำกัดความ	10
ข้อกำหนด	
ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล	11-13
เรื่องที่ต้องสื่อสาร	14-17
กระบวนการสื่อสาร	18-22
เอกสารหลักฐาน	23
การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล	ก1-ก8
เรื่องที่ต้องสื่อสาร	ก9-ก36
กระบวนการสื่อสาร	ก37-ก53
เอกสารหลักฐาน	ก54
ภาคผนวก 1	ข้อกำหนดในที่ระบุไว้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่กล่าวอ้างถึงการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
ภาคผนวก 2	แง่มุมเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการสื่อสารในการตรวจสอบงบการเงินกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล แม้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จะใช้กับกิจการทุกกิจการโดยไม่ได้คำนึงถึงโครงสร้างการกำกับดูแลหรือขนาดของกิจการที่แตกต่างกัน แต่การนำมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไปใช้กับกิจการที่มีผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทำหน้าที่เป็นผู้บริหารของกิจการด้วย หรือกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นั้นจะต้องมีการพิจารณาเป็นพิเศษ นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้มีข้อกำหนดใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการสื่อสารของผู้สอบบัญชีกับผู้บริหารหรือเจ้าของกิจการหากผู้บริหารหรือเจ้าของกิจการนั้นไม่ได้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการ
2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ได้ถูกจัดทำขึ้นเพื่อใช้ในการตรวจสอบงบการเงิน แต่อาจนำไปใช้หรืออาจปรับใช้ตามความจำเป็นของสถานการณ์กับการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินอื่นในอดีตที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลรับผิดชอบในการกำกับดูแลการจัดทำข้อมูลทางการเงินอื่นในอดีตเหล่านั้น
3. ด้วยตระหนักถึงความสำคัญของการสื่อสารแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพในการตรวจสอบงบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ จึงกำหนดกรอบในการสื่อสารของผู้สอบบัญชีกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและระบุประเด็นเฉพาะบางประเด็นที่ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล สำหรับประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้นั้นถูกกำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น (ตามภาคผนวก 1) นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265<sup>1</sup> มีข้อกำหนดเฉพาะเกี่ยวกับการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้สอบบัญชีพบในระหว่างการตรวจสอบบัญชี สำหรับประเด็นอื่น ๆ ที่ไม่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้หรือฉบับอื่น ผู้สอบบัญชีอาจต้องทำการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลตามกฎหมายหรือข้อบังคับอื่นตามข้อตกลง หรือตามข้อกำหนดเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ตามมาตรฐานขององค์กรวิชาชีพบัญชีของประเทศ ทั้งนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้มีข้อกำหนดห้ามไม่ให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นอื่น ๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก33-ก36)

### บทบาทในการสื่อสาร

4. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มุ่งเน้นถึงการสื่อสารจากผู้สอบบัญชีไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นหลัก อย่างไรก็ตาม การสื่อสารแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพนั้นมีความสำคัญในการช่วยการปฏิบัติงานสอบบัญชี ดังต่อไปนี้

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 “การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ”

- (ก) ช่วยให้ผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเข้าใจในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับบริบทในการสอบบัญชี และช่วยในการพัฒนาความสัมพันธ์ในการทำงานที่ดี ในขณะที่ยังคงไว้ซึ่งความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมของผู้สอบบัญชี
- (ข) ช่วยผู้สอบบัญชีในการได้มาซึ่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ตัวอย่างเช่น ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการทำความเข้าใจในกิจการหรือสภาพแวดล้อมของกิจการ และในการระบุถึงแหล่งที่มาของหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสม รวมถึงในการจัดหาข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับรายการหรือเหตุการณ์ใดโดยเฉพาะ
- (ค) ช่วยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการปฏิบัติหน้าที่ความรับผิดชอบต่อการกำกับดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน ซึ่งสามารถลดความเสี่ยงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน
5. แม้ว่าผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ผู้บริหารของกิจการเองก็มีความรับผิดชอบในการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นที่เป็นประโยชน์ต่อการกำกับดูแลด้วย ดังนั้น การสื่อสารโดยผู้สอบบัญชีไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ได้เป็นการปลดเปลื้องภาระความรับผิดชอบโดยผู้บริหารในการสื่อสารไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เช่นเดียวกันกับการสื่อสารโดยผู้บริหารไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลก็ไม่ได้เป็นการปลดเปลื้องภาระความรับผิดชอบให้แก่ผู้สอบบัญชีที่ต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลด้วย อย่างไรก็ตาม การสื่อสารโดยผู้บริหารไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นต่าง ๆ อาจส่งผลกระทบต่อรูปแบบและช่วงเวลาของการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
6. การสื่อสารที่ชัดเจนถึงประเด็นเฉพาะที่กำหนดไว้ภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชีเป็นส่วนประกอบที่สำคัญในงานสอบบัญชีทุกงาน อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการสอบบัญชีไม่ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องมีขั้นตอนการปฏิบัติงานเฉพาะเพื่อระบุถึงประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
7. กฎหมายหรือข้อบังคับในบางประเทศอาจจำกัดการสื่อสารของผู้สอบบัญชีในบางเรื่องต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล โดยอาจห้ามสื่อสารหรือกระทำการใด ๆ เฉพาะเรื่องนี้อาจส่งผลเสียต่อการสืบสวนโดยผู้อำนาจที่เหมาะสม ทั้งเรื่องที่พบ ข้อสงสัย การกระทำผิดกฎหมาย รวมถึงการแจ้งเตือนกิจการ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อผู้มีอำนาจที่เหมาะสมตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ในสถานการณ์ดังกล่าว ประเด็นที่พิจารณาโดยผู้สอบบัญชีอาจซับซ้อน และผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาความเหมาะสมที่จะขอคำปรึกษาทางกฎหมาย

## วันถือปฏิบัติ

8. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559

## วัตถุประสงค์

9. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีมีดังนี้
- (ก) เพื่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอย่างชัดเจนถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงิน รวมถึงภาพรวมของขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีตามที่ได้วางแผนไว้
  - (ข) เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
  - (ค) เพื่อแจ้งให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทราบในระยะเวลาที่เหมาะสม ถึงข้อสังเกตจากการตรวจสอบ ซึ่งมีนัยสำคัญและเกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการกำกับดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน
  - (ง) เพื่อส่งเสริมการสื่อสารแบบสองทางที่มีประสิทธิผลระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

## คำจำกัดความ

10. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- (ก) ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หมายถึง บุคคลหรือกลุ่มบุคคล องค์กรหรือกลุ่มขององค์กร (ตัวอย่างเช่น ผู้ดูแลผลประโยชน์ของกิจการ) ที่มีความรับผิดชอบในการกำกับดูแลการกำหนดแนวทางเชิงกลยุทธ์ของกิจการและภาระความผิดชอบในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความน่าเชื่อถือของกิจการ ซึ่งรวมถึงการกำกับดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน สำหรับกิจการบางแห่งในบางประเทศ ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจรวมถึงบุคลากรที่ทำหน้าที่ในการบริหารจัดการด้วย ตัวอย่างเช่น กรรมการบริหารในคณะกรรมการกำกับดูแลของกิจการภาคเอกชนหรือองค์กรภาครัฐด้วย หรือผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการเอง สำหรับโครงสร้างการกำกับดูแลของกิจการในรูปแบบต่าง ๆ โปรดอ่านจากย่อหน้าที่ ก1-ก8
  - (ข) ผู้บริหาร หมายถึง บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่มีหน้าที่รับผิดชอบต่อการบริหารงานของกิจการ สำหรับกิจการบางแห่งในบางประเทศ ผู้บริหารอาจรวมถึงผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลบางท่านหรือทุกท่านด้วย ตัวอย่างเช่น กรรมการบริหารในคณะกรรมการกำกับดูแลของกิจการหรือเป็นผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการเอง

## ข้อกำหนด

### ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

11. ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่เหมาะสม ซึ่งอยู่ในโครงสร้างการกำกับดูแลของกิจการที่จะต้องสื่อสารด้วย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก4)

### การสื่อสารกับกลุ่มย่อยของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

12. หากผู้สอบบัญชีสื่อสารกับกลุ่มย่อยของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ตัวอย่างเช่น คณะกรรมการตรวจสอบหรือกรรมการท่านใดท่านหนึ่ง ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดว่ามีความจำเป็นที่จะต้องสื่อสารกับคณะกรรมการกำกับดูแลด้วยอีกหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก5-ก7)

### เมื่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านเกี่ยวข้องกับการบริหารของกิจการ

13. ในบางกรณีผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านเกี่ยวข้องกับการบริหารงานของกิจการ ตัวอย่างเช่น ธุรกิจขนาดเล็กที่เจ้าของกิจการเป็นผู้บริหารงานของกิจการแต่เพียงผู้เดียว และไม่มีผู้อื่นที่ทำหน้าที่ในการกำกับดูแลอีก กรณีดังกล่าวหากผู้สอบบัญชีได้สื่อสารในประเด็นต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กับบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ทำหน้าที่ในการบริหารและมีความรับผิดชอบในการกำกับดูแลด้วยแล้ว ผู้สอบบัญชีไม่มีความจำเป็นที่จะต้องสื่อสารประเด็นดังกล่าวเหล่านั้นกับบุคคลหรือกลุ่มบุคคลเดิมในฐานะบทบาทของการเป็นผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอีก ประเด็นดังกล่าวได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 16(ค) อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีต้องได้รับความพึงพอใจว่าการสื่อสารกับบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ทำหน้าที่ในการบริหารนั้นสามารถสื่อสารถึงผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทั้งหมดได้อย่างเพียงพอเสมือนกับในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้สื่อสารกับผู้มีบทบาทหน้าที่ในการกำกับดูแลโดยตรง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก8)

