



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260

การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
จัดทำขึ้นโดย คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี
ซึ่งได้ผ่านขั้นตอนการพิจารณาทุกขั้นตอนแล้ว



มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 260 - การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2555 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย - นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 260 - การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 - การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260

การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

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-ก27
กระบวนการสื่อสาร	ก28-ก44
เอกสารหลักฐาน	ก45
ภาคผนวก 1	ข้อกำหนดในที่ระบุไว้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่กล่าวอ้างถึงการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
ภาคผนวก 2	แง่มุมเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” ควรอ่านร่วมกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการสื่อสารในการตรวจสอบงบการเงินกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล แม้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จะใช้กับกิจการทุกกิจการโดยไม่ได้คำนึงถึงโครงสร้างการกำกับดูแลหรือขนาดของกิจการที่แตกต่างกัน แต่การนำมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไปใช้กับกิจการที่มีผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทำหน้าที่เป็นผู้บริหารของกิจการด้วย หรือกิจการที่จดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์นั้น จะต้องมีการพิจารณาเป็นพิเศษ นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้มีข้อกำหนดใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการสื่อสารของผู้สอบบัญชีกับผู้บริหารหรือเจ้าของกิจการ หากผู้บริหารหรือเจ้าของกิจการนั้นไม่ได้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการ
2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ได้ถูกจัดทำขึ้นเพื่อใช้ในการตรวจสอบงบการเงิน แต่อาจนำไปใช้หรืออาจปรับใช้ตามความจำเป็นของสถานการณ์กับการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินอื่นในอดีตที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลรับผิดชอบในการสอดส่องดูแลการจัดทำข้อมูลทางการเงินอื่นในอดีตเหล่านั้น
3. ด้วยตระหนักถึงความสำคัญของการสื่อสารแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพในการตรวจสอบงบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ จึงกำหนดกรอบในการสื่อสารของผู้สอบบัญชีกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและระบุประเด็นเฉพาะบางประเด็นที่ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล สำหรับประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้นั้นถูกกำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น (ตามภาคผนวก 1) นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265¹ มีข้อกำหนดเฉพาะเกี่ยวกับการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้สอบบัญชีพบในระหว่างการตรวจสอบบัญชี สำหรับประเด็นอื่น ๆ ที่ไม่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้หรือฉบับอื่นผู้สอบบัญชีอาจต้องทำการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลตามกฎหมายหรือข้อบังคับอื่นตามข้อตกลง หรือตามข้อกำหนดเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ตามมาตรฐานขององค์กรวิชาชีพบัญชีของประเทศ ทั้งนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้มีข้อกำหนดห้ามมิให้ผู้สอบบัญชีทำการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นอื่น ๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก24-ก27)

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 “การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ”

บทบาทในการสื่อสาร

4. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มุ่งเน้นถึงการสื่อสารจากผู้สอบบัญชีไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นหลัก อย่างไรก็ตาม การสื่อสารแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพนั้นมีความสำคัญในการช่วยการปฏิบัติงานสอบบัญชี ดังต่อไปนี้
 - (ก) ช่วยให้ผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเข้าใจในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับบริษัทในการสอบบัญชี และช่วยในการพัฒนาความสัมพันธ์ในการทำงานที่ดี ในขณะที่ยังคงไว้ซึ่งความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมของผู้สอบบัญชี
 - (ข) ช่วยผู้สอบบัญชีในการได้มาซึ่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ตัวอย่างเช่น ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการทำความเข้าใจในกิจการหรือสภาพแวดล้อมของกิจการ และในการระบุถึงแหล่งที่มาของหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสม รวมถึงในการจัดหาข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับรายการหรือเหตุการณ์ใดโดยเฉพาะ
 - (ค) ช่วยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการปฏิบัติหน้าที่ความรับผิดชอบต่อการสอดส่องดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน ซึ่งสามารถลดความเสี่ยงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน
5. แม้ว่าผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ผู้บริหารของกิจการเองก็มีความรับผิดชอบในการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นที่เป็นประโยชน์ต่อการกำกับดูแลด้วย ดังนั้น การสื่อสารโดยผู้สอบบัญชีไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ได้เป็นการปลดปล่อยภาระความรับผิดชอบโดยผู้บริหารในการสื่อสารไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เช่นเดียวกันกับการสื่อสารโดยผู้บริหารไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีต้องทำการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลก็ไม่ได้เป็นการปลดปล่อยภาระความรับผิดชอบให้แก่ผู้สอบบัญชีที่ต้องทำการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลด้วย อย่างไรก็ตาม การสื่อสารโดยผู้บริหารไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นต่าง ๆ อาจส่งผลกระทบต่อรูปแบบและช่วงเวลาของการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
6. การสื่อสารที่ชัดเจนถึงประเด็นเฉพาะที่กำหนดไว้ภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชีเป็นส่วนประกอบที่สำคัญในงานสอบบัญชีทุกงาน อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการสอบบัญชีไม่ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องมีขั้นตอนการปฏิบัติงานเฉพาะเพื่อระบุถึงประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีต้องทำการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

7. กฎหมายหรือข้อบังคับอาจจำกัดการสื่อสารในบางประเด็นของผู้สอบบัญชีกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ตัวอย่างเช่น อาจมีกฎหมายหรือข้อบังคับที่ห้ามเป็นการเฉพาะไม่ให้มีการสื่อสารหรือการดำเนินการใด ๆ ที่อาจบิดเบือนการดำเนินการสอบสวนของทางราชการอันเกี่ยวกับการกระทำที่ผิดกฎหมายหรือข้อสงสัยในการกระทำผิดกฎหมาย ในบางสถานการณ์อาจมีข้อขัดแย้งที่ซับซ้อนระหว่างภาระความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการรักษาความลับของลูกค้ากับภาระความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่จะต้องทำการสื่อสารประเด็นเหล่านั้น ในกรณีดังกล่าวผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาขอคำแนะนำกับที่ปรึกษาทางกฎหมาย

วันถือปฏิบัติ

8. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

วัตถุประสงค์

9. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีมีดังนี้
- (ก) เพื่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอย่างชัดเจนถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงิน รวมถึงภาพรวมของขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีตามที่ไว้วางแผนไว้
 - (ข) เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
 - (ค) เพื่อแจ้งให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทราบในระยะเวลาที่เหมาะสม ถึงข้อสังเกตจากการตรวจสอบซึ่งมีนัยสำคัญและเกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการสอดส่องดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน
 - (ง) เพื่อส่งเสริมการสื่อสารแบบสองทางที่มีประสิทธิผลระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

คำจำกัดความ

10. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- (ก) ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หมายถึง บุคคลหรือกลุ่มบุคคล องค์กรหรือกลุ่มขององค์กร (ตัวอย่างเช่น ผู้ดูแลผลประโยชน์ของกิจการ) ที่มีความรับผิดชอบในการสอดส่องดูแลการกำหนดแนวทางเชิงกลยุทธ์ของกิจการและภาระความผิดชอบในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความน่าเชื่อถือของกิจการ ซึ่งรวมถึงการสอดส่องดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน สำหรับกิจการบางแห่งในบางประเทศ ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจรวมถึงบุคลากรที่ทำหน้าที่ในการบริหารจัดการด้วย ตัวอย่างเช่น กรรมการบริหารในคณะกรรมการกำกับดูแลของกิจการภาคเอกชนหรือองค์กรภาครัฐด้วย หรือผู้บริหารซึ่งเป็นเจ้าของกิจการเอง สำหรับโครงสร้างการกำกับดูแลของกิจการในรูปแบบต่าง ๆ โปรดอ้างอิงจากย่อหน้าที่ ก1-ก8
 - (ข) ผู้บริหาร หมายถึง บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่มีหน้าที่รับผิดชอบต่อการบริหารงานของกิจการ สำหรับกิจการบางแห่งในบางประเทศ ผู้บริหารอาจรวมถึงผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลบางท่านหรือทุกท่านด้วย ตัวอย่างเช่น กรรมการบริหารในคณะกรรมการกำกับดูแลของกิจการหรือเป็นผู้บริหารซึ่งเป็นเจ้าของกิจการเอง

