



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600

ข้อพิจารณาพิเศษ - การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ
รวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
จัดทำขึ้นโดย คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี
ซึ่งได้ผ่านขั้นตอนการพิจารณาทุกขั้นตอนแล้ว



มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 600 - ข้อพิจารณาพิเศษ - การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น 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 600 - ข้อพิจารณาพิเศษ - การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 - ข้อพิจารณาพิเศษ - การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

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

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600

ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ รวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1-6
วันถือปฏิบัติ	7
วัตถุประสงค์	8
คำจำกัดความ	9-10
ข้อกำหนด	
ความรับผิดชอบ	11
การรับงานใหม่และการรับงานต่อเนื่อง	12-14
กลยุทธ์การตรวจสอบโดยรวมและแผนการตรวจสอบ	15-16
การทำความเข้าใจกลุ่มกิจการ กิจการภายในกลุ่มและสภาพแวดล้อมของ กลุ่มกิจการ	17-18
การทำความเข้าใจผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม	19-20
ความมีสาระสำคัญ	21-23
การตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้	24-31
กระบวนการจัดทำงบการเงินรวม	32-37
เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน	38-39
การติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม	40-41
การประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ	42-45
การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของ กลุ่มกิจการ	46-49
เอกสารหลักฐาน	50

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

กิจการภายในกลุ่มซึ่งขึ้นอยู่กับ การตรวจสอบตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือ

เหตุผลอื่น	ก1
คำจำกัดความ	ก2-ก7
ความรับผิดชอบ	ก8-ก9
การรับงานใหม่และการรับงานต่อเนื่อง	ก10-ก21
กลยุทธ์การตรวจสอบโดยรวมและแผนการตรวจสอบ	ก22
การทำความเข้าใจกลุ่มกิจการ กิจการภายในกลุ่มและสภาพแวดล้อมของ กลุ่มกิจการ	ก23-ก31
การทำความเข้าใจผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม	ก32-ก41
ความมีสาระสำคัญ	ก42-ก46
การตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ประเมินไว้	ก47-ก55
กระบวนการจัดทำงบการเงินรวม	ก56
การติดต่อกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม	ก57-ก60
การประเมินความเหมาะสมอย่างเพียงพอของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ	ก61-ก63
การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารกลุ่มกิจการและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของ กลุ่มกิจการ	ก64-ก66
ภาคผนวก 1 ตัวอย่างการแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข กรณีที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ตรวจสอบกลุ่มกิจการไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่ เหมาะสมอย่างเพียงพอ ซึ่งใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็น การตรวจสอบกลุ่มกิจการ	
ภาคผนวก 2 ตัวอย่างของสถานการณ์ที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ได้มาซึ่งความเข้าใจในกลุ่มกิจการ	
ภาคผนวก 3 ตัวอย่างของเงื่อนไขหรือเหตุการณ์ ซึ่งอาจแสดงถึงความเสี่ยงของ การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงิน ของกลุ่มกิจการ	
ภาคผนวก 4 ตัวอย่างคำยืนยันของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม	
ภาคผนวก 5 ข้อกำหนดและข้อมูลเพิ่มเติมที่รวมอยู่ในหนังสือคำสั่งของกลุ่ม ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบของกลุ่มกิจการ	

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 เรื่อง “ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่อง “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ใช้กับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ และกล่าวถึงข้อพิจารณาพิเศษ ซึ่งใช้กับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ โดยเฉพาะข้อพิจารณาซึ่งเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
2. ผู้สอบบัญชีอาจพบว่ามาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ เป็นประโยชน์เมื่อผู้สอบบัญชีเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีอื่นในการตรวจสอบงบการเงินซึ่งไม่ใช่งบการเงินกลุ่มกิจการ โดยปรับเปลี่ยนตามสถานการณ์เท่าที่จำเป็น ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจนำผู้สอบบัญชีอื่นมาเพื่อร่วมการสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ หรือการตรวจนับสินทรัพย์ถาวรที่อยู่ในสถานที่ที่ห่างไกล
3. ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจถูกกำหนดโดยกฎหมาย ข้อบังคับหรือเพื่อเหตุผลอื่น ให้แสดงความเห็นการตรวจสอบต่องบการเงินของกิจการภายในกลุ่มกิจการหนึ่ง กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบของกลุ่มกิจการอาจตัดสินใจใช้หลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นการตรวจสอบต่องบการเงินของกิจการภายในกลุ่ม เป็นหลักฐานการสอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ อย่างไรก็ตาม ข้อกำหนดของมาตรฐานฉบับนี้ยังคงนำมาใช้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1)
4. ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220¹ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานของกลุ่มกิจการ ต้องมั่นใจว่าผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการที่ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ รวมถึงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีความรู้และความสามารถที่เหมาะสม ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานของกลุ่มกิจการมีความรับผิดชอบในการสั่งการ การควบคุมงาน และการปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการด้วยเช่นกัน
5. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานของกลุ่มกิจการใช้ข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 โดยไม่คำนึงว่ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบของกลุ่มกิจการหรือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติงานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มหรือไม่ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ช่วยให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานของกลุ่มกิจการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ในขณะที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติงานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 “การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 14 และ 15

6. ความเสี่ยงในการสอบบัญชี เป็นผลมาจากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญต่อการเงิน และความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะตรวจไม่พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าว² ในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ความเสี่ยงในการสอบบัญชี รวมถึง ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจตรวจไม่พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งเป็นสาเหตุในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อการเงินของกลุ่มกิจการ และความเสี่ยงที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบของกลุ่มกิจการอาจตรวจไม่พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อธิบายถึงสถานการณ์ที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบของกลุ่มกิจการพิจารณาเมื่อกำหนด ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของความเกี่ยวข้องกับวิธีการประเมินความเสี่ยงและวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม ซึ่งปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม วัตถุประสงค์ของความเกี่ยวข้องนี้คือการได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่อการเงินของกลุ่มกิจการ

วันถือปฏิบัติ

7. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่อง “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 32

วัตถุประสงค์

8. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ
- (ก) เพื่อพิจารณาว่าจะเป็นผู้สอบบัญชีของงบการเงินของกลุ่มกิจการหรือไม่
 - (ข) ถ้าเป็นผู้สอบบัญชีของงบการเงินของกลุ่มกิจการ
 - (1) เพื่อติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอย่างชัดเจนเกี่ยวกับขอบเขตและเวลา ของงานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินซึ่งเกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่ม และข้อตรวจพบ
 - (2) เพื่อได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มและกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม เพื่อแสดงความเห็นว่างบการเงินกลุ่มกิจการในส่วนที่มีสาระสำคัญทั้งหมดถูกจัดทำโดยสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้หรือไม่