### เรื่องที่ต้องสื่อสาร

#### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน

14. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งรวมถึง
  - (ก) ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ได้จัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการภายใต้การกำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และ
  - (ข) การตรวจสอบงบการเงินไม่ได้เป็นการปลดเปลื้องความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก9-ก10)

#### ขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้

15. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงภาพรวมของขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้ ซึ่งรวมถึงการสื่อสารเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก11-ก16)

เรื่องที่สำคัญที่พบจากการสอบบัญชี

16. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ในเรื่องดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก17-ก18)
- (ก) ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับแง่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญของวิธีปฏิบัติทางบัญชีของกิจการ รวมถึงนโยบายบัญชี การประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ในกรณีที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทราบถึงเหตุผลที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่สำคัญและเป็นที่ยอมรับตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องนั้น ไม่เป็นวิธีปฏิบัติที่เหมาะสมที่สุดภายใต้สถานการณ์เฉพาะสำหรับกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19-ก20)
  - (ข) อุปสรรคสำคัญที่พบในระหว่างการตรวจสอบบัญชี (หากมี) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก21)
  - (ค) เว้นแต่กรณีที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านเกี่ยวข้องในการบริหารกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารให้ทราบถึง
    - (1) เรื่องที่สำคัญ (หากมี) ที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบที่ได้มีการปรึกษาหารือหรือที่จะต้องหารือกับผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก22)
    - (2) หนังสือรับรองตามที่ผู้สอบบัญชีร้องขอ
  - (ง) สถานการณ์ที่กระทบต่อรูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชี (หากมี) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก23-ก25)
  - (จ) เรื่องที่สำคัญอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นจากการสอบบัญชีซึ่งผู้สอบบัญชีได้ใช้ดุลยพินิจแจ้งให้ผู้ประกอบวิชาชีพแล้วเห็นว่ามีความเกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก26-ก28)

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

17. ในกรณีของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ในเรื่องดังต่อไปนี้
- (ก) ข้อความว่ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและผู้ปฏิบัติงานอื่นในสำนักงานสอบบัญชี (ตามความเหมาะสม) สำนักงานสอบบัญชี และสำนักงานเครือข่ายของสำนักงานสอบบัญชี (ในกรณีที่เกี่ยวข้อง) ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระ และ
    - (1) ความสัมพันธ์ทั้งหมดและประเด็นอื่น ๆ ระหว่างสำนักงาน สำนักงานเครือข่ายของสำนักงานสอบบัญชีและกิจการ ซึ่งตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีแล้วอาจทำให้คิดอย่างสมเหตุสมผลได้ว่ามีผลกระทบต่อความเป็นอิสระ กรณีดังกล่าวต้องรวมถึงค่าธรรมเนียมทั้งหมดที่เรียกเก็บในระหว่างงวดของงบการเงินสำหรับค่าบริการสอบบัญชีและค่าธรรมเนียมบริการอื่น ๆ ที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีที่สำนักงานหรือสำนักงานเครือข่ายได้ให้การบริการแก่กิจการ หรือให้แก่ส่วนงานต่าง ๆ



ภายใต้การควบคุมของกิจการ ค่าบริการเหล่านั้นต้องมีการจัดสรรตามประเภท การให้บริการอย่างเหมาะสม เพื่อช่วยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการประเมิน ผลกระทบของการให้บริการต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

- (2) ในส่วนของอุปสรรคต่อความเป็นอิสระที่ไม่อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ การดำเนินการ เพื่อจัดการกับอุปสรรค ซึ่งรวมถึงการดำเนินการเพื่อจัดเหตุการณ์แวดล้อมที่ทำให้ เกิดอุปสรรคนั้น หรือการใช้มาตรการป้องกันเพื่อลดอุปสรรคนั้นให้อยู่ใน ระดับที่ยอมรับได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก29-ก32)

### กระบวนการสื่อสาร

#### การสร้างกระบวนการการสื่อสาร

18. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงรูปแบบ ช่วงเวลาและเนื้อหาสาระทั่วไป ที่คาดว่าจะทำการสื่อสารด้วย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก37-ก45)

#### รูปแบบของการสื่อสาร

19. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรสำหรับประเด็น สำคัญที่ตรวจพบจากการสอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีได้ใช้ดุลยพินิจแจ้งผู้ประกอบวิชาชีพแล้วเห็น ว่าการสื่อสารโดยวาจานั้นอาจไม่เพียงพอ ในการสื่อสารเป็นลายลักษณ์อักษรไม่จำเป็นที่จะต้อง ครอบคลุมทุกประเด็นที่ตรวจพบจากการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก46-ก48)
20. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นที่ เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในกรณีที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 17

#### ช่วงเวลาของการสื่อสาร

21. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอย่างทันท่วงที (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก49-ก50)

#### ความเพียงพอของกระบวนการสื่อสาร

22. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการสื่อสารแบบสองทางระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับ ดูแลนั้นเพียงพอตามวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีหรือไม่ หากไม่เพียงพอตามวัตถุประสงค์ของ การสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องประเมินถึงผลกระทบ (หากมี) ต่อการประเมินความเสี่ยงของ การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและความสามารถในการได้มาซึ่งหลักฐาน การสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ รวมทั้งต้องดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งที่เหมาะสม (อ้างถึง ย่อหน้าที่ ก51-ก53)

#### เอกสารหลักฐาน

23. ในกรณีที่เรื่องที่ต้องสื่อสารตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ถูกสื่อสารโดยวาจา ผู้สอบบัญชีต้องรวมเรื่องดังกล่าว รวมถึงระบุเวลาและบุคคลที่ได้สื่อสารด้วยในเอกสารหลักฐาน

การสอบบัญชี สำหรับเรื่องที่ได้สื่อสารเป็นลายลักษณ์อักษรนั้น ผู้สอบบัญชีต้องจัดเก็บสำเนาของเอกสารที่สื่อสารนั้นไว้เป็นส่วนหนึ่งของเอกสารหลักฐานการสอบบัญชี<sup>2</sup> (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก54)

## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างอิงย่อหน้าที่ 11)

- ก1. โครงสร้างการกำกับดูแลของกิจการอาจแตกต่างกันในแต่ละประเทศหรือแต่ละกิจการ ซึ่งเป็นการสะท้อนให้เห็นถึงอิทธิพลของความแตกต่างทางพื้นฐานด้านวัฒนธรรมและด้านกฎหมาย รวมถึงความแตกต่างด้านขนาดของกิจการและลักษณะความเป็นเจ้าของกิจการ ตัวอย่างเช่น
- ในบางประเทศนั้นกำหนดให้มีคณะกรรมการกำกับดูแลกิจการ (ซึ่งส่วนใหญ่หรือทั้งหมดไม่ได้เป็นคณะกรรมการบริหาร) แยกต่างหากตามกฎหมายจากคณะกรรมการบริหาร (โครงสร้างแบบคณะกรรมการ 2 ชุด) และในบางประเทศกำหนดให้การกำกับดูแลและการบริหารเป็นความรับผิดชอบทางกฎหมายของคณะกรรมการชุดเดียวกันหรือคณะกรรมการร่วม (โครงสร้างแบบคณะกรรมการชุดเดียว)
  - สำหรับกิจการบางแห่ง ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการอาจดำรงตำแหน่ง ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของโครงสร้างทางกฎหมายของกิจการ ตัวอย่างเช่น เป็นกรรมการของกิจการ และสำหรับกิจการอื่น ๆ ตัวอย่างเช่น องค์กรของรัฐบางแห่ง หน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งขององค์กร
  - ในบางกรณี ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านหรือบางท่านมีส่วนเกี่ยวข้องในการบริหารกิจการ แต่ในบางกรณี ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารอาจเป็นคนละบุคคลกัน
  - ในบางกรณี ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นผู้รับผิดชอบในการอนุมัติ<sup>3</sup> งบการเงินของกิจการ (ในบางกรณีผู้บริหารของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบ)
- ก2. สำหรับกิจการหลาย ๆ แห่ง การกำกับดูแลเป็นหน้าที่ร่วมกันของคณะกรรมการกำกับดูแล เช่น คณะกรรมการของกิจการ คณะกรรมการกำกับดูแลกิจการ หุ่นส่วน เจ้าของกิจการ คณะกรรมการบริหาร สภาผู้ว่าการ ผู้รักษาผลประโยชน์ หรือบุคคลที่ทำหน้าที่เทียบเท่า อย่างไรก็ตาม สำหรับกิจการขนาดเล็กอาจมีบุคคลเพียงคนเดียวที่ทำหน้าที่ในการกำกับดูแล ตัวอย่างเช่น ผู้บริหารซึ่งเป็นเจ้าของกิจการแต่เพียงผู้เดียวและไม่มีเจ้าของกิจการอื่นหรือผู้ดูแลผลประโยชน์แต่เพียงผู้เดียว ในกรณีที่การกำกับดูแลเป็นความรับผิดชอบร่วมกันกิจการอาจกำหนดให้มีกลุ่มย่อย เช่น คณะกรรมการตรวจสอบหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งเพื่อให้ความช่วยเหลือคณะกรรมการกำกับดูแลให้บรรลุความรับผิดชอบ หรือกิจการอาจกำหนดให้กลุ่มย่อยหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งมีความรับผิดชอบที่ระบุเฉพาะตามกฎหมาย ที่แตกต่างจากหน้าที่ความรับผิดชอบของคณะกรรมการกำกับดูแล