ข้อกำหนด

ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

11. ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่เหมาะสมซึ่งอยู่ในโครงสร้างการกำกับดูแลของกิจการที่จะต้องสื่อสารด้วย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก4)

การสื่อสารกับกลุ่มย่อยของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

12. หากผู้สอบบัญชีทำการสื่อสารกับกลุ่มย่อยของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ตัวอย่างเช่น คณะกรรมการตรวจสอบหรือกรรมการท่านใดท่านหนึ่ง ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดว่ามีความจำเป็นที่จะต้องสื่อสารกับคณะกรรมการกำกับดูแลด้วยหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก5-ก7)

เมื่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านเกี่ยวข้องกับการบริหารของกิจการ

13. ในบางกรณีผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านเกี่ยวข้องกับการบริหารงานของกิจการ ตัวอย่างเช่น ธุรกิจขนาดเล็กที่เจ้าของกิจการเป็นผู้บริหารงานของกิจการแต่เพียงผู้เดียวและไม่มีผู้อื่นที่ทำหน้าที่ในการกำกับดูแลอีก กรณีดังกล่าวหากผู้สอบบัญชีได้ทำการสื่อสารในประเด็นต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กับบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ทำหน้าที่ในการบริหารและมีความรับผิดชอบในการกำกับดูแลด้วยแล้ว ผู้สอบบัญชีไม่มีความจำเป็นที่จะต้องสื่อสารประเด็นดังกล่าวเหล่านั้นกับบุคคลหรือกลุ่มบุคคลเดิมในฐานะบทบาทของการเป็นผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอีก ประเด็นดังกล่าวได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 16(ค) อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีต้องได้รับความพึงพอใจว่าการสื่อสารกับบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ทำหน้าที่ในการบริหารนั้นสามารถสื่อสารถึงผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทั้งหมดได้อย่างเพียงพอเสมือนกับในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้ทำการสื่อสารกับผู้มีบทบาทหน้าที่ในการกำกับดูแลโดยตรง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก8)

เรื่องที่ต้องสื่อสาร

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน

14. ผู้สอบบัญชีต้องทำการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งรวมถึง
- (ก) ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ได้จัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการภายใต้การสอดส่องดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และ
 - (ข) การตรวจสอบงบการเงินไม่ได้เป็นการปลดเปลื้องความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก9-ก10)

ขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้

15. ผู้สอบบัญชีต้องทำการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงภาพรวมของขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก11-ก15)

เรื่องที่สำคัญที่พบจากการสอบบัญชี

16. ผู้สอบบัญชีต้องทำการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก16) ในเรื่องดังต่อไปนี้
- (ก) ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับแง่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญของวิธีปฏิบัติทางบัญชีของกิจการ รวมถึงนโยบายบัญชี การประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ในกรณีที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทราบถึงเหตุผลที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่สำคัญและเป็นที่ยอมรับตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องนั้น ไม่เป็นวิธีปฏิบัติที่เหมาะสมที่สุดภายใต้สถานการณ์เฉพาะสำหรับกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก17)
 - (ข) อุปสรรคสำคัญที่พบในระหว่างการตรวจสอบบัญชี (หากมี) (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก18)
 - (ค) เว้นแต่กรณีที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านเกี่ยวข้องในการบริหารกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารให้ทราบถึง
 - (1) เรื่องที่สำคัญ (หากมี) ที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบที่ได้มีการปรึกษาหารือหรือที่จะต้องทำการหารือกับผู้บริหาร และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก19)
 - (2) หนังสือรับรองตามที่คุณสอบบัญชีร้องขอ
 - (ง) เรื่องอื่น ๆ (หากมี) ที่เกิดขึ้นจากการสอบบัญชีซึ่งผู้สอบบัญชีได้ใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพแล้วเห็นว่ามีมีความสำคัญต่อการสอดส่องดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก20)

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

17. ในกรณีของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ในเรื่องดังต่อไปนี้
- (ก) ข้อความว่ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและผู้ปฏิบัติงานอื่นในสำนักงานสอบบัญชี (ตามความเหมาะสม) สำนักงานสอบบัญชี และสำนักงานเครือข่ายของสำนักงานสอบบัญชี (ในกรณีที่เกี่ยวข้อง) ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระ และ
 - (ข) (1) ความสัมพันธ์ทั้งหมดและประเด็นอื่น ๆ ระหว่างสำนักงาน สำนักงานเครือข่ายของสำนักงานสอบบัญชีและกิจการ ซึ่งตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีแล้วอาจทำให้คิดอย่างสมเหตุสมผลได้ว่ามีผลกระทบต่อความเป็นอิสระ กรณีดังกล่าวต้องรวมถึง ค่าธรรมเนียมทั้งหมดที่เรียกเก็บในระหว่างงวดของงบการเงินสำหรับค่าบริการสอบบัญชีและค่าธรรมเนียมบริการอื่น ๆ ที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีที่สำนักงานหรือสำนักงานเครือข่ายได้ให้บริการแก่กิจการ หรือให้แก่ส่วนงานต่าง ๆ ภายใต้การควบคุมของกิจการ ค่าบริการเหล่านั้นต้องมีการจัดสรรตามประเภท

- การให้บริการอย่างเหมาะสม เพื่อช่วยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการประเมินผลกระทบของการให้บริการต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี
- (2) มาตรการป้องกันที่เกี่ยวข้อง ที่นำมาใช้เพื่อขจัดอุปสรรคของความเป็นอิสระที่พบหรือช่วยให้อุปสรรคนั้นลดลงอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก21-ก23)

กระบวนการสื่อสาร

การสร้างกระบวนการสื่อสาร

18. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงรูปแบบ ช่วงเวลาและเนื้อหาสาระทั่วไปที่คาดว่าจะทำการสื่อสารด้วย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก28-ก36)

รูปแบบของการสื่อสาร

19. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรสำหรับประเด็นสำคัญที่ตรวจพบจากการสอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีได้ใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพแล้วเห็นว่าการสื่อสารโดยวาจาไม่น่าจะเพียงพอ ในการสื่อสารเป็นลายลักษณ์อักษรไม่จำเป็นที่จะต้องครอบคลุมทุกประเด็นที่ตรวจพบจากการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก37-ก39)
20. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในกรณีที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 17

ช่วงเวลาของการสื่อสาร

21. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอย่างทันที่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก40-ก41)

ความเพียงพอของกระบวนการสื่อสาร

22. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการสื่อสารแบบสองทางระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลนั้นเพียงพอตามวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีหรือไม่ หากไม่เพียงพอตามวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องประเมินถึงผลกระทบ (หากมี) ต่อการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและความสามารถในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ รวมทั้งต้องดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งที่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก42-ก44)



เอกสารหลักฐาน

23. ในกรณีที่เรื่องที่ต้องสื่อสารตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ถูกสื่อสารโดยวาจา ผู้สอบบัญชีต้องรวมเรื่องดังกล่าวรวมถึงระยะเวลาและบุคคลที่ได้ทำการสื่อสารด้วยในเอกสารหลักฐานการสอบบัญชี สำหรับเรื่องที่ได้สื่อสารเป็นลายลักษณ์อักษรนั้น ผู้สอบบัญชีต้องจัดเก็บสำเนาของเอกสารที่สื่อสารนั้นไว้เป็นส่วนหนึ่งของเอกสารหลักฐานการสอบบัญชี² (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก45)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8-11 และย่อหน้าที่ ก6