คำจำกัดความ

9. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- (ก) กิจการภายในกลุ่ม หมายถึง กิจการหรือกิจกรรมทางธุรกิจ ซึ่งผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มจัดทำข้อมูลทางการเงินซึ่งรวมอยู่ในงบการเงินของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2-ก4)
 - (ข) ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม หมายถึง ผู้สอบบัญชีซึ่งปฏิบัติงานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่มเพื่อการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ตามการร้องขอของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก7)
 - (ค) ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม หมายถึง ผู้บริหารที่รับผิดชอบในการจัดทำข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม
 - (ง) ความมีสาระสำคัญของกิจการภายในกลุ่ม หมายถึง ความมีสาระสำคัญของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งกำหนดโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบของกลุ่มกิจการ
 - (จ) กลุ่มกิจการ หมายถึง กิจการภายในกลุ่มทั้งหมด ซึ่งข้อมูลทางการเงินรวมอยู่ในงบการเงินของกลุ่มกิจการ กลุ่มกิจการหนึ่งกลุ่มมีมากกว่าหนึ่งกิจการภายในกลุ่มเสมอ
 - (ฉ) การตรวจสอบกลุ่มกิจการ หมายถึง การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ
 - (ช) ความเห็นจากการตรวจสอบกลุ่มกิจการ หมายถึง การแสดงความเห็นจากการตรวจสอบต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ

- (ช) ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการ หมายถึง ผู้สอบบัญชีหรือบุคคลอื่นในสำนักงานซึ่งรับผิดชอบงานตรวจสอบ การปฏิบัติงาน และรายงานของผู้สอบบัญชีที่ต้องการเงินของกลุ่มกิจการซึ่งออกในนามของสำนักงาน กรณีที่มีผู้สอบบัญชีร่วมปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานร่วมและกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบร่วม คือ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการและกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่กล่าวถึงความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีร่วมหรืองานที่ซึ่งผู้สอบบัญชีร่วมปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับงานของผู้สอบบัญชีร่วมอื่น
 - (ฉ) กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ หมายถึง ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน รวมถึงผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการ และพนักงาน ซึ่งกำหนดกลยุทธ์การตรวจสอบกลุ่มกิจการโดยรวม ติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ปฏิบัติงานเกี่ยวกับกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม และประเมินข้อสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ
 - (ค) งบการเงินของกลุ่มกิจการ หมายถึง งบการเงินซึ่งรวมข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มมากกว่าหนึ่งกิจการภายในกลุ่ม คำว่า “งบการเงินกลุ่มกิจการ” รวมถึงการรวมงบการเงินโดยการรวมข้อมูลทางการเงิน ที่จัดทำโดยหลายกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งไม่มีบริษัทใหญ่แต่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน
 - (ข) ผู้บริหารของกลุ่มกิจการ หมายถึง ผู้บริหารที่รับผิดชอบสำหรับการจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการ
 - (ฅ) การควบคุมที่ระดับกลุ่ม หมายถึง การควบคุมที่ถูกออกแบบ นำไปปฏิบัติและคงไว้โดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ในการจัดทำรายงานทางการเงินของกลุ่มกิจการ
 - (ง) กิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ หมายถึง กิจการภายในกลุ่มกิจการหนึ่งที่กำหนดโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการว่า (1) โดยลำพังแล้วเป็นกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญทางการเงินต่อกลุ่มกิจการ หรือ (2) โดยลักษณะหรือสถานการณ์เฉพาะน่าจะมีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก5-ก6)
10. การอ้างอิง “แม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้” หมายถึง แม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้กับงบการเงินของกลุ่มกิจการ การอ้างอิง “กระบวนการจัดทำงบการเงินรวม” รวมถึง
- (ก) การรับรู้ การวัดมูลค่า การแสดงรายการ และการเปิดเผยข้อมูลของข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มในงบการเงินของกลุ่มกิจการโดยกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม การรวมกันตามสัดส่วน หรือวิธีส่วนได้เสียหรือวิธีราคาทุน และ
 - (ข) ผลจากการรวมงบการเงินของข้อมูลทางการเงินของหลายกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งไม่มีบริษัทใหญ่ แต่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ข้อกำหนด

ความรับผิดชอบ

11. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการมีความรับผิดชอบในการสั่งการ การควบคุมงาน และการปฏิบัติงานเกี่ยวกับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ และข้อกำหนดตามข้อบังคับและกฎหมายที่นำมาใช้ และการออกรายงานของผู้สอบบัญชีว่าเหมาะสมตามสถานการณ์หรือไม่³ ซึ่งเป็นผลให้รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินของกลุ่มกิจการจะต้องไม่อ้างถึงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม เว้นแต่กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดให้รวมการอ้างถึงดังกล่าว ถ้าการอ้างถึงดังกล่าวถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ รายงานของผู้สอบบัญชีจะต้องแสดงว่าการอ้างถึงมิได้ลดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการหรือสำนักงานของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการสำหรับการแสดงความเห็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก8-ก9)

การรับงานใหม่และการรับงานต่อเนื่อง

12. เพื่อปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการต้องให้ข้อสรุปว่าสามารถคาดหวังได้อย่างสมเหตุสมผลว่าจะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม และข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือไม่ เพื่อวัตถุประสงค์นี้ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องมีความเข้าใจเกี่ยวกับกลุ่มกิจการ กิจการภายในกลุ่มและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการว่ามีความเพียงพอที่จะกำหนดว่ากิจการภายในกลุ่มจะเป็นกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ ในขณะที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติงานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มดังกล่าว ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการต้องประเมินว่ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการจะสามารถมีส่วนเกี่ยวข้องกับงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเหล่านั้นตามขอบเขตที่จำเป็น เพื่อให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก10-ก12)
13. หากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการสรุปว่า
 - (ก) เป็นไปไม่ได้ที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการจะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเนื่องมาจากข้อจำกัดโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการ
 - (ข) ผลกระทบที่เป็นไปได้ของความไม่สามาถนี้จะส่งผลต่อการไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ⁴

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ย่อหน้าที่ 15

⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 เรื่อง “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการต้อง

- ในกรณีของงานใหม่ ไม่ควรรับงาน หรือในกรณีของการรับงานต่อเนื่อง ควรถอนตัวจากงาน หากการถอนตัวสามารถทำได้ภายใต้ข้อบังคับหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง หรือ
- ในกรณีที่กฎหมายหรือข้อบังคับห้ามผู้สอบบัญชีปฏิเสธงาน หรือกรณีที่มีการถอนตัวจากงานไม่สามารถทำได้ หลังจากที่ได้ปฏิบัติตามการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการตามขอบเขตที่เป็นไปได้แล้ว ต้องไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก13-ก19)

ข้อตกลงในงาน

14. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการต้องเห็นชอบกับข้อตกลงในงานสอบบัญชีกลุ่มกิจการ โดยสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210⁵ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก20-ก21)

กลยุทธ์การตรวจสอบโดยรวมและแผนการตรวจสอบ

15. กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องกำหนดกลยุทธ์การตรวจสอบกลุ่มกิจการโดยรวม และต้องพัฒนาแผนการตรวจสอบกลุ่มกิจการโดยสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300⁶
16. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการต้องสอบทานกลยุทธ์การตรวจสอบกลุ่มกิจการ โดยรวมและแผนการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก22)

การทำความเข้าใจกลุ่มกิจการ กิจการภายในกลุ่มและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ

17. ผู้สอบบัญชีถูกกำหนดให้ระบุและประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ⁷ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้อง
- (ก) ทำความเข้าใจเกี่ยวกับกลุ่มกิจการ กิจการภายในกลุ่มและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ รวมถึงการควบคุมที่ระดับกลุ่ม เพิ่มเติมจากความเข้าใจที่ได้มาระหว่างขั้นตอนการรับงานใหม่หรือการรับงานต่อเนื่อง
- (ข) ทำความเข้าใจเกี่ยวกับกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม รวมถึงคำสั่งที่ออกโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการถึงกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก23-ก29)