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

<sup>3</sup> ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ก68 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ซึ่งระบุว่าการมีความรับผิดชอบในการอนุมัติตามความหมายที่กำหนดไว้ หมายถึง การมีอำนาจในการให้ข้อสรุปว่ารายงานทางการเงินทั้งหมด ซึ่งประกอบด้วยงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้องได้ถูกจัดทำขึ้น

- ก3. เนื่องจากกิจการต่าง ๆ มีโครงสร้างการกำกับดูแลที่แตกต่างกัน มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จึงไม่สามารถระบุเฉพาะสำหรับงานสอบบัญชีทุกงานถึงบุคคลหรือคณะบุคคลที่ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารถึงเรื่องที่ตรวจพบ รวมถึงในบางกรณีกรอบข้อบังคับของกฎหมายที่เกี่ยวข้องหรือสถานการณ์ของงานตรวจสอบไม่ได้ระบุอย่างชัดเจนถึงบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่เหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารด้วย ตัวอย่างเช่น กิจการที่ไม่ได้กำหนดโครงสร้างการกำกับดูแลไว้อย่างชัดเจน เช่น กิจการภายในครอบครัว องค์กรไม่แสวงหากำไร หรือองค์กรของรัฐบางแห่ง ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจต้องหารือและหาข้อตกลงร่วมกับกิจการเกี่ยวกับบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้องที่ผู้สอบบัญชีจะสื่อสารด้วย โดยในการพิจารณากำหนดบุคคลที่จะสื่อสารด้วยนั้น ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจถึงโครงสร้างการกำกับดูแลและกระบวนการในกำกับดูแลของกิจการตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>4</sup> ซึ่งบุคคลหรือคณะบุคคลที่เหมาะสมที่จะสื่อสารด้วยนั้น อาจแตกต่างกันขึ้นอยู่กับประเด็นที่จะทำการสื่อสาร
- ก4. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ได้รวมประเด็นเฉพาะที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องสื่อสารกับผู้มีส่วนได้เสียในการกำกับดูแล<sup>5</sup> เมื่อกิจการเป็นกิจการภายในกลุ่มบุคคลหรือคณะบุคคลที่เหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจะสื่อสารด้วยนั้น จะขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของงานตรวจสอบและประเด็นที่จะสื่อสาร ในบางกรณีกิจการภายในกลุ่ม หลายกิจการอาจดำเนินธุรกิจประเภทเดียวกัน ภายใต้ระบบการควบคุมภายในระบบเดียวกัน และใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีวิธีเดียวกัน ในกรณีที่ผู้มีส่วนได้เสียในการกำกับดูแลของกิจการภายในกลุ่ม ดังกล่าวเป็นชุดเดียวกัน (เช่น คณะกรรมการชุดเดียวกัน) เพื่อไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อน การสื่อสารในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่มต่าง ๆ อาจทำได้ในคราวเดียวกัน

การสื่อสารกับกลุ่มย่อยของผู้มีส่วนได้เสียในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

- ก5. ในการพิจารณาที่จะสื่อสารกับกลุ่มย่อยของผู้มีส่วนได้เสียในการกำกับดูแล ผู้สอบบัญชีอาจต้องพิจารณาถึงประเด็นต่อไปนี้
- ความรับผิดชอบที่เกี่ยวข้องของกลุ่มย่อยและคณะกรรมการกำกับดูแล
  - ลักษณะของประเด็นที่จะสื่อสาร
  - กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง
  - กลุ่มย่อยมีอำนาจหน้าที่ในการดำเนินงานตามข้อมูลที่ได้รับ การสื่อสารหรือไม่ และสามารถที่จะให้ข้อมูลหรือให้คำอธิบายเพิ่มเติมตามความต้องการของผู้สอบบัญชีหรือไม่
- ก6. ในการพิจารณาถึงความจำเป็นที่จะต้องสื่อสารในประเด็นต่าง ๆ กับคณะกรรมการกำกับดูแลแบบเต็มรูปแบบหรือเฉพาะบทสรุป ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาจากการประเมินของผู้สอบบัญชีว่า

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

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 “ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น” ย่อหน้าที่ 49

กลุ่มย่อยนั้นได้มีการสื่อสารกับคณะกรรมการกำกับดูแลในประเด็นที่เกี่ยวข้องอย่างมีประสิทธิภาพ และอย่างเหมาะสมเพียงใด โดยผู้สอบบัญชีอาจกำหนดไว้อย่างชัดเจนในข้อตกลงการรับงาน สอบบัญชีหากไม่ได้เป็นข้อห้ามตามกฎหมายว่าผู้สอบบัญชีมีสิทธิโดยชอบที่จะสื่อสารกับ คณะกรรมการกำกับดูแลโดยตรงได้

- ก7. ในหลายประเทศกำหนดให้กิจการต้องมีคณะกรรมการตรวจสอบ (หรือกลุ่มย่อยอื่นที่ทำหน้าที่ ลักษณะเดียวกันแต่อาจมีชื่อเรียกที่แตกต่างกัน) แม้ว่าอำนาจและหน้าที่เฉพาะอาจแตกต่างกัน การสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบ (ถ้ามี) นั้นถือเป็นองค์ประกอบสำคัญในการสื่อสาร ระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ซึ่งหลักการของการกำกับดูแลที่ดีได้ระบุว่า
- ผู้สอบบัญชีจะได้รับเชิญเข้าร่วมในการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอ
  - ประธานคณะกรรมการตรวจสอบและกรรมการท่านอื่น ๆ ในคณะกรรมการตรวจสอบ (ในกรณีที่เกี่ยวข้อง) จะสื่อสารกับผู้สอบบัญชีเป็นระยะ ๆ
  - คณะกรรมการตรวจสอบจะประชุมร่วมกับผู้สอบบัญชี โดยไม่มีผู้บริหารของกิจการเข้าร่วมด้วยอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง

เมื่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านมีส่วนเกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

- ก8. ในบางกรณีผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านมีส่วนเกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการและการนำข้อกำหนดของการสื่อสารไปใช้ได้มีการปรับเปลี่ยนโดยตระหนักถึงสถานะนั้น ในกรณีดังกล่าวการสื่อสารกับบุคคลหรือคณะบุคคลที่รับผิดชอบทางด้านบริหารนั้นอาจไม่เพียงพอ เสมือนการที่ผู้สอบบัญชีได้สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านด้วย ตัวอย่างเช่น ในกิจการที่กรรมการทุกท่านของกิจการเกี่ยวข้องกับการบริหารงานของกิจการ ซึ่งกรรมการบางท่าน (เช่น กรรมการที่รับผิดชอบฝ่ายการตลาด) อาจไม่ทราบถึงเรื่องที่สำคัญที่ผู้สอบบัญชีได้ปรึกษาหารือกับกรรมการท่านอื่น (เช่น กรรมการที่รับผิดชอบต่อการจัดทำงบการเงิน)

### เรื่องที่ต้องสื่อสาร

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)

- ก9. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินมักจะถูกระบุไว้ในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีหรือในหนังสือสัญญาในรูปแบบอื่น ๆ ที่เหมาะสม ซึ่งระบุถึงข้อตกลงต่าง ๆ ในการรับงานสอบบัญชี<sup>6</sup> กฎหมาย ข้อบังคับหรือโครงสร้างการกำกับดูแลของกิจการอาจกำหนดให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นผู้เห็นชอบในข้อตกลงต่าง ๆ ในการรับงานสอบบัญชีกับผู้สอบบัญชี นอกจากนี้กรณีดังกล่าว การที่ผู้สอบบัญชีจัดทำสำเนาหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีหรือสัญญาในรูปแบบอื่น ๆ นี้ ให้แก่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล อาจเป็นวิธีการที่เหมาะสมวิธีหนึ่งที่จะสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงเรื่องต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

<sup>6</sup> ดูในย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี”

- ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งมุ่งเน้นการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ดังนั้น ประเด็นต่าง ๆ ที่มาตรฐานการสอบบัญชี กำหนดให้ต้องสื่อสารรวมถึงเรื่องที่สำคัญที่เกิดขึ้นในระหว่างการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งเกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการกำกับดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน
  - ข้อเท็จจริงที่ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีไม่ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบวิธีปฏิบัติงาน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อระบุถึงเรื่องต่าง ๆ เพิ่มเติมที่จะต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
  - ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการกำหนดและสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานของผู้สอบบัญชี (เมื่อมีการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701<sup>7</sup> ไปปฏิบัติ)
  - ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่ต้องสื่อสารในประเด็นต่าง ๆ เฉพาะที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ ตามข้อตกลงกับกิจการ หรือตามข้อกำหนดเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชี ตัวอย่างเช่น มาตรฐานของหน่วยงานกำกับวิชาชีพบัญชีของแต่ละประเทศ (หากมี)
- ก10. กฎหมายหรือข้อบังคับ ข้อตกลงกับกิจการ หรือข้อกำหนดเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชี นั้นอาจกำหนดประเด็นที่กว้างกว่าในการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ตัวอย่างเช่น (ก) ข้อตกลงกับกิจการอาจจะระบุเรื่องเฉพาะที่ต้องสื่อสารที่เกิดจากบริการทางด้านอื่น ๆ ที่ไม่ใช่การตรวจสอบงบการเงินโดยสำนักงานหรือสำนักงานเครือข่ายของผู้สอบบัญชี (ข) ข้อบังคับของผู้สอบบัญชีภาครัฐอาจจะระบุเรื่องที่ต้องสื่อสารที่ผู้สอบบัญชีพบจากผลการปฏิบัติงานด้านอื่น เช่น การตรวจสอบเพื่อการวัดประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน
- ขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)*
- ก11. การสื่อสารเกี่ยวกับขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีนี้อาจ
- (ก) ช่วยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการทำความเข้าใจผลการดำเนินงานของผู้สอบบัญชีได้ดียิ่งขึ้น รวมถึงได้หารือประเด็นของความเสี่ยงและแนวคิดเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญร่วมกับผู้สอบบัญชี และการระบุถึงเรื่องต่าง ๆ ที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจต้องการให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานเพิ่มเติม และ
  - (ข) ช่วยผู้สอบบัญชีในการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการได้ดียิ่งขึ้น
- ก12. การสื่อสารเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีได้ระบุไว้ช่วยให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีความเข้าใจเกี่ยวกับความเสี่ยงนั้น ๆ และเข้าใจว่าเหตุใดความเสี่ยงนั้นจึงถูกกำหนดให้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ การสื่อสารเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญดังกล่าวยังมีส่วนช่วยผู้มีหน้าที่