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างอิงย่อหน้า 11)

ก1. โครงสร้างการกำกับดูแลของกิจการอาจจะแตกต่างกันในแต่ละประเทศหรือแต่ละกิจการ ซึ่งเป็นการสะท้อนให้เห็นถึงอิทธิพลของความแตกต่างทางพื้นฐานด้านวัฒนธรรมและด้านกฎหมาย รวมถึงความแตกต่างด้านขนาดของกิจการและลักษณะความเป็นเจ้าของกิจการ ตัวอย่างเช่น

- ในบางประเทศนั้นกำหนดให้มีคณะกรรมการกำกับดูแลกิจการ (ซึ่งส่วนใหญ่หรือทั้งหมดไม่ได้เป็นคณะกรรมการบริหาร) แยกต่างหากตามกฎหมายจากคณะกรรมการบริหาร (โครงสร้างแบบคณะกรรมการ 2 ชุด) และในบางประเทศกำหนดให้การกำกับดูแลและการบริหารเป็นความรับผิดชอบทางกฎหมายของคณะกรรมการชุดเดียวกันหรือคณะกรรมการร่วม (โครงสร้างแบบคณะกรรมการชุดเดียว)
- สำหรับกิจการบางแห่งผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการอาจดำรงตำแหน่งซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของโครงสร้างทางกฎหมายของกิจการ ตัวอย่างเช่น เป็นกรรมการของกิจการและสำหรับกิจการอื่น ๆ ตัวอย่างเช่น องค์กรของรัฐบางแห่ง หน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งขององค์กร
- ในบางกรณี ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านหรือบางท่านมีส่วนเกี่ยวข้องในการบริหารกิจการ แต่ในบางกรณี ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารอาจเป็นคนละบุคคลกัน
- ในบางกรณี ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นผู้รับผิดชอบในการอนุมัติงบประมาณเงินของกิจการ (ในบางกรณีผู้บริหารของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบ)

ก2. สำหรับกิจการหลาย ๆ แห่ง การกำกับดูแลเป็นหน้าที่ร่วมกันของคณะกรรมการกำกับดูแล เช่น คณะกรรมการของกิจการ คณะกรรมการกำกับดูแลกิจการ หุ้นส่วน เจ้าของกิจการ คณะกรรมการบริหาร สภาผู้ว่าราชการ ผู้รักษาผลประโยชน์ หรือบุคคลที่ทำหน้าที่เทียบเท่า อย่างไรก็ตาม สำหรับกิจการขนาดเล็กอาจมีบุคคลเพียงคนเดียวที่ทำหน้าที่ในการกำกับดูแล ตัวอย่างเช่น ผู้บริหารซึ่งเป็นเจ้าของกิจการแต่เพียงผู้เดียวและไม่มีเจ้าของกิจการอื่นหรือผู้ดูแลผลประโยชน์แต่เพียงผู้เดียว ในกรณีที่การกำกับดูแลเป็นความรับผิดชอบร่วมกัน กิจการอาจกำหนดให้มีกลุ่มย่อย เช่น คณะกรรมการตรวจสอบหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่ง เพื่อให้ความช่วยเหลือคณะกรรมการกำกับดูแลให้บรรลุความรับผิดชอบ หรือกิจการอาจกำหนดให้กลุ่มย่อยหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งมีความรับผิดชอบที่ระบุเฉพาะตามกฎหมายที่แตกต่างจากหน้าที่ความรับผิดชอบของคณะกรรมการกำกับดูแล

³ ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้า 40 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ซึ่งระบุว่ามีความรับผิดชอบในการอนุมัติตามความหมายที่กำหนดไว้ หมายถึง การมีอำนาจในการให้ข้อสรุปว่ารายงานทางการเงินทั้งหมด ซึ่งประกอบด้วยงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้องได้ถูกจัดทำขึ้น”

- ก3. เนื่องจากกิจการต่าง ๆ มีโครงสร้างการกำกับดูแลที่แตกต่างกัน มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ จึงไม่สามารถระบุเฉพาะสำหรับงานสอบบัญชีทุกงานถึงบุคคลหรือคณะบุคคลที่ผู้สอบบัญชี ต้องทำการสื่อสารถึงเรื่องที่ตรวจพบ รวมถึงในบางกรณีกรอบข้อบังคับของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง หรือสถานการณ์ของงานตรวจสอบไม่ได้ระบุอย่างชัดเจนถึงบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่เหมาะสม ที่ผู้สอบบัญชีต้องทำการสื่อสารด้วย ตัวอย่างเช่น กิจการที่ไม่ได้กำหนดโครงสร้างการกำกับดูแลไว้อย่างชัดเจน เช่น กิจการภายในครอบครัว องค์กรไม่แสวงหากำไร หรือองค์กรของรัฐ บางแห่ง ในกรณีดังกล่าวผู้สอบบัญชีอาจต้องหารือและหาข้อตกลงร่วมกับกิจการเกี่ยวกับ บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้องที่ผู้สอบบัญชีจะทำการสื่อสารด้วย โดยในการพิจารณา กำหนดบุคคลที่จะทำการสื่อสารด้วยนั้น ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจถึงโครงสร้างการกำกับดูแลและกระบวนการในกำกับดูแลของกิจการตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315⁴ ซึ่งบุคคลหรือคณะบุคคลที่เหมาะสมที่จะทำการสื่อสารด้วยนั้น อาจแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับประเด็นที่จะทำการสื่อสาร
- ก4. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ได้รวมประเด็นเฉพาะที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้อง สื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล⁵ เมื่อกิจการเป็นกิจการภายในกลุ่ม บุคคลหรือคณะบุคคล ที่เหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจะสื่อสารด้วยนั้น จะขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของ งานตรวจสอบและประเด็นที่จะทำการสื่อสาร ในบางกรณีกิจการภายในกลุ่ม หลายกิจการอาจ ดำเนินธุรกิจประเภทเดียวกัน ภายใต้ระบบการควบคุมภายในระบบเดียวกัน และใช้วิธีปฏิบัติ ทางบัญชีวิธีเดียวกัน ในกรณีที่ผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลของกิจการภายในกลุ่มดังกล่าว เป็นชุดเดียวกัน (เช่น คณะกรรมการชุดเดียวกัน) เพื่อไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อน การสื่อสารใน ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่มต่าง ๆ อาจทำได้ในคราวเดียวกัน

การสื่อสารกับกลุ่มย่อยของผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

- ก5. ในการพิจารณาที่จะสื่อสารกับกลุ่มย่อยของผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล ผู้สอบบัญชีอาจต้อง พิจารณาถึงประเด็นต่อไปนี้
- ความรับผิดชอบที่เกี่ยวข้องของกลุ่มย่อยและคณะกรรมการกำกับดูแล
 - ลักษณะของประเด็นที่จะทำการสื่อสาร
 - กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

⁴ มาตรฐานบัญชี รหัส 315 “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ”

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 “ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึง งานของผู้สอบบัญชีอื่น” อ้างถึงย่อหน้าที่ 46-49