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 เรื่อง “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี”

⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 เรื่อง “การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 7-12

⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 เรื่อง “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญโดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ”

18. กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องมีความเข้าใจซึ่งเพียงพอต่อ
- (ก) การยืนยันหรือปรับปรุงการกำหนดเริ่มแรกของกิจการภายในกลุ่มที่น่าจะมีนัยสำคัญ
 - (ข) การประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินของกลุ่มกิจการ ไม่ว่าจะเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด⁸ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก30-ก31)

การทำความเข้าใจผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

19. ถ้ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ วางแผนที่จะขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติงานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มหนึ่ง กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องทำความเข้าใจในเรื่องต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก32-ก35)
- (ก) ผู้สอบบัญชีกิจการภายในกลุ่ม เข้าใจและจะปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ และมีความเป็นอิสระหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก37)
 - (ข) ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก38)
 - (ค) กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ สามารถมีส่วนเกี่ยวข้องในงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มตามขอบเขตที่จำเป็นเพื่อได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่
 - (ง) ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มดำเนินงานภายใต้สภาพแวดล้อมที่ข้อบังคับในการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีมีการนำมาใช้อย่างจริงจังหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก36)
20. ถ้าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไม่เป็นไปตามข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ หรือกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการมีความกังวลอย่างมากเกี่ยวกับสถานการณ์อื่นตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 19(ก) ถึง (ค) กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการควรได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอซึ่งเกี่ยวข้องกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มโดยไม่ต้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติงานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก39-ก41)

⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315

ความมีสาระสำคัญ

21. กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องพิจารณาถึงเรื่องดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก42)
 - (ก) ความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการโดยรวม เมื่อกำหนดกลยุทธ์การตรวจสอบกลุ่มกิจการโดยรวม
 - (ข) ในสถานการณ์เฉพาะของกลุ่มกิจการ ถ้าในงบการเงินของกลุ่มกิจการมี ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลใด มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งมีจำนวนเงินต่ำกว่าความมีสาระสำคัญของงบการเงินของกลุ่มกิจการโดยรวม ถูกคาดหวังอย่างสมเหตุสมผลว่ามีอิทธิพลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้ใช้ที่ยึดเกณฑ์ของงบการเงินกลุ่มกิจการ ระดับความมีสาระสำคัญต้องคำนึงถึงประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวนั้นด้วย
 - (ค) ความมีสาระสำคัญของกิจการภายในกลุ่ม สำหรับกิจการภายในกลุ่มซึ่งผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจะปฏิบัติงานตรวจสอบหรือสอบทานเพื่อวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ความมีสาระสำคัญของกิจการภายในกลุ่มต้องต่ำกว่าความมีสาระสำคัญของงบการเงินของกลุ่มกิจการ เพื่อลดความเป็นไปได้สำหรับกรณีที่ผลรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินกลุ่มกิจการทั้งที่ไม่ถูกแก้ไขและตรวจไม่พบสูงเกินกว่าความมีสาระสำคัญของงบการเงินกลุ่มกิจการโดยรวม ให้อยู่ในระดับต่ำอย่างเหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก43-ก44)
 - (ง) ขอบเขตการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ที่ไม่สามารถอ้างได้อย่างแน่ชัดว่าไม่สำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก45)

22. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจะปฏิบัติกรตรวจสอบเพื่อวัตถุประสงค์การตรวจสอบกลุ่มกิจการ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องประเมินความเหมาะสมของความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานซึ่งถูกกำหนดที่ระดับกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก46)

23. ถ้ากิจการภายในกลุ่มหนึ่งอยู่ภายใต้ข้อกำหนดการตรวจสอบตามกฎหมาย ข้อบังคับหรือเหตุผลอื่น และกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการตัดสินใจที่จะใช้การตรวจสอบนั้นเพื่อเป็นหลักฐานการสอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องพิจารณาว่า
 - (ก) ความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินของกิจการภายในกลุ่มโดยรวม และ
 - (ข) ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานที่ระดับกิจการภายในกลุ่ม
 เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้หรือไม่

การตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้

24. ผู้สอบบัญชีถูกกำหนดให้ ออกแบบและนำวิธีการตอบสนองที่เหมาะสมไปปฏิบัติเพื่อจัดการกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินที่ได้ประเมินไว้ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องระบุประเภทของงานที่ปฏิบัติโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ หรือปฏิบัติแทนโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มต่อข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม (ดูย่อหน้าที่ 26-29) กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องกำหนด ลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขต ในการเข้าไปมีส่วนร่วมในงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มด้วย (ดูย่อหน้าที่ 30-31)
25. ถ้า ลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขต ของงานที่ปฏิบัติเกี่ยวกับกระบวนการจัดทำทางการเงินรวมหรือข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มหลายส่วน ใช้เกณฑ์ที่คาดว่า การควบคุมที่ระดับกลุ่มนำไปใช้ปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ หรือถ้าวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในระดับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ได้ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องทดสอบหรือขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มทดสอบความมีประสิทธิภาพของการควบคุมเหล่านั้น

การกำหนดประเภทของงานที่ปฏิบัติเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 47)

กิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ

26. สำหรับกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญเนื่องจากความมีนัยสำคัญทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มนั้นต่อกลุ่มกิจการ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ หรือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่ทำการแทน ต้องปฏิบัติงานตรวจสอบข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มโดยใช้ความมีสาระสำคัญของกิจการภายในกลุ่ม
27. สำหรับกิจการภายในกลุ่มหนึ่งที่มีนัยสำคัญเนื่องจากอาจมีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ จากลักษณะหรือสถานการณ์เฉพาะ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ หรือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่ทำการแทน ต้องปฏิบัติงานตรวจสอบข้อใดข้อหนึ่งหรือมากกว่าดังต่อไปนี้
- (ก) ตรวจสอบข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มโดยใช้ความมีสาระสำคัญของกิจการภายในกลุ่ม

⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 เรื่อง “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”

- (ข) ตรวจสอบยอดคงเหลือทางบัญชี ประเภทของรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูล หนึ่งรายการ หรือมากกว่า ที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญที่อาจต้องบการเงินของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก48)
- (ค) ใช้วิธีการตรวจสอบที่กำหนด ที่เกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่อาจต้องบการเงินของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก49)

กิจการภายในกลุ่มที่ไม่ใช่กิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ

28. สำหรับกิจการภายในกลุ่มซึ่งไม่ใช่กิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ระดับกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก50)

29. ถ้ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการพิจารณาว่าจะไม่ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอซึ่งใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นการตรวจสอบของกลุ่มกิจการจาก

- (ก) งานที่ปฏิบัติเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ
- (ข) งานที่ปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมที่ระดับกลุ่มและกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม
- (ค) วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ปฏิบัติในระดับกลุ่มกิจการ

กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องเลือกกิจการภายในกลุ่มซึ่งไม่ใช่กิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญและต้องปฏิบัติ หรือขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติงานตรวจสอบดังต่อไปนี้ ข้อใดข้อหนึ่งหรือมากกว่า เกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของแต่ละกิจการภายในกลุ่มที่เลือก (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก51-ก53)

- ตรวจสอบข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มโดยใช้ความมีสาระสำคัญของกิจการภายในกลุ่ม
- ตรวจสอบยอดคงเหลือทางบัญชี ประเภทของรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูลหนึ่งรายการ หรือมากกว่า
- สอบทานข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มโดยใช้ความมีสาระสำคัญของกิจการภายในกลุ่ม
- ใช้วิธีการตรวจสอบที่กำหนด

กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องเปลี่ยนแปลงการเลือกกิจการภายในกลุ่มเมื่อเวลาผ่านไป

การมีส่วนร่วมในงานที่ปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก54-ก55)
กิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ – การประเมินความเสี่ยง

30. หากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติงานตรวจสอบข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญหนึ่ง กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องมีส่วนร่วมในการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพื่อระบุความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการมีส่วนร่วมนี้เป็นผลมาจากการทำความเข้าใจผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ แต่อย่างน้อยต้องรวมถึง
- (ก) การหารือกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มหรือผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับกิจกรรมทางธุรกิจของกิจการภายในกลุ่มมีนัยสำคัญต่อกลุ่มกิจการ
 - (ข) การหารือกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับข้อสงสัยกิจการภายในกลุ่มเรื่องการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของข้อมูลทางการเงินเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ของกิจการภายในกลุ่ม
 - (ค) การสอบทานเอกสารหลักฐานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม เกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุได้ของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ เอกสารหลักฐานดังกล่าวอาจอยู่ในรูปของการจดบันทึกซึ่งแสดงให้เห็นข้อสรุปของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่เกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุได้

ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุได้ของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ – วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

31. ถ้าความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ ระบุได้ในกิจการภายในกลุ่มที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติงาน กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องประเมินความเหมาะสมของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุได้ของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินกลุ่มกิจการ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องพิจารณาว่าจำเป็นหรือไม่ที่จะต้องเข้าไปมีส่วนร่วมในการตรวจสอบเพิ่มเติมโดยใช้ผลที่ได้จากทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

กระบวนการจัดทำงบการเงินรวม

32. ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 17 กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการถูกกำหนดให้ทำความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมที่ระดับกลุ่มและกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม รวมถึงคำสั่งที่ออกโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการถึงกิจการภายในกลุ่ม ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 25 กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มตามการขอของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ต้องทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ระดับกลุ่ม ถ้าลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของงานที่ปฏิบัติเกี่ยวกับกระบวนการจัดทำงบการเงินรวมซึ่งใช้เกณฑ์ที่คาดว่า การควบคุมที่ระดับกลุ่มมีประสิทธิภาพ หรือวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในระดับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้
33. กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องออกแบบและปฏิบัติตามตรวจสอบเพิ่มเติมต่อกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการซึ่งเกิดจากกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม และต้องรวมถึงการประเมินว่ากิจการภายในกลุ่มทั้งหมดถูกรวมอยู่ในงบการเงินกลุ่มกิจการหรือไม่
34. กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องประเมินความเหมาะสม ความครบถ้วน และความถูกต้อง ของการปรับปรุงและการจัดประเภทรายการในงบการเงินรวม และต้องประเมินว่ามีปัจจัยความเสี่ยงจากการทุจริต หรือข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่เป็นไปได้อยู่หรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก56)
35. ถ้าข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มหนึ่งถูกจัดทำโดยไม่สอดคล้องกับนโยบายการบัญชีใช้กับงบการเงินของกลุ่มกิจการ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องประเมินว่าข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มนั้นได้รับการปรับปรุงอย่างเหมาะสม เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดทำและการแสดงรายการที่นำเสนอในงบการเงินของกลุ่มกิจการหรือไม่
36. กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องพิจารณาว่า ข้อมูลทางการเงินที่ถูกระบุถึงในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (ดูย่อหน้าที่ 41(ค)) คือข้อมูลทางการเงินซึ่งถูกรวมอยู่ในงบการเงินของกลุ่มกิจการหรือไม่
37. ถ้างบการเงินของกลุ่มกิจการรวมงบการเงินของกิจการภายในกลุ่มหนึ่ง ซึ่งงวดการรายงานทางการเงินแตกต่างไปจากงวดการรายงานทางการเงินของกลุ่มกิจการ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องประเมินว่า ได้มีการปรับปรุงที่เหมาะสมต่องบการเงินเหล่านั้นโดยสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้หรือไม่

เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

38. กรณีที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ หรือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ปฏิบัติงานตรวจสอบข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มต้องปฏิบัติตามวิธีการที่ออกแบบไว้เพื่อระบุเหตุการณ์ของกิจการภายในกลุ่มเหล่านั้น ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ของข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินของกลุ่มกิจการ และอาจต้องมีการปรับปรุงหรือการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของกลุ่มกิจการ
39. กรณีที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติงานนอกเหนือจากการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มแจ้งต่อกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ หากทราบว่าเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงานอาจต้องปรับปรุงหรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของกลุ่มกิจการ

การติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

40. กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องแจ้งความต้องการต่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มในเวลาที่เหมาะสม การติดต่อสื่อสารนี้ต้องแจ้งเกี่ยวกับ งานที่ต้องปฏิบัติ การนำผลงานนั้นมาใช้ และรูปแบบและเนื้อหาของ การติดต่อสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ การติดต่อสื่อสารต้องรวมถึงเรื่องต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก57 ก58 ก60)
- (ก) การขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ยืนยันว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม จะร่วมมือกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ โดยทราบถึงบริบทที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการจะใช้งานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก59)
- (ข) ข้อกำหนดทางจรรยาบรรณซึ่งเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการและ โดยเฉพาะเรื่องความเป็นอิสระ
- (ค) ในกรณีของการตรวจสอบหรือการสอบทานข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม ความมีสาระสำคัญของกิจการภายในกลุ่ม (และระดับความมีสาระสำคัญระดับเดียวหรือหลายระดับสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีหรือการเปิดเผยข้อมูลที่เฉพาะถ้านำมาใช้) และขอบเขตการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ที่ไม่สามารถอ้างได้อย่างแน่ชัดว่าไม่สำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ

- (ง) ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุได้ของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ต้องการการเงินกลุ่มกิจการเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ที่เกี่ยวข้องกับการทำงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มแจ้งในเวลาที่เหมาะสม เกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุได้ของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต้องการการเงินของกลุ่มกิจการ เนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดในกิจการภายในกลุ่มและการตอบสนองของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มต่อความเสี่ยงดังกล่าว
- (จ) รายชื่อของกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งจัดทำโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการ และกิจการที่เกี่ยวข้องกันอื่นใดที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการทราบ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มแจ้งในเวลาที่เหมาะสม เกี่ยวกับกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งไม่ได้ระบุโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการมาก่อน กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องพิจารณาว่าจะระบุกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่เพิ่มขึ้นดังกล่าวต่อผู้สอบบัญชีอื่นของกิจการภายในกลุ่มหรือไม่
41. กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มแจ้งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับข้อสรุปของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเกี่ยวกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ การติดต่อสื่อสารดังกล่าวต้องรวมถึง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 60)
- (ก) ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณซึ่งเกี่ยวข้องกับ การตรวจสอบกลุ่มกิจการ รวมถึงความเป็นอิสระและความรู้ความสามารถทางวิชาชีพหรือไม่
- (ข) ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติตามข้อกำหนดของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือไม่
- (ค) การระบุข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มกำลังรายงาน
- (ง) ข้อมูลของกรณีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับซึ่งอาจทำให้มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต้องการการเงินของกลุ่มกิจการ
- (จ) รายการของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม ที่ไม่ถูกแก้ไข (รายการดังกล่าวไม่จำเป็นต้องรวมการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งต่ำกว่าขอบเขตการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ที่ไม่สามารถอ้างได้อย่างแน่ชัดว่าไม่สำคัญ ที่แจ้งโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ (ดูย่อหน้าที่ 40(ค))
- (ฉ) ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่เป็นไปได้
- (ช) คำอธิบายถึงข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญที่ระบุได้ในการควบคุมภายในที่ระดับกิจการภายในกลุ่ม

- (ช) เหตุการณ์สำคัญอื่นซึ่งผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มแจ้งหรือคาดว่าจะแจ้งต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการภายในกลุ่ม รวมถึงการทุจริต หรือข้อสงสัยว่ามีการทุจริตเกี่ยวกับผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม พนักงานซึ่งมีบทบาทสำคัญในการควบคุมภายในที่ระดับกิจการภายในกลุ่มหรืออื่น ๆ ที่การทุจริตเป็นผลให้เกิดการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม
- (ฌ) เหตุการณ์ที่สำคัญอื่นซึ่งอาจเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ หรือเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มตั้งใจจะดึงความสนใจของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ รวมถึงข้อยกเว้นที่ถูกระบุในหนังสือรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรซึ่งผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มขอจากผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม
- (ฉ) ข้อตรวจพบ ข้อสรุป หรือความเห็นโดยรวมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

การประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ

การประเมินการติดต่อสื่อสารของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและความเพียงพอของงาน

42. กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องประเมินการติดต่อสื่อสารของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (ดูย่อหน้าที่ 41) กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้อง
 - (ก) ทาหรือเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่สำคัญซึ่งเกิดจากการประเมินกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มหรือผู้บริหารกลุ่มกิจการ ตามเหมาะสม
 - (ข) พิจารณาว่า จำเป็นหรือไม่ที่ต้องสอบทานเอกสารหลักฐานการตรวจสอบส่วนอื่นของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก61)
43. ถ้ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการสรุปว่างานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไม่เพียงพอ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องพิจารณาใช้วิธีการตรวจสอบใดเพิ่มเติม และปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มหรือกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ

ความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี

44. ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่สามารถยอมรับได้ และทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถได้ข้อสรุปอย่างสมเหตุสมผลซึ่งใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบ¹⁰ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องประเมินว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่ จากวิธีการตรวจสอบที่ใช้กับกระบวนการจัดทำงบการเงินรวมและ การปฏิบัติงานโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการและ ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ต่อข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มซึ่งใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก62)

¹⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 17

45. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการต้องประเมินผลกระทบต่อ การแสดงความเห็นจากการตรวจสอบกลุ่มกิจการต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ถูกแก้ไข (ทั้งที่ระบุโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือแจ้งโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม) และกรณีใด ๆ ที่ไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก63)

การติดต่อกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกลุ่มกิจการ

การติดต่อกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการ

46. กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องพิจารณาว่าข้อบกพร่องในการควบคุมภายในที่ระบุได้ เรื่องใดที่จะแจ้งต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกลุ่มกิจการ โดยสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265¹¹ ในการพิจารณานี้ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องพิจารณาถึง
- (ก) ข้อบกพร่องในการควบคุมภายในที่ระดับกลุ่ม ซึ่งกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการระบุได้
 - (ข) ข้อบกพร่องในการควบคุมภายในซึ่งกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการระบุได้ใน การควบคุมภายในของกิจการภายในกลุ่ม และ
 - (ค) ข้อบกพร่องในการควบคุมภายในซึ่งผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มทำให้อยู่ในความสนใจของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ
47. ถ้าการทุจริตถูกระบุโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือนำมาสู่ความสนใจโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (ดูย่อหน้าที่ 41(ข)) หรือข้อมูลที่บ่งชี้ว่าอาจมีการทุจริต กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการควรแจ้งเรื่องนี้ในเวลาที่เหมาะสมกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการในระดับที่เหมาะสม เพื่อแจ้งถึงความรับผิดชอบเบื้องต้นในการป้องกันหรือสืบหาเหตุการณ์การทุจริตที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก64)
48. ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจถูกกำหนดโดยกฎหมาย ข้อบังคับหรือเหตุผลอื่น ให้แสดงความเห็นจากการตรวจสอบต่องบการเงินของกิจการภายในกลุ่มหนึ่ง ในกรณีนั้น กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องขอให้ผู้บริหารของกลุ่มกิจการแจ้งผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับเหตุการณ์ใด ๆ ที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการทราบซึ่งอาจมีนัยสำคัญต่องบการเงินของกิจการภายในกลุ่มแต่ผู้บริหารกิจการภายในกลุ่มไม่ทราบ ถ้าผู้บริหารของกลุ่มกิจการปฏิเสธที่จะแจ้งเหตุการณ์นั้นต่อผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องหารือสถานการณ์นั้นกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกลุ่มกิจการ ถ้าสถานการณ์ยังไม่ถูกแก้ไข กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการควรพิจารณาว่าจะแนะนำให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไม่ออกรายงานของผู้สอบบัญชีต่อ งบการเงินของกิจการภายในกลุ่มจนกระทั่งสถานการณ์นั้นถูกแก้ไขหรือไม่ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อควรพิจารณาเกี่ยวกับกฎหมายและความลับทางวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก65)

¹¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 เรื่อง “การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ”

การติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกลุ่มกิจการ

49. กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องแจ้งเรื่องดังต่อไปนี้ต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกลุ่มกิจการ เพิ่มเติมจากข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260¹² และมาตรฐานการสอบบัญชีอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก66)
- (ก) ภาพรวมของประเภทของงานที่ปฏิบัติเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม
 - (ข) ภาพรวมของลักษณะของการมีส่วนร่วมที่วางแผนไว้ของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ในงานที่ปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มต่อข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ
 - (ค) กรณีซึ่งการประเมินของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเกี่ยวกับงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพิ่มความกังวลเกี่ยวกับคุณภาพของงานของผู้สอบบัญชีนั้น
 - (ง) ข้อจำกัดใด ๆ ต่อการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น การเข้าถึงข้อมูลของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจถูกจำกัด
 - (จ) การทุจริตหรือข้อสงสัยว่ามีการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม พนักงานซึ่งมีบทบาทสำคัญในการควบคุมที่ระดับกลุ่มหรืออื่น ๆ ซึ่งการทุจริตเป็นผลให้มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อบการเงินของกลุ่มกิจการ