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

ในการกำกับดูแลในการปฏิบัติหน้าที่ความรับผิดชอบในการกำกับดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน

ก13. เรื่องที่สื่อสารอาจรวมถึง

- วิธีการของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญทั้งที่เกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด
- วิธีการของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อเรื่องที่น่าประหลาดใจว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- วิธีการของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของกิจการ
- การนำแนวคิดความมีสาระสำคัญมาใช้ในงานสอบบัญชี<sup>8</sup>
- ลักษณะและขอบเขตของความเชี่ยวชาญและความรู้เฉพาะด้านที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามที่ได้วางแผนงานไว้ หรือประเมินผลการตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี<sup>9</sup>
- ความคิดเห็นเบื้องต้นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องที่มีแนวโน้มจะเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีในการสอบบัญชี ซึ่งอาจเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้ (เมื่อมีการนำมาตราฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ไปปฏิบัติ)
- วิธีการที่ได้วางแผนไว้ของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อผลกระทบในแต่ละงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งเป็นผลของการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือสภาพแวดล้อมของกิจการ เงื่อนไขหรือกิจกรรมทางการเงิน

ก14. เรื่องการวางแผนอื่น ๆ ที่อาจเหมาะสมที่จะนำมาหารือร่วมกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล รวมถึง

- กรณีที่กิจการมีหน่วยงานตรวจสอบภายใน วิธีการที่ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในจะสามารถทำงานร่วมกันอย่างดีที่สุดในขณะที่เป็นประโยชน์และส่งเสริมซึ่งกันและกัน ซึ่งรวมการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในตามที่ได้วางแผนไว้ และลักษณะและขอบเขตของการใช้ผลงานที่ผู้สอบบัญชีจะขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน<sup>10</sup>
- มุมมองต่าง ๆ ของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับ
  - บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่จะต้องสื่อสารด้วยตามโครงสร้างการกำกับดูแลของกิจการ
  - การแบ่งความรับผิดชอบระหว่างผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหาร
  - วัตถุประสงค์และกลยุทธ์ของกิจการ รวมถึงความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องที่อาจส่งผลให้มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

<sup>8</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 “ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี”

<sup>9</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620 “การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี”

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) “การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน” ย่อหน้าที่ 20 และ 31

- เรื่องที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลพิจารณาให้ความสำคัญเป็นพิเศษในระหว่างการสอบบัญชี และเรื่องต่าง ๆ ที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องการให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานเพิ่มเติม
  - การสื่อสารที่สำคัญระหว่างกิจการกับหน่วยงานกำกับดูแล
  - ประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลพิจารณาแล้วเห็นว่าอาจส่งผลกระทบต่อ การตรวจสอบงบการเงิน
  - ทักษะคิด ความตระหนักและการดำเนินการของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลที่เกี่ยวข้องกับ (ก) การควบคุมภายในของกิจการและความสำคัญของการควบคุมดังกล่าวต่อกิจการ รวมถึงวิธีการที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกำกับดูแลความมีประสิทธิภาพของการควบคุม ภายใน และ (ข) การตรวจพบหรือโอกาสในการเกิดการทุจริต
  - การดำเนินการของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการตอบสนองต่อพัฒนาการของมาตรฐาน การบัญชี แนวปฏิบัติของการกำกับดูแลกิจการ กฎเกณฑ์ของตลาดหลักทรัพย์ และ ประเด็นอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง และผลกระทบของพัฒนาการเหล่านี้ต่อการนำเสนอโดยรวม โครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงิน จะรวมถึง
    - ความเกี่ยวข้อง ความเชื่อถือได้ ความสามารถเปรียบเทียบกันได้ และ ความสามารถในการเข้าใจได้ของข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงิน และ
    - การพิจารณาว่างบการเงินถูกบิดเบือนโดยการรวมข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องหรือปิดบัง ความเข้าใจที่เหมาะสมในเรื่องที่เปิดเผยหรือไม่
  - การตอบสนองของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่อการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีในครั้งก่อน ๆ
  - เอกสารซึ่งประกอบไปด้วยข้อมูลอื่น (ตามคำจำกัดความในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)) ลักษณะแผนงาน และเวลาในการออกเอกสารหรือชุดเอกสาร ดังกล่าว เมื่อผู้สอบบัญชีคาดว่าจะได้รับข้อมูลอื่นภายหลังจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี การปรึกษาหารือกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจรวมถึงการดำเนินการ ซึ่งเหมาะสม หรือจำเป็นในกรณีที่ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญใน ข้อมูลอื่นที่ได้รับภายหลังจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
- ก15. การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการวางแผนขอบเขตและช่วงเวลา ของการสอบบัญชี แต่ไม่ได้เปลี่ยนแปลงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการจัดทำแผนกลยุทธ์ การสอบบัญชีโดยรวมและการวางแผนการตรวจสอบ ซึ่งรวมลักษณะ ช่วงเวลาและขอบเขตของ วิธีการตรวจสอบที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ
- ก16. ในการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้ วางแผนไว้ ผู้สอบบัญชีต้องดำเนินการด้วยความระมัดระวังโดยไม่มีการประนีประนอม เรื่อง ประสิทธิภาพของการสอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกิจการที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลบางท่าน หรือทั้งหมดมีส่วนเกี่ยวข้องในการบริหารกิจการด้วย ตัวอย่างเช่น การสื่อสารลักษณะและช่วงเวลา

ของวิธีการตรวจสอบอย่างละเอียดอาจส่งผลให้ประสิทธิผลของการสอบบัญชีลดลง เนื่องจากจะทำให้ผู้บริหารคาดเดาวิธีการตรวจสอบที่ใช้ได้

เรื่องที่สำคัญที่พบจากการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16)

- ก17. การสื่อสารประเด็นที่พบจากการสอบบัญชีนั้นอาจรวมถึงการร้องขอข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพื่อให้การรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีเสร็จสิ้น ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจขอคำยืนยันจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลว่ามีความเข้าใจที่ตรงกันในข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมหรือเหตุการณ์เฉพาะนั้น ๆ
- ก18. เมื่อมีการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ไปปฏิบัติ การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 16 และการสื่อสารเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 15 มีความเกี่ยวข้องกับการพิจารณาถึงเรื่องต่าง ๆ ที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี ซึ่งเรื่องดังกล่าวอาจเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้<sup>11</sup>

แง่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญของวิธีปฏิบัติทางการบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(ก))

- ก19. โดยทั่วไปแม่บทการรายงานทางการเงินอนุญาตให้กิจการสามารถใช้งานการประมาณการทางบัญชี และการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับนโยบายบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินได้ เช่น การใช้ข้อสมมติหลักในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ซึ่งมีวิธีการวัดมูลค่าที่สำคัญของความไม่แน่นอนของประมาณการ นอกจากนี้ กฎหมาย ข้อบังคับ หรือแม่บทการรายงานทางการเงินอาจกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่สำคัญ หรือการอ้างอิงถึงประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ หรือนโยบายการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ เพื่อระบุและให้ข้อมูลเพิ่มเติมกับผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจส่วนบุคคลที่มีความยุ่งยากและซับซ้อนที่สุดที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำงบการเงิน
- ก20. ดังนั้น ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับแง่มุมการใช้ดุลยพินิจส่วนบุคคลในงบการเงิน อาจเกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการปฏิบัติหน้าที่กำกับดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน ตัวอย่างเช่น จากเรื่องที่กำลังกล่าวถึงในย่อหน้าที่ ก19 ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจสนใจในความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระดับความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ หรือปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่องอื่นที่มีผลกระทบต่อวิธีการเลือกหรือนำไปปฏิบัติ ข้อสมมติ และข้อมูลที่ใช้ในการประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ เช่นเดียวกับการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงินว่าสมเหตุสมผลตามบริบทในแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่ การสื่อสารอย่างเปิดเผยในเชิงสร้างสรรค์เกี่ยวกับแง่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญของวิธีปฏิบัติทางบัญชีของกิจการอาจรวมถึงข้อเสนอแนะที่เกี่ยวข้องกับการยอมรับได้ของวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่สำคัญและที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลหากเกี่ยวข้อง อาจรวมถึงวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่สำคัญของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการประมาณการทาง

<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ย่อหน้าที่ 9-10



บัญชีซึ่งผู้สอบบัญชีได้พิจารณาว่าไม่เหมาะสมมากที่สุดสำหรับ สถานการณ์เฉพาะของกิจการ ตัวอย่างเช่น เมื่อทางเลือกอื่นที่ยอมรับได้สำหรับวิธีการประมาณการทางบัญชีเหมาะสมมากกว่า ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ภาคผนวก 2 ระบุถึงเรื่องต่าง ๆ ที่อาจรวมในการสื่อสารนี้