- กลุ่มย่อยมีอำนาจหน้าที่ในการดำเนินงานตามข้อมูลที่ได้รับการสื่อสารหรือไม่ และสามารถที่จะให้ข้อมูลหรือให้คำอธิบายเพิ่มเติมตามความต้องการของผู้สอบบัญชีหรือไม่
- ก6. ในการพิจารณาถึงความจำเป็นว่าจะต้องทำการสื่อสารในประเด็นต่าง ๆ กับคณะกรรมการกำกับดูแลแบบเต็มรูปแบบหรือเฉพาะบทสรุป ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาจากการประเมินของผู้สอบบัญชีว่ากลุ่มย่อยนั้นได้มีการสื่อสารกับคณะกรรมการกำกับดูแลในประเด็นที่เกี่ยวข้องอย่างมีประสิทธิภาพและอย่างเหมาะสมเพียงใด โดยผู้สอบบัญชีอาจกำหนดไว้อย่างชัดเจนในข้อตกลงการรับงานสอบบัญชีหากไม่ได้เป็นข้อห้ามตามกฎหมายว่าผู้สอบบัญชีมีสิทธิโดยชอบที่จะสื่อสารกับคณะกรรมการกำกับดูแลโดยตรงได้
- ก7. ในหลายประเทศกำหนดให้กิจการต้องมีคณะกรรมการตรวจสอบ (หรือกลุ่มย่อยอื่นที่ทำหน้าที่ลักษณะเดียวกันแต่อาจมีชื่อเรียกที่แตกต่างกัน) แม้ว่าอำนาจและหน้าที่เฉพาะอาจจะแตกต่างกัน การสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบ (ถ้ามี) นั้นถือเป็นองค์ประกอบสำคัญในการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ซึ่งหลักการของการกำกับดูแลที่ดีได้ระบุว่า
- ผู้สอบบัญชีจะได้รับเชิญเข้าร่วมในการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอ
 - ประธานคณะกรรมการตรวจสอบและกรรมการท่านอื่น ๆ ในคณะกรรมการตรวจสอบ (ในกรณีที่เกี่ยวข้อง) จะสื่อสารกับผู้สอบบัญชีเป็นระยะ ๆ
 - คณะกรรมการตรวจสอบจะประชุมร่วมกับผู้สอบบัญชี โดยไม่มีผู้บริหารของกิจการเข้าร่วมด้วยอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง

เมื่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านมีส่วนเกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

- ก8. ในบางกรณีผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านมีส่วนเกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการ และการนำข้อกำหนดของการสื่อสารไปใช้ได้มีการปรับเปลี่ยนโดยตระหนักถึงสถานะนั้น ในกรณีดังกล่าวการสื่อสารกับบุคคลหรือคณะบุคคลที่รับผิดชอบทางด้านการบริหารนั้นอาจไม่เพียงพอเสมือนการที่ผู้สอบบัญชีได้สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านด้วยตัวอย่างเช่น ในกิจการที่กรรมการทุกท่านของกิจการเกี่ยวข้องกับการบริหารงานของกิจการ ซึ่งกรรมการบางท่าน (เช่น กรรมการที่รับผิดชอบฝ่ายการตลาด) อาจไม่ทราบถึงเรื่องที่สำคัญที่ผู้สอบบัญชีได้ปรึกษาหารือกับกรรมการท่านอื่น (เช่น กรรมการที่รับผิดชอบต่อการจัดทำงบการเงิน)

เรื่องที่ต้องสื่อสาร

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)

ก9. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินมักจะถูกระบุไว้ในหนังสือรับงานสอบบัญชีหรือในหนังสือสัญญาในรูปแบบอื่น ๆ ที่เหมาะสมซึ่งระบุถึงข้อตกลงต่าง ๆ ในการรับงานสอบบัญชี การที่ผู้สอบบัญชีจัดทำสำเนาหนังสือรับงานสอบบัญชีหรือสัญญาในรูปแบบอื่น ๆ นี้ ให้แก่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล อาจเป็นวิธีการที่เหมาะสมวิธีหนึ่งที่จะสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงเรื่องต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งมุ่งเน้นการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ดังนั้นประเด็นต่าง ๆ ที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ต้องทำการสื่อสารรวมถึงเรื่องที่สำคัญที่เกิดจากการตรวจสอบงบการเงินซึ่งเกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการสอดส่องดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน
- ข้อเท็จจริงที่ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีไม่ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบวิธีปฏิบัติงาน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อระบุถึงเรื่องต่าง ๆ เพิ่มเติมที่จะต้องทำการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่ต้องทำการสื่อสารในประเด็นต่าง ๆ เฉพาะที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ ตามข้อตกลงกับกิจการ หรือตามข้อกำหนดเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชี ตัวอย่างเช่น มาตรฐานของหน่วยงานกำกับวิชาชีพบัญชีของแต่ละประเทศ (หากมี)

ก10. กฎหมายหรือข้อบังคับ ข้อตกลงกับกิจการ หรือข้อกำหนดเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีนั้นอาจกำหนดประเด็นที่กว้างกว่าในการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ตัวอย่างเช่น (ก) ข้อตกลงกับกิจการอาจจะระบุเรื่องเฉพาะที่ต้องสื่อสารที่เกิดจากบริการทางด้านอื่น ๆ ที่ไม่ใช่การตรวจสอบงบการเงินโดยสำนักงานหรือสำนักงานเครือข่ายของผู้สอบบัญชี (ข) ข้อบังคับของผู้สอบบัญชีภาครัฐอาจจะระบุเรื่องที่ต้องสื่อสารที่ผู้สอบบัญชีพบจากผลการปฏิบัติงานด้านอื่น เช่น การตรวจสอบเพื่อการวัดประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน

ขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

ก11. การสื่อสารเกี่ยวกับขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีนั้นอาจจะ

- (ก) ช่วยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการทำความเข้าใจผลการดำเนินงานของผู้สอบบัญชีได้ดียิ่งขึ้น รวมถึงได้หารือประเด็นของความเสี่ยงและแนวคิดเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญร่วมกับผู้สอบบัญชี และการระบุถึงเรื่องต่าง ๆ ที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจต้องการให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานเพิ่มเติม และ
- (ข) ช่วยผู้สอบบัญชีในการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการได้ดียิ่งขึ้น

- ก12. ในการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้ ผู้สอบบัญชีต้องดำเนินการด้วยความระมัดระวังโดยไม่มีการประนีประนอมเรื่องประสิทธิผลของการสอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกิจการที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลบางท่านหรือทั้งหมดมีส่วนเกี่ยวข้องในการบริหารกิจการด้วย ตัวอย่างเช่น การสื่อสารลักษณะและช่วงเวลาของวิธีการตรวจสอบอย่างรายละเอียดอาจส่งผลให้ประสิทธิผลของการสอบบัญชีลดลง เนื่องจากจะทำให้ผู้บริหารคาดเดาวิธีการตรวจสอบที่ใช้ได้
- ก13. เรื่องที่ทำการสื่อสารอาจรวมถึง
- วิธีการของผู้สอบบัญชีในการระบุถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญทั้งที่เกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด
 - วิธีการของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้อง
 - การนำแนวคิดความมีสาระสำคัญมาใช้ในงานสอบบัญชี⁶
- ก14. เรื่องการวางแผนอื่น ๆ ที่อาจจะเหมาะสมที่จะนำมาหารือร่วมกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลรวมถึง
- กรณีที่กิจการมีหน่วยงานตรวจสอบภายใน ขอบเขตของผู้สอบบัญชีที่จะใช้ผลงานของการตรวจสอบภายใน และวิธีการที่ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในจะสามารถทำงานร่วมกันอย่างดีที่สุดที่สุดในลักษณะที่เป็นประโยชน์และส่งเสริมซึ่งกันและกัน
 - มุมมองต่าง ๆ ของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับ
 - บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่จะต้องทำการสื่อสารด้วยตามโครงสร้างการกำกับดูแลของกิจการ
 - การแบ่งความรับผิดชอบระหว่างผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหาร
 - วัตถุประสงค์และกลยุทธ์ของกิจการ รวมถึงความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องที่อาจส่งผลให้มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
 - เรื่องที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลพิจารณาให้ความสำคัญเป็นพิเศษในระหว่างการสอบบัญชี และเรื่องต่าง ๆ ที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องการให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานเพิ่มเติม
 - การสื่อสารที่สำคัญกับหน่วยงานกำกับดูแลตามกฎหมาย
 - ประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลพิจารณาแล้วเห็นว่าอาจจะส่งผลกระทบต่อ การตรวจสอบงบการเงิน

⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 “ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี”