เอกสารหลักฐาน

50. กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องรวมเรื่องต่อไปนี้ในเอกสารหลักฐานการตรวจสอบ¹³
- (ก) การวิเคราะห์กิจการภายในกลุ่ม ที่บ่งชี้ว่ามีนัยสำคัญ และประเภทของงานที่ปฏิบัติเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม
 - (ข) ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขต ของการมีส่วนร่วมของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการในงานที่ปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มต่อกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ รวมถึง การสอบทานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเกี่ยวกับส่วนที่เกี่ยวข้องของเอกสารหลักฐานและข้อสรุปของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่เหมาะสม
 - (ค) การติดต่อที่เป็นลายลักษณ์อักษรระหว่างกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับความต้องการของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ

¹² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 เรื่อง “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล”

¹³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 เรื่อง “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8-11 และย่อหน้าที่ ก6

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

กิจการภายในกลุ่มที่ขึ้นอยู่กับตรวจสอบตามกฎหมาย ข้อบังคับหรือเหตุผลอื่น
(อ้างอิงย่อหน้าที่ 3)

- ก1. ปัจจัยที่อาจกระทบต่อการตัดสินใจของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ที่จะใช้การตรวจสอบตามที่กำหนดโดยกฎหมาย ข้อบังคับหรือสำหรับเหตุผลอื่น เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือไม่ ปัจจัยดังกล่าวรวมถึงเรื่องต่อไปนี้
- ความแตกต่างในแม่บทการรายงานทางการเงิน ที่นำมาใช้ในการจัดทำงบการเงินของกิจการภายในกลุ่มและที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการ
 - ความแตกต่างในมาตรฐานการตรวจสอบและอื่น ๆ ที่นำมาใช้โดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและที่นำมาใช้ในการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ
 - การตรวจสอบงบการเงินของกิจการภายในกลุ่มจะเสร็จสมบูรณ์ทันเวลาตามกำหนดการรายงานทางการเงินของกลุ่มกิจการหรือไม่

คำจำกัดความ

กิจการภายในกลุ่ม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 9(ก))

- ก2. โครงสร้างของกลุ่มกิจการหนึ่งกลุ่มกระทบต่อการระบุกิจการภายในกลุ่มอย่างไร ตัวอย่างเช่น ระบบการรายงานทางการเงินกลุ่มกิจการอาจใช้เกณฑ์โครงสร้างขององค์กร ซึ่งให้ข้อมูลทางการเงินที่จัดทำโดยบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยหนึ่งบริษัทหรือมากกว่า กิจการร่วมค้า หรือผู้ถูกลงทุนซึ่งบันทึกบัญชีโดยวิธีส่วนได้เสียหรือวิธีราคาทุน โดยสำนักงานใหญ่ และแผนกหรือสาขาหนึ่งหรือมากกว่า หรือการรวมกันของทั้งสอง อย่างไรก็ตาม บางกลุ่มกิจการอาจจัดตั้งระบบการรายงานทางการเงินตามหน้าที่งาน กระบวนการ ผลิตภัณฑ์ หรือบริการ (หรือโดยกลุ่มของผลิตภัณฑ์หรือบริการ) หรือทำเลที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ ในกรณีเหล่านี้ กิจการหรือกิจกรรมทางธุรกิจซึ่งผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือกิจการภายในกลุ่มจัดทำข้อมูลทางการเงิน ซึ่งถูกรวมอยู่ในงบการเงินกลุ่มกิจการอาจเป็นหน้าที่งาน กระบวนการ ผลิตภัณฑ์ หรือบริการ (หรือกลุ่มของผลิตภัณฑ์หรือบริการ) หรือทำเลที่ตั้งทางภูมิศาสตร์
- ก3. ระดับต่าง ๆ ของกิจการภายในกลุ่มอาจยังคงมีอยู่ภายในระบบการรายงานทางการเงินของกลุ่มกิจการ ซึ่งในกรณีนี้อาจเป็นการเหมาะสมมากขึ้นที่จะระบุกิจการภายในกลุ่มในระดับของการรวมกันแทนการแยกเป็นแต่ละกิจการภายในกลุ่ม

- ก4. กิจการภายในกลุ่มที่รวมกันในระดับแน่นอน อาจตั้งเป็นหนึ่งกิจการภายในกลุ่มเพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ อย่างไรก็ตาม หนึ่งกิจการภายในกลุ่มดังกล่าวอาจจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการซึ่งมีข้อมูลทางการเงินของหลายกิจการภายในกลุ่มรวมเข้าด้วยกัน (เช่น กลุ่มย่อยหนึ่งกลุ่ม) มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อาจนำมาใช้โดยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการและกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการที่แตกต่างกันเพื่อกลุ่มย่อยต่าง ๆ ภายในกลุ่มกิจการใหญ่กลุ่มหนึ่ง

กิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9(ฐ))

- ก5. ขณะที่ความมีนัยสำคัญทางการเงินเพียงลำพังของกิจการภายในกลุ่มหนึ่งเพิ่มขึ้น โดยปกติความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินกลุ่มก็เพิ่มขึ้น กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจใช้อัตราร้อยละเป็นข้อมูลอ้างอิงที่ถูกเลือกโดยช่วยในการระบุกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญทางการเงิน การกำหนดมาตรฐานและกำหนดอัตราร้อยละที่จะใช้เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ โดยขึ้นอยู่กับลักษณะและสถานการณ์ของกลุ่มกิจการ มาตรฐานที่เหมาะสมอาจรวมถึงสินทรัพย์หนี้สิน กระแสเงินสด กำไร หรือรายได้ของกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจพิจารณาว่ากิจการภายในกลุ่มที่เกินร้อยละ 15 ของข้อมูลอ้างอิงที่ถูกเลือกคือกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ อย่างไรก็ตามการใช้อัตราร้อยละที่สูงหรือต่ำกว่า ให้ถือตามความเหมาะสมของแต่ละสถานการณ์
- ก6. กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจระบุกิจการภายในกลุ่มหนึ่งที่น่าจะมีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ เนื่องจากลักษณะหรือสถานการณ์เฉพาะ (เช่น ความเสี่ยงซึ่งต้องมีการพิจารณาเรื่องการตรวจสอบเป็นพิเศษ¹⁴) ตัวอย่างเช่น กิจการภายในกลุ่มหนึ่งอาจรับผิดชอบในการค้าอัตราแลกเปลี่ยน ทำให้กลุ่มเกิดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของกลุ่มกิจการ ถึงแม้ว่ากิจการภายในกลุ่มนั้นจะไม่มีนัยสำคัญทางการเงินต่อกลุ่มกิจการก็ตาม

ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9(ข))

- ก7. สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจปฏิบัติงานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มหนึ่งเพื่อการตรวจสอบกลุ่มกิจการตามการร้องขอของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ในกรณีนี้ สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานดังกล่าวคือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มด้วยเช่นกัน

¹⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 ย่อหน้าที่ 27-28

ความรับผิดชอบ (อ้างอิงย่อหน้า 11)