อุปสรรคที่สำคัญที่พบในระหว่างการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(ข))

ก21. อุปสรรคที่สำคัญที่พบในระหว่างการสอบบัญชี อาจรวมถึงประเด็นต่อไปนี้

- ความล่าช้าอย่างมากของผู้บริหาร การขาดความพร้อมของบุคลากรของกิจการ หรือ ความไม่เต็มใจของผู้บริหารในการให้ข้อมูลซึ่งจำเป็นต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชี
- การจำกัดระยะเวลาที่สั้นเกินความจำเป็นในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้แล้วเสร็จ
- การต้องใช้ความพยายามเกินกว่าที่คาดไว้อย่างมากเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ
- การไม่ได้รับข้อมูลที่คาดว่าจะจัดหาได้
- ข้อจำกัดต่าง ๆ สำหรับผู้สอบบัญชีที่ผู้บริหารกำหนดขึ้น
- ความไม่เต็มใจของผู้บริหารเมื่อถูกร้องขอให้ประเมินหรือขยายการประเมินเพิ่มเติม เกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

ในบางสถานการณ์ อุปสรรคต่าง ๆ ดังกล่าวอาจก่อให้เกิดการถูกจำกัดขอบเขตของการตรวจสอบ ซึ่งอาจนำไปสู่การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้สอบบัญชี<sup>12</sup>

เรื่องที่สำคัญที่หารือกับผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(ค)(1))

ก22. เรื่องที่สำคัญที่ได้หารือหรือที่จะต้องหารือกับผู้บริหารอาจรวมถึงเรื่องต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- เหตุการณ์หรือรายการที่สำคัญที่เกิดขึ้นในระหว่างปี
- เงื่อนไขทางธุรกิจที่กระทบต่อกิจการ และแผนงานและกลยุทธ์ทางธุรกิจที่อาจส่งผลกระทบต่อความเสี่ยงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ประเด็นต่าง ๆ ที่ผู้บริหารได้ขอคำปรึกษากับนักบัญชีอื่น ๆ ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการบัญชี หรือการสอบบัญชี
- การปรึกษาหารือหรือการโต้ตอบที่เกี่ยวกับการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีในปีแรก หรือ การแต่งตั้งผู้สอบบัญชีเดิมที่เคยตรวจสอบในปีก่อน ๆ ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับวิธีปฏิบัติทางบัญชี การนำมาตรฐานการสอบบัญชีมาใช้ หรือค่าธรรมเนียมบริการสอบบัญชี หรือค่าธรรมเนียมบริการอื่น ๆ
- เรื่องที่สำคัญเกี่ยวกับความเห็นที่ขัดแย้งกับผู้บริหาร ยกเว้น ความเห็นที่ขัดแย้งในเบื้องต้นเนื่องจากข้อเท็จจริงที่ไม่ครบถ้วน หรือข้อมูลเบื้องต้นที่ได้รับการแก้ไขในภายหลังเมื่อผู้สอบบัญชีได้รับข้อเท็จจริงหรือข้อมูลเพิ่มเติม

<sup>12</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

สถานการณ์ที่กระทบต่อรูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 16(ง))

- ก23. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีเห็นชอบข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีกับผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม)<sup>13</sup> ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบต้องถูกบันทึกในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีหรือในหนังสือสัญญาแบบอื่น ๆ ที่เหมาะสมและต้องรวมถึงการอ้างอิงรูปแบบและเนื้อหาที่ต้องการของรายงานของผู้สอบบัญชี<sup>14</sup> ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ก9 ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ใช่ผู้ให้ความเห็นชอบในข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจจัดทำสำเนาหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีให้แก่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพื่อสื่อสารเกี่ยวกับการตรวจสอบการสื่อสารที่กำหนดในย่อหน้า 16(ง) มุ่งเน้นที่จะแจ้งผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับการสื่อสารที่ทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีอาจมีรูปแบบและเนื้อหาแตกต่างไปหรือมีข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับการตรวจสอบที่ได้ปฏิบัติแล้ว
- ก24. สถานการณ์ที่ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องหรืออาจพิจารณาว่าจำเป็นที่จะมีข้อมูลเพิ่มเติมในรายงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี หรือสถานการณ์ที่ต้องกำหนดให้มีการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล รวมถึงเมื่อ
- ผู้สอบบัญชีคาดการณ์ว่าจะแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)<sup>15</sup>
  - มีการรายงานข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)<sup>16</sup>
  - มีการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701<sup>17</sup>
  - ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าจำเป็นที่จะเพิ่มวรรณเน้นข้อมูลและเหตุการณ์หรือวรรณเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง)<sup>18</sup> หรือตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น
  - ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลอื่นตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)<sup>19</sup>

<sup>13</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 9

<sup>14</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 10

<sup>15</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 30

<sup>16</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง” ย่อหน้าที่ 25(ง)

<sup>17</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ย่อหน้าที่ 17

<sup>18</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) “วรรณเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรณเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 12

<sup>19</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น” ย่อหน้าที่ 18(ก)

ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาจัดเตรียมร่างรายงานของผู้สอบบัญชีให้แก่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพื่ออำนวยความสะดวกในการปรึกษาหารือเรื่องที่จะระบุไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี

- ก25. ในสถานการณ์ที่เกิดขึ้นได้ยาก ผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะไม่แสดงชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในรายงานของผู้สอบบัญชีตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือความตั้งใจนี้กับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพื่อแจ้งให้ทราบถึงการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเป็นไปได้และความรุนแรงของอุปสรรคต่อความปลอดภัยส่วนบุคคลอย่างสำคัญ<sup>20</sup> นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเลือกที่จะไม่รวมการบรรยายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีภายในรายงานของผู้สอบบัญชีตามที่ได้อนุญาตไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>21</sup>

เรื่องที่สำคัญอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการบริหารงานในการจัดทำรายงานทางการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(จ))

- ก26. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300<sup>22</sup> ระบุว่าเมื่อมีเหตุการณ์ที่ไม่คาดหมาย มีการเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ หรือเมื่อได้รับหลักฐานจากการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจต้องปรับเปลี่ยนกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมและแผนการตรวจสอบ ซึ่งส่งผลต่อลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ได้วางไว้เดิมตามการประเมินความเสี่ยงที่ได้มีการพิจารณาใหม่ ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในเรื่องดังกล่าวถึงขอบเขตและช่วงเวลาของการตรวจสอบที่ได้วางไว้ซึ่งปรับเปลี่ยนจากที่ได้เคยปรึกษาหารือในเบื้องต้น
- ก27. เรื่องที่สำคัญอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบ ซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการกำกับดูแลกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน อาจหมายรวมถึงเรื่องต่าง ๆ เช่น การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของข้อมูลอื่นซึ่งได้รับการแก้ไขแล้ว
- ก28. นอกเหนือจากข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 16(ก)-(ง) และการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่นที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาสื่อสารเกี่ยวกับเรื่องอื่นที่ปรึกษาหารือหรือที่พิจารณาโดยผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ (ในกรณีที่มีการแต่งตั้ง) ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220<sup>23</sup>

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17)

- ก29. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง โดยรวมถึงข้อกำหนดต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน<sup>24</sup>

<sup>20</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 46 และย่อหน้าที่ ก63

<sup>21</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 41

<sup>22</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 “การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ ก15

<sup>23</sup> ตัวอย่างในย่อหน้าที่ 19-22 และ ก24-ก34 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 “การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน”

<sup>24</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 14

- ก30. การสื่อสารเกี่ยวกับความสัมพันธ์และเรื่องอื่น ๆ และวิธีการจัดการกับอุปสรรคต่อความเป็นอิสระที่ไม่อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ อาจแตกต่างกันตามสถานการณ์ของงานและมักครอบคลุมอุปสรรคต่อความเป็นอิสระ มาตรการป้องกันเพื่อลดอุปสรรค และมาตรการที่ขจัดเหตุการณ์แวดล้อมที่ทำให้เกิดอุปสรรคนั้น
- ก31. ข้อกำหนดทางจรรยาบรรณ หรือกฎหมาย หรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลโดยเฉพาะเจาะจงในสถานการณ์ที่พบการฝ่าฝืนข้อกำหนดในเรื่องความเป็นอิสระ ตัวอย่างเช่น *ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ* ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับการฝ่าฝืนเรื่องดังกล่าวและมาตรการที่สำนักงานได้ดำเนินการไปแล้วหรือที่คาดว่าจะดำเนินการ<sup>25</sup>
- ก32. ข้อกำหนดในการสื่อสารที่เกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีที่ใช้สำหรับกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์อาจเกี่ยวข้องกับกรณีของกิจการอื่นบางกิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจการซึ่งอาจเกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียสาธารณะที่สำคัญ เนื่องจากธุรกิจของกิจการ ขนาดหรือสถานะของกิจการที่เกี่ยวข้องกับผู้มีส่วนได้เสียในวงกว้าง ตัวอย่างของกิจการดังกล่าวรวมถึงสถาบันการเงิน (เช่น ธนาคาร บริษัทประกันภัย และกองทุนบำเหน็จบำนาญ) และหน่วยงานอื่น เช่น มูลนิธิ อย่างไรก็ตาม อาจมีสถานการณ์ที่การสื่อสารเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีอาจไม่จำเป็น ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านได้รับการแจ้งข้อเท็จจริงที่เกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีผ่านทางกิจกรรมการบริหารแล้ว กรณีดังกล่าวนี้อาจเกิดขึ้นได้ในกิจการที่เจ้าของกิจการเป็นผู้บริหารด้วย และสำนักงานสอบบัญชีและสำนักงานเครือข่ายมีความเกี่ยวข้องกับกิจการที่นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงินน้อย