- ทศนคติ ความตระหนักและการดำเนินการของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลที่เกี่ยวข้องกับ (ก) การควบคุมภายในของกิจการและความสำคัญของการควบคุมดังกล่าวต่อกิจการ รวมถึงวิธีการที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลสอดส่องดูแลความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน และ (ข) การตรวจพบหรือโอกาสในการเกิดการทุจริต
- การดำเนินการของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการตอบสนองต่อพัฒนาการของมาตรฐานการบัญชี แนวปฏิบัติของการกำกับดูแลกิจการ กฎเกณฑ์ของตลาดหลักทรัพย์ และประเด็นอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง
- การตอบสนองของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่อการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีในครั้งก่อน ๆ

ก15. การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการวางแผนขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชี แต่ไม่ได้เปลี่ยนแปลงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการจัดทำแผนกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมและการวางแผนการตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

เรื่องที่สำคัญที่พบจากการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้า 16)

ก16. การสื่อสารประเด็นที่พบจากการสอบบัญชีนั้นอาจรวมถึงการร้องขอข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพื่อให้การรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีเสร็จสิ้น ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจขอคำยืนยันจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลว่ามีความเข้าใจที่ตรงกันในข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมหรือเหตุการณ์เฉพาะนั้น ๆ

แง่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญของวิธีปฏิบัติทางการบัญชี (อ้างถึงย่อหน้า 16(ก))

ก17. โดยทั่วไปแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินอนุญาตให้กิจการสามารถใช้การประมาณการทางบัญชี และการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินได้ การสื่อสารอย่างเปิดเผยและสร้างสรรค์เกี่ยวกับแง่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญของวิธีปฏิบัติทางบัญชีอาจรวมถึงข้อเสนอแนะที่เกี่ยวข้องกับการยอมรับได้ของวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เป็นที่สำคัญ ภาคผนวก 2 ระบุถึงเรื่องต่าง ๆ ที่อาจรวมในการสื่อสารนี้

อุปสรรคที่สำคัญที่พบในระหว่างการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้า 16(ข))

ก18. อุปสรรคที่สำคัญที่พบในระหว่างการสอบบัญชี อาจรวมถึงประเด็นต่อไปนี้

- ความล่าช้าที่สำคัญของผู้บริหารในการให้ข้อมูลตามที่ร้องขอ
- การจำกัดระยะเวลาที่สิ้นเกินความจำเป็นในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้แล้วเสร็จ
- การต้องใช้ความพยายามเกินกว่าที่คาดไว้อย่างมากเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

- การไม่ได้รับข้อมูลที่คาดว่าจะจัดหาได้
- ข้อจำกัดต่าง ๆ สำหรับผู้สอบบัญชีที่ผู้บริหารกำหนดขึ้น
- ความไม่เต็มใจของผู้บริหารเมื่อถูกร้องขอให้ประเมินหรือขยายการประเมินเพิ่มเติมเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

ในบางสถานการณ์ อุปสรรคต่าง ๆ ดังกล่าวอาจก่อให้เกิดการถูกจำกัดขอบเขตของการตรวจสอบ ซึ่งอาจนำไปสู่การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้สอบบัญชี⁷

เรื่องที่สำคัญที่หารือกับผู้บริหาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 16(ค)(1))

- ก19. เรื่องที่สำคัญที่ได้หารือหรือที่จะต้องหารือกับผู้บริหารอาจรวมถึงเรื่องต่าง ๆ ดังต่อไปนี้
- เงื่อนไขทางธุรกิจที่กระทบต่อกิจการ และแผนงานและกลยุทธ์ทางธุรกิจที่อาจส่งผลกระทบต่อความเสี่ยงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
 - ประเด็นต่าง ๆ ที่ผู้บริหารได้ขอคำปรึกษากับนักบัญชีอื่น ๆ ในเรื่องเกี่ยวกับการบัญชี หรือการสอบบัญชี
 - การปรึกษาหารือหรือการโต้ตอบที่เกี่ยวกับการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีในปีแรกหรือการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีเดิมที่เคยตรวจสอบในปีก่อน ๆ ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับวิธีปฏิบัติทางบัญชี การนำมาตรฐานการสอบบัญชีมาใช้ หรือค่าธรรมเนียมบริการสอบบัญชีหรือค่าธรรมเนียมบริการอื่น ๆ

เรื่องที่สำคัญอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 16 (ง))

- ก20. เรื่องที่สำคัญอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลในการสอดส่องดูแลกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน อาจหมายรวมถึงเรื่องต่าง ๆ เช่น การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือความไม่สม่ำเสมออย่างมีสาระสำคัญของข้อมูลที่อยู่ในงบการเงินที่ตรวจสอบซึ่งได้รับการแก้ไขแล้ว

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 17)

- ก21. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง โดยรวมถึงข้อกำหนดต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน⁸

⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 14

ก22. การสื่อสารเรื่องความสัมพันธ์ และเรื่องอื่น ๆ รวมถึงมาตรการป้องกันต่าง ๆ นั้น อาจจะแตกต่างกันตามสถานการณ์ของงาน แต่โดยทั่วไปจะกำหนดถึง

- (ก) อุปสรรคต่อความเป็นอิสระ โดยอาจแบ่งเป็นอุปสรรคที่เกี่ยวกับผลประโยชน์ส่วนตัว อุปสรรคที่เกี่ยวกับการสอบทานผลงานตนเอง อุปสรรคที่เกี่ยวกับสิ่งที่ตนเป็นผู้สนับสนุน อุปสรรคที่เกี่ยวกับความคุ้นเคยสนิทสนม และอุปสรรคที่เกี่ยวกับการถูกข่มขู่
- (ข) มาตรการป้องกันที่กำหนดขึ้นโดยองค์กรทางวิชาชีพ กฎหมายหรือข้อบังคับ มาตรการป้องกันภายในกิจการ และมาตรการป้องกันของระบบหรือกระบวนการภายในของสำนักงานสอบบัญชีเอง

การสื่อสารตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 17(ก) อาจรวมถึงการละเมิดหรือฝ่าฝืนข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และการดำเนินการหรือข้อเสนอการดำเนินการใด ๆ ที่จะแก้ไข

ก23. ข้อกำหนดในการสื่อสารที่เกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีที่ใช้สำหรับกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์อาจเกี่ยวข้องกับกรณีของกิจการอื่นบางกิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจการซึ่งอาจเกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียสาธารณะที่สำคัญ เนื่องจากธุรกิจของกิจการ ขนาดหรือสถานะของกิจการที่เกี่ยวข้องกับผู้มีส่วนได้เสียในวงกว้าง ตัวอย่างของกิจการที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แต่อาจเป็นการเหมาะสมที่จะสื่อสารเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เช่น หน่วยงานภาครัฐ สถาบันการเงินที่ให้สินเชื่อ บริษัทประกันภัย และกองทุนบำเหน็จบำนาญ อย่างไรก็ตาม อาจจะมีสถานการณ์ที่การสื่อสารเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีอาจไม่จำเป็น ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านได้รับการแจ้งข้อเท็จจริงที่เกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีผ่านทางกิจกรรมการบริหารแล้ว กรณีดังกล่าวนี้อาจจะเกิดขึ้นได้ในกิจการที่เจ้าของกิจการเป็นผู้บริหารด้วย และสำนักงานสอบบัญชีและสำนักงานเครือข่ายมีความเกี่ยวข้องกับกิจการที่นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงิน

เรื่องเพิ่มเติม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 3)

ก24. การสอดส่องดูแลการทำงานของผู้บริหารโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลนั้นรวมถึงการทำให้มั่นใจว่ากิจการได้มีการออกแบบ นำไปปฏิบัติ และรักษาไว้ซึ่งการควบคุมภายในที่เหมาะสมเกี่ยวกับความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน และการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