- ก8. แม้ว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจปฏิบัติงานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มเพื่อการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ดังนั้นผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจะรับผิดชอบประเด็นโดยรวม ข้อสรุปหรือความเห็นจากการตรวจสอบกิจการภายในกลุ่ม ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการหรือสำนักงานของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการรับผิดชอบสำหรับการแสดงความเห็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการ
- ก9. เมื่อความเห็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการอยู่ในรูปแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเพราะว่ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอซึ่งเกี่ยวข้องกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มหนึ่งกิจการภายในกลุ่มหรือมากกว่า เกณฑ์สำหรับพรรคเปลี่ยนแปลงในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินของกลุ่มกิจการ คือให้อธิบายเหตุผลถึงความไม่สามารถนั้นโดยปราศจากการอ้างอิงถึงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม เว้นแต่ว่าการอ้างอิงดังกล่าวจำเป็นสำหรับการอธิบายอย่างเพียงพอถึงสถานการณ์นั้น¹⁵

การรับงานใหม่และการรับงานต่อเนื่อง

การทำความเข้าใจในขั้นตอนของการรับงานใหม่หรือการรับงานต่อเนื่อง (อ้างอิงย่อหน้า 12)

- ก10. ในกรณีของการรับงานใหม่ ความเข้าใจของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเกี่ยวกับกลุ่มกิจการ กิจการภายในกลุ่มและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการอาจได้มาจาก
- ข้อมูลที่จัดให้โดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการ
 - การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการ
 - การติดต่อสื่อสารกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการคนก่อน ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มคนก่อน หรือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มคนก่อน ในกรณีที่เหมาะสม
- ก11. การทำความเข้าใจของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจรวมถึงเรื่องต่อไปนี้
- โครงสร้างของกลุ่มกิจการ รวมทั้งโครงสร้างทางกฎหมาย และโครงสร้างองค์กร (เช่น ระบบการรายงานทางการเงินของกลุ่มกิจการมีการจัดการอย่างไร)
 - กิจกรรมทางธุรกิจของกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญต่อกลุ่มกิจการ รวมถึงสภาพแวดล้อมทางอุตสาหกรรมและข้อบังคับ สภาพแวดล้อมทางการเมืองและเศรษฐกิจ ซึ่งกิจกรรมเหล่านั้นเกิดขึ้น
 - การใช้บริการจากองค์กรที่ให้บริการ รวมถึงหน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกัน
 - คำอธิบายการควบคุมที่ระดับกลุ่ม
 - ความซับซ้อนของกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม

¹⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 ย่อหน้า 20

- ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่ไม่ได้มาจากสำนักงานหรือสำนักงานเครือข่ายของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการเป็นผู้ปฏิบัติงานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มหรือไม่ และเหตุผลของผู้บริหารของกลุ่มกิจการในการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีมากกว่าหนึ่งคน
- กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ
 - สามารถเข้าถึง ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกลุ่มกิจการ ผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการภายในกลุ่ม ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม ข้อมูลของกิจการภายในกลุ่มและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (รวมถึงเอกสารหลักฐานการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องที่ถามหาโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ) โดยไม่ถูกจำกัดหรือไม่
 - จะสามารถปฏิบัติงานที่จำเป็นเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มหรือไม่

ก12. ในกรณีการรับงานต่อเนื่อง ความสามารถของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการที่จะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพออาจถูกกระทบโดยการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ ตัวอย่างเช่น

- การเปลี่ยนแปลงในโครงสร้างของกลุ่มกิจการ (ตัวอย่างเช่น การซื้อเพิ่ม การจำหน่าย การจัดตั้งครั้งใหม่ หรือการเปลี่ยนแปลงการจัดการในระบบการรายงานทางการเงินของกลุ่มกิจการ)
- การเปลี่ยนแปลงในกิจกรรมทางธุรกิจของกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญต่อกลุ่มกิจการ
- การเปลี่ยนแปลงในองค์ประกอบของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกลุ่มกิจการ ผู้บริหารของกลุ่มกิจการ หรือผู้บริหารหลักของกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ
- ความกังวลของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ในการพิจารณาเกี่ยวกับความซื่อสัตย์และความสามารถของผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือกิจการภายในกลุ่ม
- การเปลี่ยนแปลงในการควบคุมที่ระดับกลุ่ม
- การเปลี่ยนแปลงในแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้

ความคาดหวังที่จะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

ก13. กลุ่มกิจการหนึ่งกลุ่มอาจประกอบด้วยกิจการภายในกลุ่มที่ไม่ถูกพิจารณาว่าเป็นกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญเท่านั้น ในสถานการณ์เหล่านี้ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการสามารถคาดหวังอย่างสมเหตุสมผลว่าจะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอซึ่งใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการถ้ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการสามารถที่จะ

- (ก) ปฏิบัติงานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของบางกิจการภายในกลุ่มเหล่านี้
- (ข) มีส่วนเกี่ยวข้องในงานที่ปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มต่อข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มอื่นตามขอบเขตที่จำเป็นเพื่อที่จะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

การเข้าถึงข้อมูล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

- ก14. การเข้าถึงข้อมูลของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจถูกจำกัดโดยสถานการณ์ซึ่งไม่สามารถจัดการได้โดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น กฎหมายที่เกี่ยวกับความลับและความเป็นส่วนตัวของข้อมูล หรือการปฏิเสธโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับการเข้าถึงเอกสารหลักฐานการตรวจสอบซึ่งขอโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการซึ่งอาจถูกจำกัดโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการเช่นกัน
- ก15. กรณีที่การเข้าถึงข้อมูลถูกจำกัดโดยสถานการณ์ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจยังคงสามารถที่จะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ อย่างไรก็ตาม มีความน่าจะเป็นน้อยเมื่อความมีนัยสำคัญของกิจการภายในกลุ่มเพิ่มขึ้น ตัวอย่างเช่น กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจไม่สามารถเข้าถึงผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้บริหาร หรือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มซึ่งถูกบันทึกบัญชีโดยวิธีส่วนได้เสีย (รวมถึงเอกสารหลักฐานการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องที่ขอโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ) ถ้ากิจการภายในกลุ่มไม่ใช่กิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ และกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการมีงบการเงินของกิจการภายในกลุ่มชุดสมบูรณ์ รวมถึงรายงานของผู้สอบบัญชี และเข้าถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่เก็บรักษาโดยผู้บริหารกลุ่มกิจการซึ่งเกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่มนั้น กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจสรุปว่าข้อมูลนี้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่มนั้น อย่างไรก็ตาม ถ้ากิจการภายในกลุ่มเป็นกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการจะไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 30-31 ซึ่งกำหนดให้มีส่วนร่วมในงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม เพราะฉะนั้น กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการจะไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอซึ่งเกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่มนั้น ผลกระทบของการที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอถูกพิจารณาตามเงื่อนไขของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705