*เรื่องเพิ่มเติม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 3)*

- ก33. การกำกับดูแลการทำงานของผู้บริหารโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลนั้นรวมถึงการทำให้มั่นใจว่ากิจการได้มีการออกแบบ นำไปปฏิบัติ และรักษาไว้ซึ่งการควบคุมภายในที่เหมาะสมเกี่ยวกับความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน และการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง
- ก34. ผู้สอบบัญชีอาจตระหนักถึงเรื่องเพิ่มเติม ซึ่งอาจไม่จำเป็นต้องเกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน แต่เป็นเรื่องที่เป็นไปได้ว่าจะมีความสำคัญต่อความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในติดตามการกำกับดูแลทิศทางด้านกลยุทธ์ของกิจการ หรือมีความสำคัญต่อภาระของกิจการในความรับผิดชอบตามที่เรื่องต่างๆ เหล่านี้อาจรวมถึง ตัวอย่างเช่น ประเด็นที่สำคัญที่เกี่ยวกับโครงสร้างหรือกระบวนการในการกำกับดูแล และการตัดสินใจหรือการดำเนินการที่สำคัญโดยผู้บริหารระดับสูงโดยไม่ได้รับการอนุมัติอย่างเหมาะสม

<sup>25</sup> ดูตัวอย่างในย่อหน้าที่ R400.80-R400.82 และ R400.84 ของประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

- ก35. ในการกำหนดว่าจะต้องสื่อสารเรื่องอื่น ๆ เพิ่มเติมกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลหรือไม่นั้น ผู้สอบบัญชีอาจปรึกษาหารือเรื่องลักษณะดังกล่าวกับผู้สอบบัญชีพบกับผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมเว้นเสียแต่ว่าสถานการณ์ไม่เหมาะสมที่จะสื่อสาร
- ก36. หากมีการสื่อสารเรื่องเพิ่มเติม อาจเป็นการเหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีจะสื่อสารให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลตระหนักว่า
- (ก) การระบุถึงและการสื่อสารในเรื่องดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี
  - (ข) ไม่มีการใช้วิธีการตรวจสอบเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากที่จำเป็นต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี
  - (ค) ไม่มีการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อระบุว่าเรื่องดังกล่าวอื่น ๆ มีอยู่จริงหรือไม่

### กระบวนการสื่อสาร

การสร้างกระบวนการสื่อสาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 18)

- ก37. การสื่อสารที่ชัดเจนเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้ และเนื้อหาสาระทั่วไปที่คาดว่าจะสื่อสารจะช่วยเสริมสร้างพื้นฐานของการสื่อสารแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพ
- ก38. ประเด็นที่อาจช่วยเสริมสร้างการสื่อสารแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงการปรึกษาหารือในเรื่องต่อไปนี้
- วัตถุประสงค์ของการสื่อสาร เมื่อมีการกำหนดวัตถุประสงค์ที่ชัดเจน ผู้สอบบัญชี และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลจะสามารถทำความเข้าใจที่ตรงกันได้ดีกว่าในประเด็นปัญหาต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการดำเนินการที่คาดหวังจากกระบวนการสื่อสารดังกล่าว
  - รูปแบบที่จะสื่อสาร
  - บุคคลหรือคณะบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและในกลุ่มผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลที่จะสื่อสารกันในเรื่องเฉพาะ
  - ความคาดหวังของผู้สอบบัญชีที่การสื่อสารจะเป็นแบบสองทางและความคาดหวังว่าผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลจะสื่อสารกับผู้สอบบัญชีเมื่อมีประเด็นที่พิจารณาว่าเกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ตัวอย่างเช่น การตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ที่อาจส่งผลกระทบต่อลักษณะ ช่วงเวลาและขอบเขตของกระบวนการสอบบัญชี ข้อสงสัยหรือการตรวจพบการทุจริต และข้อกังวลเกี่ยวกับความซื่อสัตย์และความสามารถของผู้บริหารระดับสูง
  - กระบวนการในการดำเนินการและการรายงานผลในเรื่องที่ได้รับการสื่อสารจากผู้สอบบัญชี
  - กระบวนการในการดำเนินการหรือการรายงานผลในเรื่องที่ได้รับการสื่อสารจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

ก39. กระบวนการในการสื่อสารนั้นจะแตกต่างกันตามแต่ละสถานการณ์ ซึ่งรวมถึงขนาดและโครงสร้าง การกำกับดูแลของแต่ละกิจการ วิธีการปฏิบัติงานของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และมุมมองของผู้สอบบัญชีในการให้ความสำคัญต่อเรื่องต่าง ๆ ที่สื่อสาร ดังนั้น อุปสรรคในการสร้างการสื่อสารแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพอาจเป็นการบ่งชี้ว่าการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลนั้นไม่เพียงพอตามวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี (อ่านย่อหน้าที่ ก52)

#### ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก40. ในการสอบบัญชีกิจการขนาดเล็ก ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล โดยใช้รูปแบบที่ซับซ้อนน้อยกว่ากิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์หรือกิจการขนาดใหญ่

#### การสื่อสารกับผู้บริหาร

ก41. ผู้สอบบัญชีอาจปรึกษาหารือในหลาย ๆ เรื่องกับผู้บริหารของกิจการในระหว่างการปฏิบัติงาน สอบบัญชีโดยปกติ ซึ่งรวมถึงเรื่องต่าง ๆ ที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้ต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล การปรึกษาหารือดังกล่าวจะช่วยย้ำถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารในการดำเนินงานของกิจการ รวมถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารเฉพาะในการจัดทางการเงิน

ก42. ก่อนที่จะสื่อสารเรื่องต่าง ๆ กับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้สอบบัญชีอาจปรึกษาหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหารของกิจการ เว้นแต่ในกรณีที่ไม่เหมาะสม ตัวอย่างเช่น อาจเป็นการไม่เหมาะสมที่จะหารือข้อสงสัยเกี่ยวกับความสามารถหรือความซื่อสัตย์ของผู้บริหารกับผู้บริหาร การปรึกษาหารือเบื้องต้นกับผู้บริหารนั้น นอกจากจะเป็นการย้ำถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจชี้แจงข้อเท็จจริงและประเด็นปัญหา และให้โอกาสแก่ผู้บริหารในการให้ข้อมูลและคำอธิบายเพิ่มเติม เช่นเดียวกันกับกรณีที่กิจการมีหน่วยงานตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีอาจปรึกษาหารือกับหน่วยงานตรวจสอบภายในก่อนที่จะสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

#### การสื่อสารกับบุคคลที่สาม

ก43. ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ หรือประสงค์ให้สำเนาเอกสารการสื่อสารของผู้สอบบัญชีกับบุคคลที่สาม ตัวอย่างเช่น สถาบันการเงินหรือหน่วยงานกำกับดูแล ในบางกรณีการเปิดเผยข้อมูลให้แก่บุคคลที่สามอาจผิดกฎหมายหรือไม่เหมาะสม ดังนั้น หากมีการให้เอกสารการสื่อสารที่จัดทำสำหรับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลแก่บุคคลที่สาม อาจมีความสำคัญตามแต่ละสถานการณ์ที่ต้องแจ้งกับบุคคลที่สามให้ทราบว่า การสื่อสารนั้นไม่ได้ถูกจัดเตรียมขึ้นสำหรับบุคคลที่สามเหล่านั้น ตัวอย่างเช่น การระบุไว้ในเอกสารการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ดังนี้

- (ก) เอกสารการสื่อสารดังกล่าวได้ถูกจัดเตรียมขึ้นเพื่อใช้งานโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และในกรณีที่เกี่ยวข้องเพื่อฝ่ายบริหารของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเท่านั้น และไม่ควรถูกนำไปอ้างอิงโดยบุคคลที่สาม
- (ข) ผู้สอบบัญชีไม่ได้มีความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม
- (ค) ข้อจำกัดที่มีต่อการเปิดเผยหรือการเผยแพร่ข้อมูลสู่บุคคลที่สาม

ก44. ในบางประเทศอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องดำเนินการตามกฎหมายและข้อบังคับ ดังตัวอย่างต่อไปนี้

- แจ้งให้หน่วยงานกำกับดูแลหรือหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมายทราบถึงเรื่องบางเรื่องที่ได้มีการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ตัวอย่างเช่น ในบางประเทศอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ที่ต้องแจ้งหน่วยงานกำกับดูแลให้ทราบถึงการแสดงรายงานทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ได้ดำเนินการแก้ไข
- จัดส่งสำเนาของรายงานบางรายงานที่จัดทำสำหรับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลให้แก่หน่วยงานการกำกับดูแล หรือหน่วยงานที่จัดหาทุน หรือหน่วยงานอื่น ๆ เช่น หน่วยงานกำกับดูแลกลางในกรณีของหน่วยงานภาครัฐบางแห่ง
- ทำให้รายงานที่จัดทำสำหรับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลสามารถเข้าถึงได้โดยสาธารณชน

ก45. หากไม่ได้มีการกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้ผู้สอบบัญชีต้องให้สำเนาเอกสาร การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลแก่บุคคลที่สามแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจต้องได้รับความยินยอมจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลก่อนที่จะดำเนินการดังกล่าว

รูปแบบของการสื่อสาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19)