- ก25. ผู้สอบบัญชีอาจตระหนักถึงเรื่องเพิ่มเติม ซึ่งอาจไม่จำเป็นต้องเกี่ยวข้องกับการสอดส่องดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน แต่เป็นเรื่องที่เป็นไปได้ว่าจะมีความสำคัญต่อความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในติดตามการสอดส่องดูแลทิศทางด้านกลยุทธ์ของกิจการ หรือมีความสำคัญต่อภาวะของกิจการในความรับผิดชอบต่อหน้าที่ เรื่องต่าง ๆ เหล่านี้อาจรวมถึง ตัวอย่างเช่น ประเด็นที่สำคัญเกี่ยวกับโครงสร้างหรือกระบวนการในการกำกับดูแล และการตัดสินใจหรือการดำเนินการที่สำคัญโดยผู้บริหารระดับสูงโดยไม่ได้รับการอนุมัติอย่างเหมาะสม
- ก26. ในการกำหนดว่าจะต้องทำการสื่อสารเรื่องอื่น ๆ เพิ่มเติมกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลหรือไม่นั้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาหรือเรื่องลักษณะดังกล่าวที่ผู้สอบบัญชีพบกับผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมเว้นเสียแต่ว่าสถานการณ์ไม่เหมาะสมที่จะสื่อสาร
- ก27. หากมีการสื่อสารเรื่องเพิ่มเติม อาจเป็นการเหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีจะสื่อสารให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลตระหนักว่า
- (ก) การระบุถึงและการสื่อสารในเรื่องดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี
 - (ข) ไม่มีการใช้วิธีการตรวจสอบเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากที่จำเป็นต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี
 - (ค) ไม่มีการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อระบุว่าเรื่องดังกล่าวอื่น ๆ มีอยู่จริงหรือไม่

กระบวนการสื่อสาร

การสร้างกระบวนการสื่อสาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 18)

- ก28. การสื่อสารที่ชัดเจนเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้ และเนื้อหาสาระทั่วไปที่คาดว่าจะทำการสื่อสารจะช่วยเสริมสร้างพื้นฐานของการสื่อสารแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพ
- ก29. ประเด็นที่อาจช่วยเสริมสร้างการสื่อสารแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงการพิจารณาหรือในเรื่อง ต่อไปนี้
- วัตถุประสงค์ของการสื่อสาร เมื่อมีการกำหนดวัตถุประสงค์ที่ชัดเจน ผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลจะสามารถทำความเข้าใจที่ตรงกันได้ดีกว่าในประเด็นปัญหาต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการดำเนินการที่คาดหวังจากกระบวนการสื่อสารดังกล่าว
 - รูปแบบที่จะทำการสื่อสาร
 - บุคคลหรือคณะบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและในกลุ่มผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลที่จะทำการสื่อสารกันในเรื่องเฉพาะ

- ความคาดหวังของผู้สอบบัญชีที่การสื่อสารจะเป็นแบบสองทางและความคาดหวังว่าผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลจะทำการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีเมื่อมีประเด็นที่พิจารณาว่าเกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ตัวอย่างเช่น การตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ที่อาจส่งผลกระทบต่อสำคัญต่อลักษณะ ช่วงเวลาและขอบเขตของกระบวนการสอบบัญชี ข้อสงสัยหรือการตรวจพบการทุจริต และข้อกังวลเกี่ยวกับความซื่อสัตย์และความสามารถของผู้บริหารระดับสูง
- กระบวนการในการดำเนินการและการรายงานผลในเรื่องที่ได้รับการสื่อสารจากผู้สอบบัญชี
- กระบวนการในการดำเนินการหรือการรายงานผลในเรื่องที่ได้รับการสื่อสารจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

ก30. กระบวนการในการสื่อสารนั้นจะแตกต่างกันตามแต่ละสถานการณ์ ซึ่งรวมถึงขนาดและโครงสร้างการกำกับดูแลของแต่ละกิจการ วิธีการปฏิบัติงานของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และมุมมองของผู้สอบบัญชีในการให้ความสำคัญต่อเรื่องต่าง ๆ ที่สื่อสาร ดังนั้น อุปสรรคในการสร้างการสื่อสารแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพอาจเป็นการบ่งชี้ว่าการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลนั้นไม่เพียงพอตามวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี (โปรดดูย่อหน้าที่ ก44)

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก31. ในการสอบบัญชีกิจการขนาดเล็ก ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลโดยใช้รูปแบบที่ซับซ้อนน้อยกว่ากิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์หรือกิจการขนาดใหญ่

การสื่อสารกับผู้บริหาร

ก32. ผู้สอบบัญชีอาจปรึกษาหารือในหลาย ๆ เรื่อง กับผู้บริหารของกิจการในระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยปกติ ซึ่งรวมถึงเรื่องต่าง ๆ ที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้ต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล การปรึกษาหารือดังกล่าวจะช่วยย้ถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารในการดำเนินงานของกิจการ รวมถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารเฉพาะในการจัดทำงบการเงิน

ก33. ก่อนที่จะทำการสื่อสารเรื่องต่าง ๆ กับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้สอบบัญชีอาจปรึกษาหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหารของกิจการ เว้นแต่ในกรณีที่ไม่เหมาะสม ตัวอย่างเช่น อาจเป็นการไม่เหมาะสมที่จะหารือข้อสงสัยที่เกี่ยวกับความสามารถหรือความซื่อสัตย์ของผู้บริหารกับผู้บริหาร การปรึกษาหารือเบื้องต้นกับผู้บริหารนั้น นอกจากจะเป็นการเข้าถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจชี้แจงข้อเท็จจริงและประเด็นปัญหา และให้โอกาสแก่ผู้บริหารในการให้ข้อมูลและคำอธิบายเพิ่มเติม เช่นเดียวกันกับกรณีที่กิจการมีหน่วยงานตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีอาจปรึกษาหารือกับหน่วยงานตรวจสอบภายในก่อนที่จะทำการสื่อสารกับผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

การสื่อสารกับบุคคลที่สาม

ก34. ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจประสงค์ให้สำเนาเอกสารการสื่อสารของผู้สอบบัญชีกับบุคคลที่สาม ตัวอย่างเช่น สถาบันการเงินหรือหน่วยงานกำกับดูแล ในบางกรณีการเปิดเผยข้อมูลให้แก่บุคคลที่สามอาจผิดกฎหมายหรือไม่เหมาะสม ดังนั้นหากมีการให้เอกสารการสื่อสารที่จัดทำสำหรับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลแก่บุคคลที่สาม อาจมีความสำคัญตามแต่ละสถานการณ์ที่ต้องแจ้งกับบุคคลที่สามให้ทราบว่า การสื่อสารนั้นไม่ได้ถูกจัดเตรียมขึ้นสำหรับบุคคลที่สามเหล่านั้น ตัวอย่างเช่น การระบุไว้ในเอกสารการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ดังนี้

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

ก35. ในบางประเทศอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องดำเนินการตามกฎหมายและข้อบังคับ ดังตัวอย่างต่อไปนี้

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

ก36. หากไม่ได้มีการกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้ผู้สอบบัญชีต้องให้สำเนาเอกสารการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลแก่บุคคลที่สามแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจต้องได้รับความยินยอมจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลก่อนที่จะดำเนินการดังกล่าว

รูปแบบของการสื่อสาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 19-20)

ก37. การสื่อสารที่มีประสิทธิผลนั้นอาจทำได้โดยการนำเสนอที่มีแบบแผนและโดยรายงานที่จัดทำขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษร การสื่อสารที่ซับซ้อนน้อยกว่ารวมถึงการปรึกษาหารือต่าง ๆ ด้วย ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารเรื่องต่าง ๆ นอกเหนือจากที่กำหนดไว้ตามย่อหน้าที่ 19 และ 20 ทั้งโดยวาจาหรือลายลักษณ์อักษร โดยการสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรนั้นอาจรวมถึงหนังสือรับงานสอบบัญชีที่ให้กับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลด้วย

ก38. นอกเหนือจากความสำคัญของเรื่องเฉพาะที่จะสื่อสารแล้ว รูปแบบของการสื่อสาร (เช่น การสื่อสารโดยวาจาหรือเป็นลายลักษณ์อักษร การสื่อสารเนื้อหาโดยละเอียดหรือโดยสรุป และลักษณะการสื่อสารที่มีรูปแบบหรือไม่มีรูปแบบหรือไม่) อาจขึ้นอยู่กับปัจจัยดังต่อไปนี้

- เรื่องเหล่านั้นได้รับการแก้ไขจนเป็นที่น่าพอใจหรือไม่
- ผู้บริหารได้เคยสื่อสารในประเด็นเหล่านั้นแล้วหรือไม่
- ขนาด โครงสร้างการดำเนินงาน สภาพแวดล้อมการควบคุม และโครงสร้างทางกฎหมายของกิจการ
- ในกรณีของการตรวจสอบบัญชีงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปด้วยหรือไม่
- ข้อกำหนดทางกฎหมาย ในบางประเทศการสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นรูปแบบที่ถูกกำหนดไว้ตามกฎหมายของประเทศนั้น ๆ
- ความคาดหวังของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล รวมถึงการจัดการให้มีการประชุมหรือการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีเป็นระยะ ๆ
- จำนวนครั้งของการสื่อสารและบทสนทนาที่ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของสมาชิกในหน่วยงานกำกับดูแลหรือไม่

ก39. เมื่อผู้สอบบัญชีได้ปรึกษาหารือในเรื่องที่สำคัญกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพียงท่านเดียว ตัวอย่างเช่น ประธานของคณะกรรมการตรวจสอบ อาจเป็นการเหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปเรื่องดังกล่าวไว้ในการสื่อสารครั้งต่อ ๆ ไป เพื่อให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านได้มีข้อมูลที่ครบถ้วนและเท่าเทียมกัน

ช่วงเวลาของการสื่อสาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 21)

ก40. ช่วงเวลาที่เหมาะสมในการสื่อสารจะแตกต่างกันตามแต่ละสถานการณ์ของงาน ซึ่งสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องนั้นรวมถึงความสำคัญและลักษณะของแต่ละเรื่อง และแนวทางการดำเนินการที่คาดหวังให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลดำเนินการ ตัวอย่างเช่น

- การสื่อสารเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนการตรวจสอบ โดยมากอาจสื่อสารในช่วงเริ่มต้นของงานสอบบัญชี และสำหรับการสอบบัญชีในครั้งแรกการสื่อสารเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนอาจรวมเป็นส่วนหนึ่งของข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี
- อาจเป็นการเหมาะสมที่จะสื่อสารอุปสรรคที่สำคัญที่พบในระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยเร็วที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้หากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลสามารถที่จะให้ความช่วยเหลือแก่ผู้สอบบัญชีในการแก้ไขอุปสรรคนั้น หรือหากมีความเป็นไปได้ที่อุปสรรคนั้นจะนำไปสู่การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ในทำนองเดียวกัน ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารโดยวาทะกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลโดยเร็วที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ถึงข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายในที่สำคัญที่ผู้สอบบัญชีได้ตรวจพบก่อนที่จะทำการสื่อสารประเด็นเหล่านั้นเป็นลายลักษณ์อักษรตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265⁹ ในการสื่อสารเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี อาจเป็นการเหมาะสมที่จะสื่อสารเมื่อมีการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญเกี่ยวกับอุปสรรคของความเป็นอิสระและมาตรการป้องกันที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น เมื่อผู้สอบบัญชีรับงานบริการอื่น ๆ ที่ไม่ใช้การสอบบัญชี และเมื่อผลสรุปของการปรึกษาหารือ ช่วงเวลาในการปรึกษาหารือหรือผลสรุปดังกล่าวอาจจะเป็นช่วงเวลาที่เหมาะสมที่จะสื่อสารในประเด็นที่ตรวจพบจากการตรวจสอบด้วย ประเด็นดังกล่าวรวมถึงมุมมองของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวกับแง่มุมเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ
- ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีทั้งในกรณีตรวจสอบงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปและงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ควรจะมีการประสานงานกันเรื่องช่วงเวลาของการสื่อสาร

ก41. ปัจจัยอื่น ๆ ที่อาจเกี่ยวข้องกับการกำหนดช่วงเวลาของการสื่อสารรวมถึง

- ขนาด โครงสร้างการดำเนินงาน สภาพแวดล้อมการควบคุม และโครงสร้างทางกฎหมายของกิจการที่ถูกตรวจสอบ
- ข้อผูกพันทางกฎหมายในการสื่อสารบางเรื่องภายในกรอบเวลาที่กำหนด
- ความคาดหวังของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล รวมถึงการจัดการประชุมหรือการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีเป็นระยะ ๆ

⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 ย่อหน้าที่ 9 และ ก14

- ช่วงเวลาที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบบางเรื่อง ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้ตรวจสอบบางเรื่องเป็นการเฉพาะได้ทันเวลาเพื่อการดำเนินการป้องกัน (เช่น การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย) แต่การสื่อสารในเรื่องดังกล่าวอาจส่งผลทำให้สามารถดำเนินการแก้ไขปัญหาต่อไปได้

ความเพียงพอของกระบวนการสื่อสาร (อ้างอิงย่อหน้า 22)

ก42. ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องออกแบบวิธีการตรวจสอบเป็นการเฉพาะเพื่อสนับสนุนการประเมินผล การสื่อสารแบบสองทางระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล แต่การประเมินผลนั้นอาจจะเกิดจากการสังเกตการณ์ผลจากการปฏิบัติงานตามวัตถุประสงค์อื่น ๆ ของการสอบบัญชี ซึ่งการสังเกตการณ์ดังกล่าวรวมถึง

- ความเหมาะสมและการทันต่อเวลาในการดำเนินการของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เพื่อตอบสนองต่อเรื่องที่คุณสอบบัญชีนำเสนอ หากเรื่องที่สำคัญที่คุณสอบบัญชีได้นำเสนอในการสื่อสารครั้งก่อนไม่ได้รับการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีควรดำเนินการสอบถามถึงเหตุผลของการไม่ดำเนินการแก้ไขให้เหมาะสม และผู้สอบบัญชีควรพิจารณานำเสนอประเด็นดังกล่าวซ้ำอีกครั้งหนึ่ง ทั้งนี้เพื่อหลีกเลี่ยงความเสี่ยงที่ว่าผู้สอบบัญชีได้แสดงให้เห็นความรู้สึกว่าตนพอใจว่าประเด็นนั้นได้มีการพิจารณาอย่างเพียงพอแล้ว หรือประเด็นดังกล่าวไม่ได้มีความสำคัญอีกต่อไป
- การแสดงให้เห็นถึงความเปิดกว้างของผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการสื่อสารกับผู้สอบบัญชี
- ความเต็มใจและความสามารถของผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการประชุมกับผู้สอบบัญชีโดยที่ไม่มีผู้บริหารร่วมอยู่ด้วย
- การแสดงให้เห็นถึงความสามารถของผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการทำความเข้าใจอย่างเต็มที่ในประเด็นที่นำเสนอโดยผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น ความเข้าใจในรายละเอียดของปัญหาหรือประเด็นที่นำเสนอต่อผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และการตั้งคำถามต่อข้อเสนอแนะที่เสนอให้แก่ผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- อุปสรรคในการสร้างความเข้าใจที่ตรงกันระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับรูปแบบ ช่วงเวลาและเนื้อหาโดยทั่วไปที่จะทำการสื่อสาร
- สำหรับกิจการที่ผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลบางท่านหรือทุกท่านเกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการ การแสดงให้เห็นถึงความตระหนักของผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลว่าประเด็นที่ปรึกษาหารือกับผู้สอบบัญชีกระทบต่อความรับผิดชอบในการกำกับดูแลโดยรวมและความรับผิดชอบในการบริหารอย่างไร
- การสื่อสารแบบสองทางระหว่างผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้สอบบัญชีเป็นไปตามกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องหรือไม่