ก46. การสื่อสารที่มีประสิทธิผลนั้นอาจทำได้โดยการนำเสนอที่มีแบบแผนและโดยรายงานที่จัดทำขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษร การสื่อสารที่ซับซ้อนน้อยกว่ารวมถึงการปรึกษาหารือต่าง ๆ ด้วยผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารเรื่องต่าง ๆ นอกเหนือจากที่กำหนดไว้ตามย่อหน้าที่ 19 และ 20 ทั้งโดยวาจาหรือลายลักษณ์อักษร โดยการสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรนั้นอาจรวมถึงหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีที่ให้กับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลด้วย

ก47. นอกเหนือจากความสำคัญของเรื่องเฉพาะที่จะสื่อสารแล้ว รูปแบบของการสื่อสาร (เช่น การสื่อสารโดยวาจาหรือเป็นลายลักษณ์อักษร การสื่อสารเนื้อหาโดยละเอียดหรือโดยสรุป และลักษณะการสื่อสารที่มีรูปแบบหรือไม่มีรูปแบบหรือไม่) อาจขึ้นอยู่กับปัจจัยดังต่อไปนี้

- เรื่องที่ปรึกษาหารือได้มีการรวบรวมอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือไม่ ตัวอย่างเช่น เมื่อมีการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่ามีความจำเป็นที่ต้องสื่อสารเรื่องดังกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษร
- เรื่องเหล่านั้นได้รับการแก้ไขจนเป็นที่น่าพอใจหรือไม่
- ผู้บริหารได้เคยสื่อสารในประเด็นเหล่านั้นแล้วหรือไม่
- ขนาด โครงสร้างการดำเนินงาน สภาพแวดล้อมการควบคุม และโครงสร้างทางกฎหมายของกิจการ
- ในกรณีของการตรวจสอบบัญชีซึ่งการเงินเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปด้วยหรือไม่
- ข้อกำหนดทางกฎหมาย ในบางประเทศการสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นรูปแบบที่ถูกกำหนดไว้ตามกฎหมายของประเทศนั้น ๆ

- ความคาดหวังของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล รวมถึงการจัดการให้มีการประชุมหรือการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีเป็นระยะ ๆ
- จำนวนครั้งของการสื่อสารและบทสนทนาที่ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของสมาชิกในหน่วยงานกำกับดูแลหรือไม่

ก48. เมื่อผู้สอบบัญชีได้ปรึกษาหารือในเรื่องที่สำคัญกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพียงท่านเดียว ตัวอย่างเช่น ประธานของคณะกรรมการตรวจสอบ อาจเป็นการเหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปเรื่องดังกล่าวไว้ในการสื่อสารครั้งต่อ ๆ ไป เพื่อให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านได้มีข้อมูลที่ครบถ้วนและเท่าเทียมกัน

ช่วงเวลาของการสื่อสาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 21)

ก49. การสื่อสารอย่างทันทั่วที่ตลอดการตรวจสอบในเรื่องที่ผู้สอบบัญชีได้หารือและมีการสนทนาแต่ละประเด็นของเรื่องนั้นอย่างละเอียด เพื่อหาข้อสรุปกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ทำให้การสื่อสารแบบสองทางระหว่างผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้สอบบัญชีบรรลุผลสำเร็จมากยิ่งขึ้น อย่างไรก็ตาม ช่วงเวลาที่เหมาะสมในการสื่อสารจะแตกต่างกันตามแต่ละสถานการณ์ของงาน ซึ่งสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องนั้นรวมถึงความสำคัญและลักษณะของแต่ละเรื่อง และแนวทางการดำเนินการที่คาดหวังให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลดำเนินการ ตัวอย่างเช่น

- การสื่อสารเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนการตรวจสอบ โดยมากอาจสื่อสารในช่วงเริ่มต้นของงานสอบบัญชี และสำหรับการสอบบัญชีในครั้งแรก การสื่อสารเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนอาจรวมเป็นส่วนหนึ่งของข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี
- อาจเป็นการเหมาะสมที่จะสื่อสารอุปสรรคที่สำคัญที่พบในระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยเร็วที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้หากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลสามารถที่จะให้ความช่วยเหลือแก่ผู้สอบบัญชีในการแก้ไขอุปสรรคนั้น หรือหากมีความเป็นไปได้ที่อุปสรรคนั้นจะนำไปสู่การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในทำนองเดียวกันผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารโดยวาทะกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลโดยเร็วที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ถึงข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายในที่สำคัญที่ผู้สอบบัญชีได้ตรวจพบก่อนที่จะสื่อสารประเด็นเหล่านั้นเป็นลายลักษณ์อักษรตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265<sup>26</sup>
- เมื่อมีการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ไปปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารความคิดเห็นเบื้องต้นเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบระหว่างการปรึกษาหารือในเรื่องขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้ (อ่านย่อหน้าที่ ก13) นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบดังกล่าวบ่อยครั้งขึ้นเพื่อปรึกษาหารือเพิ่มเติมเมื่อสื่อสารเรื่องที่สำคัญที่พบจากการสอบบัญชี

<sup>26</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 ย่อหน้าที่ 9 และ ก14



- ในการสื่อสารเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี อาจเป็นการเหมาะสมที่จะสื่อสารเมื่อมีการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญเกี่ยวกับอุปสรรคของความเป็นอิสระและวิธีการจัดการกับอุปสรรคต่อความเป็นอิสระที่ไม่อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างเช่น เมื่อผู้สอบบัญชีรับงานบริการอื่น ๆ ที่ไม่ใช่การสอบบัญชี และเมื่อสรุปผลของการปรึกษาหารือ
- การสื่อสารในประเด็นที่ตรวจพบจากการตรวจสอบ รวมถึงมุมมองของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับแง่มุมเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการอาจรวมอยู่ในการสรุปผลของการปรึกษาหารือ
- ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีทั้งในกรณีตรวจสอบงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป และงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ควรจะมีการประสานงานกันเรื่องช่วงเวลาของการสื่อสาร

ก50. ปัจจัยอื่น ๆ ที่อาจเกี่ยวข้องกับการกำหนดช่วงเวลาของการสื่อสารรวมถึง

- ขนาด โครงสร้างการดำเนินงาน สภาพแวดล้อมการควบคุม และโครงสร้างทางกฎหมายของกิจการที่ถูกตรวจสอบ
- ข้อผูกพันทางกฎหมายในการสื่อสารบางเรื่องภายในกรอบเวลาที่กำหนด
- ความคาดหวังของของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล รวมถึงการจัดการประชุมหรือการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีเป็นระยะ ๆ
- ช่วงเวลาที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบบางเรื่อง ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้ตรวจสอบบางเรื่องเป็นการเฉพาะได้ทันเวลาเพื่อการดำเนินการป้องกัน (เช่น การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย) แต่การสื่อสารในเรื่องดังกล่าวอาจส่งผลทำให้สามารถดำเนินการแก้ไขปัญหาล่วงหน้าได้

ความเพียงพอของกระบวนการสื่อสาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22)

ก51. ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องออกแบบวิธีการตรวจสอบเป็นการเฉพาะเพื่อสนับสนุนการประเมินผล การสื่อสารแบบสองทางระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล แต่การประเมินผลนั้น อาจเกิดจากการสังเกตการณ์ผลจากการปฏิบัติงานตามวัตถุประสงค์อื่น ๆ ของการสอบบัญชี ซึ่งการสังเกตการณ์ดังกล่าวรวมถึง

- ความเหมาะสมและการทันต่อเวลาในการดำเนินการของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เพื่อตอบสนองต่อเรื่องที่คุณสอบบัญชีนำเสนอ หากเรื่องที่สำคัญที่คุณสอบบัญชีได้นำเสนอในการสื่อสารครั้งก่อนไม่ได้รับการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีควรดำเนินการสอบถามถึงเหตุผลของการไม่ดำเนินการแก้ไขให้เหมาะสม และผู้สอบบัญชีควรพิจารณานำเสนอประเด็นดังกล่าวซ้ำอีกครั้งหนึ่ง ทั้งนี้เพื่อหลีกเลี่ยงความเสี่ยงที่ว่าผู้สอบบัญชีได้แสดงให้เห็นความรู้สึกว่าตนพอใจว่าประเด็นนั้นได้มีการพิจารณาอย่างเพียงพอแล้ว หรือประเด็นดังกล่าวไม่ได้มีความสำคัญอีกต่อไป
- การแสดงให้เห็นถึงความเปิดกว้างของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการสื่อสารกับผู้สอบบัญชี