ก43. ตามที่ได้ระบุในย่อหน้าที่ 4 การสื่อสารแบบสองทางที่มีประสิทธิผลจะเป็นการช่วยเหลือทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 ได้ระบุเพิ่มเติมถึงความร่วมมือของผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ซึ่งรวมถึงการติดต่อประสานงานกับหน่วยงานตรวจสอบภายใน (หากมี) และผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นองค์ประกอบหนึ่งของสภาพแวดล้อมการควบคุม¹⁰ ของกิจการ การสื่อสารแบบสองทางที่ไม่เพียงพออาจเป็นการแสดงให้เห็นถึงสภาพแวดล้อมการควบคุมที่ไม่น่าพอใจ และอาจส่งผลกระทบต่อประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชี รวมถึงความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน

ก44. หากการสื่อสารแบบสองทางระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่เพียงพอและสถานการณ์ดังกล่าวไม่สามารถแก้ไขได้ ผู้สอบบัญชีอาจดำเนินการดังต่อไปนี้

- แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากการถูกจำกัดขอบเขต
- ขอคำแนะนำทางกฎหมายเกี่ยวกับผลของการดำเนินการที่แตกต่างไป
- สื่อสารกับบุคคลที่สาม (เช่น หน่วยงานกำกับดูแล) หรือหน่วยงานที่มีอำนาจในระดับที่สูงกว่าในโครงสร้างการกำกับดูแลที่อยู่ภายนอกกิจการ เช่น เจ้าของกิจการ (ผู้ถือหุ้นในการประชุมสามัญ) หรือรัฐมนตรีกระทรวงที่รับผิดชอบหรือรัฐสภาในกรณีของภาครัฐ
- ถอนตัวจากงานสอบบัญชีหากข้อกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอนุญาตให้สามารถดำเนินการได้

เอกสารหลักฐาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23)

ก45. เอกสารหลักฐานของการสื่อสารทางวาจา อาจรวมถึงสำเนารายงานการประชุมที่จัดทำโดยกิจการที่จัดเก็บไว้เป็นส่วนหนึ่งของเอกสารหลักฐานการสอบบัญชี หากรายงานการประชุมนั้นได้มีการบันทึกเนื้อหาการสื่อสารอย่างเหมาะสม

¹⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 ย่อหน้าที่ ก70

ภาคผนวก 1
(อ้างอิงย่อหน้าที่ 3)

ข้อกำหนดเฉพาะที่ระบุในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่อ้างอิงการสื่อสารกับผู้มีส่วนได้เสียในการกำกับดูแล

ภาคผนวกนี้ระบุถึงย่อหน้าที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1¹¹ และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557 และ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 ตามลำดับ ที่ระบุถึงการสื่อสารประเด็นเฉพาะกับผู้มีส่วนได้เสียในการกำกับดูแล รายชื่อมาตรฐานต่อไปนี้ไม่ได้เป็นการทดแทนการพิจารณาข้อกำหนดและการนำไปใช้และคำอธิบายเพิ่มเติมที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับต่าง ๆ

- มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 “การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง” ย่อหน้าที่ 30(ก)
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 21 38(ค)(1) และ 40-42
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 “การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 14 ย่อหน้าที่ 19 และย่อหน้าที่ 22-24
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 “การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีส่วนได้เสียในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ” ย่อหน้าที่ 9
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 12-13
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 “การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก” ย่อหน้าที่ 9
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 510 “การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก” ย่อหน้าที่ 7
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน” ย่อหน้าที่ 27
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 “เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 7(ข) (ค) ย่อหน้าที่ 10(ก) ย่อหน้าที่ 13(ข) ย่อหน้าที่ 14(ก) และย่อหน้าที่ 17
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 “การดำเนินงานต่อเนื่อง” ย่อหน้าที่ 23
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น” ย่อหน้าที่ 49

¹¹ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 เรื่อง การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง



- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 12 ย่อหน้าที่ 14 ย่อหน้าที่ 19(ก) และย่อหน้าที่ 28
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 “วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 9
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 710 “ข้อมูลเปรียบเทียบ – ตัวเลขเปรียบเทียบและงบการเงินเปรียบเทียบ” ย่อหน้าที่ 18
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่นในเอกสารที่รวมงบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว” ย่อหน้าที่ 10 ย่อหน้าที่ 13 และย่อหน้าที่ 16

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก 2

(อ้างอิงย่อหน้าที่ 16(ก) และ ก17)

แง่มุมเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางบัญชี

การสื่อสารตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้า 16(ก) และคำอธิบายเพิ่มเติมในย่อหน้า ก17 อาจรวมถึงประเด็นดังต่อไปนี้

นโยบายบัญชี

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

การประมาณการทางบัญชี

- สำหรับรายการบัญชีที่การประมาณการทางบัญชีมีความสำคัญ ประเด็นปัญหาที่จะต้องหารือตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540¹² รวมถึงตัวอย่างเช่น
 - การระบุถึงรายการที่มีการประมาณการทางบัญชีโดยผู้บริหาร
 - กระบวนการในการประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร
 - ความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

¹² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 “การตรวจสอบการประมาณการทางบัญชีรวมทั้งการประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง”

- ข้อบ่งชี้ถึงโอกาสที่ผู้บริหารจะเกิดความลำเอียง
- การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนในการประมาณการทางบัญชีในงบการเงิน

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

- ประเด็นปัญหาต่าง ๆ และการใช้ดุลยพินิจที่เกี่ยวข้องในการจัดทำกรเปิดเผยข้อมูลที่อ่อนไหวในงบการเงิน (ตัวอย่างเช่น การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้ ผลตอบแทนกรรมการและผู้บริหาร การดำเนินงานต่อเนื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินและประเด็นปัญหาที่อาจเกิดขึ้น)
- ภาพรวมของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่เป็นกลาง สม่าเสมอและชัดเจน

ประเด็นอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

- ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่องบการเงินที่มาจากความเสี่ยงที่สำคัญ ฐานะและความไม่แน่นอนต่าง ๆ เช่น ข้อพิพาททางกฎหมายที่อยู่ในระหว่างการพิจารณา ที่ต้องเปิดเผยไว้ในงบการเงิน
- ขอบเขตที่งบการเงินจะได้รับผลกระทบจากรายการที่ไม่ปกติ รวมถึงรายการหรือจำนวนเงินที่ไม่ได้เกิดขึ้นบ่อยที่รับรู้ไว้ระหว่างงวดบัญชี รวมถึงขอบเขตที่รายการดังกล่าวได้ถูกแยกการเปิดเผยข้อมูลไว้ในท้ายงบการเงิน
- ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สิน รวมถึงปัจจัยพื้นฐานของกิจการที่ใช้ในการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์และสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนในการสื่อสารอาจอธิบายว่ามีการเลือกปัจจัยที่กระทบต่อมูลค่าตามบัญชีอย่างไรและการเลือกใช้ปัจจัยอื่นจะมีผลกระทบต่องบการเงินอย่างไร
- การเลือกแก้ไขรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในรายงานทางการเงิน ตัวอย่างเช่น การแก้ไขรายงานทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเฉพาะรายการที่ส่งผลให้รายได้ของกิจการเพิ่มขึ้นในงวดบัญชีนั้น แต่ไม่แก้ไขรายการทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ส่งผลกระทบต่อรายได้ในงวดบัญชีนั้นลดลง