- ความเต็มใจและความสามารถของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการประชุมกับผู้สอบบัญชี โดยที่ไม่มีผู้บริหารร่วมอยู่ด้วย
  - การแสดงให้เห็นถึงความสามารถของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการทำความเข้าใจอย่างเต็มที่ในประเด็นที่นำเสนอโดยผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น ความเข้าใจในรายละเอียดของปัญหาหรือประเด็นที่นำเสนอต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และการตั้งคำถามต่อข้อเสนอแนะที่เสนอให้แก่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
  - อุปสรรคในการสร้างความเข้าใจที่ตรงกันระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับรูปแบบ ช่วงเวลาและเนื้อหาโดยทั่วไปที่จะสื่อสาร
  - สำหรับกิจการที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลบางท่านหรือทุกท่านเกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการ การแสดงให้เห็นถึงความตระหนักของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลว่าประเด็นที่ปรึกษาหารือกับผู้สอบบัญชีกระทบต่อความรับผิดชอบในการกำกับดูแลโดยรวมและความรับผิดชอบในการบริหารอย่างไร
  - การสื่อสารแบบสองทางระหว่างผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้สอบบัญชีเป็นไปตามกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องหรือไม่
- ก52. ตามที่ได้ระบุในย่อหน้า 4 การสื่อสารแบบสองทางที่มีประสิทธิผลจะเป็นการช่วยเหลือทั้งผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ได้ระบุเพิ่มเติมถึงความร่วมมือของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ซึ่งรวมถึงการติดต่อประสานงานกับหน่วยงานตรวจสอบภายใน (หากมี) และผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นองค์ประกอบหนึ่งของสภาพแวดล้อมการควบคุม<sup>27</sup> ของกิจการ การสื่อสารแบบสองทางที่ไม่เพียงพออาจเป็นการแสดงให้เห็นถึงสภาพแวดล้อมการควบคุมที่ไม่น่าพอใจ และอาจส่งผลกระทบต่อประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชี รวมถึงความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน
- ก53. หากการสื่อสารแบบสองทางระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่เพียงพอ และสถานการณ์ดังกล่าวไม่สามารถแก้ไขได้ ผู้สอบบัญชีอาจดำเนินการดังต่อไปนี้
- แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากการถูกจำกัดขอบเขต
  - ขอคำแนะนำทางกฎหมายเกี่ยวกับผลของการดำเนินการที่แตกต่างไป
  - สื่อสารกับบุคคลที่สาม (เช่น หน่วยงานกำกับดูแล) หรือหน่วยงานที่มีอำนาจในระดับที่สูงกว่าในโครงสร้างการกำกับดูแลที่อยู่ภายนอกกิจการ เช่น เจ้าของกิจการ (ผู้ถือหุ้นในการประชุมสามัญ) หรือรัฐมนตรีกระทรวงที่รับผิดชอบหรือรัฐสภาในกรณีของภาครัฐ

<sup>27</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ภาคผนวก 3

- ดอนตัวจากงานสอบบัญชีหากข้อกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอนุญาตให้สามารถดำเนินการได้

**เอกสารหลักฐาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23)**

- ก54. เอกสารหลักฐานของการสื่อสารทางวาจา อาจรวมถึงสำเนารายงานการประชุมที่จัดทำโดยกิจการที่จัดเก็บไว้เป็นส่วนหนึ่งของเอกสารหลักฐานการสอบบัญชี หากรายงานการประชุมนั้นได้มีการบันทึกเนื้อหาการสื่อสารอย่างเหมาะสม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## ภาคผนวก 1

(อ้างอิงย่อหน้าที่ 3)

**ข้อกำหนดเฉพาะที่ระบุในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่อ้างอิงการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล**

ภาคผนวกนี้ระบุถึงย่อหน้าที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1<sup>1</sup> และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่ระบุถึงการสื่อสารประเด็นเฉพาะกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล รายละเอียดมาตรฐานต่อไปไม่ได้เป็นการทดแทนการพิจารณาข้อกำหนดและการนำไปใช้และคำอธิบายเพิ่มเติมที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับต่าง ๆ

- มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 “การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง” ย่อหน้าที่ 30(ก)
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 22 และ 39(ค)(1) และ 41-43
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) “การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 15 20 และ 23-25
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 “การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ” ย่อหน้าที่ 9
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 12-13
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 “การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก” ย่อหน้าที่ 9
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 510 “การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก” ย่อหน้าที่ 7
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” ย่อหน้าที่ 38
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน” ย่อหน้าที่ 27
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 “เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 7(ข)-(ค) และ 10(ก) และ 13(ข) และ 14(ก) และ 17
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง” ย่อหน้าที่ 25

<sup>1</sup> มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 เรื่อง การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ และการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง

- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น” ย่อหน้าที่ 49
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) “การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน” ย่อหน้าที่ 20 และ 31
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่อ งบการเงิน” ย่อหน้าที่ 46
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 17
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 12 และ 14 และ 23 และ 30
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) “วรรณเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคอื่น ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 12
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 710 “ข้อมูลเปรียบเทียบ – ตัวเลขเปรียบเทียบและงบการเงิน เปรียบเทียบ” ย่อหน้าที่ 18
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น” ย่อหน้าที่ 17-19

## ภาคผนวก 2

(อ้างอิงย่อหน้าที่ 16(ก) และ ก19-ก20)

## แง่มุมเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางบัญชี

การสื่อสารตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 16(ก) และคำอธิบายเพิ่มเติมในย่อหน้าที่ ก19-ก20 อาจรวมถึงประเด็นดังต่อไปนี้

## นโยบายบัญชี

- ความเหมาะสมของนโยบายบัญชีที่นำมาใช้ภายใต้สถานการณ์ต่าง ๆ ของกิจการ โดยคำนึงถึงความจำเป็นที่ต้องให้มีความสมดุลระหว่างต้นทุนในการจัดหาข้อมูลกับประโยชน์ที่น่าจะได้รับของผู้ใช้งบการเงินของกิจการ เมื่อมีนโยบายบัญชีหลายนโยบายสามารถที่จะเลือกนำมาประยุกต์ใช้ได้นั้น การสื่อสารอาจรวมถึงการระบุรายการที่อยู่ในงบการเงินที่ได้รับผลกระทบจากการเลือกใช้นโยบายบัญชีที่สำคัญ รวมถึงข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายบัญชีที่กิจการในลักษณะคล้ายคลึงกันใช้อยู่
- การเลือกใช้นโยบายบัญชีเป็นครั้งแรกและการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่สำคัญ รวมถึงการนำมาตราฐานการบัญชีใหม่ที่เพิ่งประกาศมาใช้ โดยประเด็นที่สื่อสารอาจรวมถึงผลกระทบจากช่วงเวลาและวิธีการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีที่มีต่อรายได้ในปัจจุบันหรือในอนาคตของกิจการ และช่วงเวลาของการเปลี่ยนนโยบายบัญชีของกิจการจากการคาดการณ์ว่าจะมีการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่
- ผลกระทบของนโยบายบัญชีที่สำคัญในประเด็นที่มีการโต้แย้งหรือเป็นประเด็นที่เพิ่งเกิดขึ้น (หรือเป็นประเด็นเฉพาะสำหรับอุตสาหกรรมบางประเภท โดยเฉพาะเมื่อขาดแนวทางการดำเนินการจากผู้มีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดหรือขาดความเห็นร่วมกัน)
- ผลกระทบของช่วงระยะเวลาของรายการบัญชีที่มีต่องวดบัญชีที่บันทึกการรายการนั้น

## การประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

- ภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) ได้รวมเรื่องและผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเพื่อสื่อสารเกี่ยวกับแง่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญของวิธีปฏิบัติทางบัญชีของกิจการเกี่ยวกับการประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

## การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

- ประเด็นปัญหาต่าง ๆ และการใช้ดุลยพินิจที่เกี่ยวข้องในการจัดทำ การเปิดเผยข้อมูลที่อ่อนไหวในงบการเงิน (ตัวอย่างเช่น การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้ ผลตอบแทนกรรมการ และผู้บริหาร การดำเนินงานต่อเนื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินและประเด็นปัญหาที่อาจเกิดขึ้น)
- ภาพรวมของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่เป็นกลาง สม่ำเสมอและชัดเจน

### ประเด็นอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

- ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่องบการเงินที่มาจากความเสี่ยงที่สำคัญ ฐานะและความไม่แน่นอนต่าง ๆ เช่น ข้อพิพาททางกฎหมายที่อยู่ในระหว่างการพิจารณา ที่ต้องเปิดเผยไว้ในงบการเงิน
- ขอบเขตที่งบการเงินจะได้รับผลกระทบจากรายการที่มีนัยสำคัญที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจของกิจการ หรือรายการที่ไม่ปกติ ที่อาจเน้นการสื่อสารในเรื่อง
  - รายการหรือจำนวนเงินที่ไม่ได้เกิดขึ้นบ่อยที่รับรู้ไว้ระหว่างงวดบัญชี
  - ขอบเขตที่รายการดังกล่าวได้ถูกแยกการเปิดเผยข้อมูลไว้ในท้ายงบการเงิน
  - รายการที่ออกแบบมาเพื่อวิธีปฏิบัติทางบัญชีหรือภาษีที่เฉพาะเจาะจง หรือเพื่อวัตถุประสงค์ทางกฎหมายหรือข้อบังคับที่เฉพาะเจาะจงหรือไม่
  - รูปแบบของรายการมีความซับซ้อนมากหรือโครงสร้างของรายการที่ต้องการคำแนะนำเป็นอย่างมากหรือไม่
  - ผู้บริหารเน้นถึงวิธีการบันทึกบัญชีที่เฉพาะเจาะจง มากกว่าจะคำนึงถึงเนื้อหาทางเศรษฐกิจที่แท้จริงของรายการดังกล่าวหรือไม่
- ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สิน รวมถึงปัจจัยพื้นฐานของกิจการที่ใช้ในการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์และสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนในการสื่อสาร อาจอธิบายว่ามีการเลือกปัจจัยที่กระทบต่อมูลค่าตามบัญชีอย่างไรและการเลือกใช้ปัจจัยอื่นจะมีผลกระทบต่องบการเงินอย่างไร
- การเลือกแก้ไขรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในรายงานทางการเงิน ตัวอย่างเช่น การแก้ไขรายงานทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเฉพาะรายการที่ส่งผลให้รายได้ของกิจการเพิ่มขึ้นในงวดบัญชีนั้น แต่ไม่แก้ไขรายการทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ส่งผลกระทบต่อรายได้ในงวดบัญชีนั้นลดลง