- ก16. กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการจะไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ถ้าผู้บริหารของกลุ่มกิจการจำกัดการเข้าถึงของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มต่อข้อมูลของกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ
- ก17. แม้ว่ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจสามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ถ้าการจำกัดการเข้าถึงดังกล่าวเกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่มหนึ่งซึ่งพิจารณาว่าไม่ใช่กิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ เหตุผลสำหรับการจำกัดอาจกระทบต่อการแสดงความเห็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น อาจกระทบต่อความน่าเชื่อถือเกี่ยวกับการตอบสนองของผู้บริหารของกลุ่มกิจการต่อการสอบถามของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการและคำรับรองของผู้บริหารกลุ่มกิจการต่อกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ
- ก18. กฎหมายหรือข้อบังคับอาจห้ามผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการ ไม่ให้ปฏิเสธหรือถอนตัวจากงาน ตัวอย่างเช่น ในบางประเทศ ผู้สอบบัญชีถือว่าจ้างสำหรับเวลาที่กำหนด และห้ามถอนตัวก่อนสิ้นสุดช่วงเวลานั้น ในภาครัฐ ผู้สอบบัญชีอาจไม่มีทางเลือกในการปฏิเสธหรือการถอนตัวจากงาน เนื่องจากลักษณะของข้อบังคับหรือข้อพิจารณาเกี่ยวกับประโยชน์สาธารณะ ในสถานการณ์เหล่านี้ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ยังคงใช้สำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ และผลกระทบของความไม่สามารถของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการที่จะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอถูกพิจารณาตามเงื่อนไขในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705
- ก19. ภาคผนวก 1 แสดงตัวอย่างของรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข ซึ่งใช้เกณฑ์เกี่ยวกับความไม่สามารถของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการที่จะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญหนึ่งซึ่งบันทึกบัญชีโดยวิธีส่วนได้เสีย แต่ตามดุลยพินิจของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผลกระทบมีสาระสำคัญแต่ไม่แผ่กระจาย

ข้อตกลงในงาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 14)

- ก20. ข้อตกลงในงานระบุถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้¹⁶ ข้อความเพิ่มเติมอาจถูกรวมในข้อตกลงในงานสอบบัญชีกลุ่มกิจการ เช่นข้อความเกี่ยวกับ
- การติดต่อสื่อสารระหว่างกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไม่ควรถูกจำกัดภายใต้ขอบเขตที่เป็นไปได้ของกฎหมายหรือข้อบังคับ

¹⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 8

- การติดต่อสื่อสารที่สำคัญระหว่างผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการภายในกลุ่ม และผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม รวมถึงการติดต่อสื่อสารกันในเรื่องข้อบกพร่องที่เป็นสาระสำคัญในการควบคุมภายใน ควรถูกแจ้งต่อกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเช่นกัน
- การติดต่อสื่อสารที่สำคัญระหว่างหน่วยงานที่มีอำนาจกำกับดูแลและกิจการภายในกลุ่ม ที่เกี่ยวกับเรื่องการรายงานทางการเงินควรถูกแจ้งต่อกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ
- ขอบเขตที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการพิจารณาว่าจำเป็น ควรได้รับอนุญาตเกี่ยวกับ
 - การเข้าถึงข้อมูลของกิจการภายในกลุ่ม ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการภายในกลุ่ม ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (รวมถึงเอกสารหลักฐานการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องซึ่งถามหาโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ)
 - การปฏิบัติงานหรือการขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มหนึ่งปฏิบัติงานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม

ก21. ข้อจำกัดกำหนดให้มี

- การเข้าถึงของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต่อข้อมูลของกิจการภายในกลุ่ม ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการภายในกลุ่ม ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม หรือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (รวมถึงเอกสารหลักฐานการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องซึ่งขอโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ) หรือ
- งานที่ปฏิบัติเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม

หลังจากการรับงานการตรวจสอบกลุ่มกิจการของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการ หากไม่สามารถที่จะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอซึ่งอาจกระทบต่อการแสดงความเห็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ในสถานการณ์ที่ไม่ปกติ อาจนำไปสู่การถอนตัวจากงานซึ่งการถอนตัวเป็นไปได้อย่างไต่กฎหมายหรือข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง

กลยุทธ์การตรวจสอบโดยรวมและการแผนการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16)

- ก22. การสอบทานกลยุทธ์การตรวจสอบโดยรวมและแผนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการ เป็นส่วนสำคัญในการปฏิบัติตามความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการสำหรับการจัดการงานสอบบัญชีกลุ่มกิจการ

**การทำความเข้าใจกลุ่มกิจการ กิจการภายในกลุ่มและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ
เหตุการณ์ที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการทำความเข้าใจ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17)**

ก23. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 ให้แนวทางเกี่ยวกับสถานการณ์ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเมื่อทำความเข้าใจในอุตสาหกรรม ข้อบังคับและปัจจัยภายนอกอื่นซึ่งกระทบต่อกิจการ รวมถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้ ลักษณะของกิจการ วัตถุประสงค์และกลยุทธ์ และความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง และการวัดมูลค่าและการสอบทานการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ¹⁷ ภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้แนวทางเกี่ยวกับสถานการณ์เฉพาะต่อกลุ่มกิจการรวมถึงกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม

คำสั่งที่ออกโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการถึงกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17)

ก24. เพื่อให้ข้อมูลทางการเงินเป็นรูปแบบเดียวกันและเปรียบเทียบกันได้ โดยปกติผู้บริหารของกลุ่มกิจการออกคำสั่งถึงกิจการภายในกลุ่ม คำสั่งดังกล่าวระบุข้อกำหนดสำหรับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มซึ่งถูกรวมอยู่ในงบการเงินของกลุ่มกิจการและมักรวมถึงคู่มือวิธีการรายงานทางการเงินและชุดการรายงาน โดยปกติ ชุดการรายงานประกอบด้วยรูปแบบมาตรฐานสำหรับการให้ข้อมูลทางการเงินเพื่อการรวมกันในงบการเงินของกลุ่มกิจการ อย่างไรก็ตาม โดยทั่วไปชุดการรายงานไม่อยู่ในรูปแบบของงบการเงินที่สมบูรณ์ซึ่งจัดทำและแสดงรายการที่นำเสนอโดยสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้

ก25. โดยทั่วไป คำสั่งครอบคลุมถึง

- นโยบายการบัญชีที่ใช้
- กฎหมายและข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลอื่นที่นำมาใช้กับงบการเงินกลุ่มกิจการ รวมถึง
 - การระบุและการรายงานแยกตามส่วนงาน
 - ความสัมพันธ์และรายการระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
 - รายการระหว่างกันและกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง
 - ยอดคงเหลือทางบัญชีระหว่างกัน และ
- กำหนดเวลาการรายงาน

¹⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 ย่อหน้าที่ ก17-ก41

ก26. ความเข้าใจในคำสั่งของผู้บริหารของกลุ่มกิจการของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจรวมรายการต่อไปนี้

- ความชัดเจนและความสามารถปฏิบัติได้ของคำสั่งเพื่อให้ชุดการรายงานสมบูรณ์
- คำสั่งนั้น
 - อธิบายลักษณะของแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้อย่างเพียงพอหรือไม่
 - ให้จัดเตรียมการเปิดเผยข้อมูลให้เพียงพอเพื่อเป็นไปตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้หรือไม่ ตัวอย่างเช่น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการและความสัมพันธ์ของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และข้อมูลแยกตามส่วนงาน
 - ให้จัดเตรียมการระบุรายการปรับปรุงเพื่อจัดทำงบการเงินรวมหรือไม่ ตัวอย่างเช่น รายการระหว่างกันและกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง และยอดคงเหลือตามบัญชีระหว่างกัน และ
 - ให้จัดเตรียมการอนุมัติข้อมูลทางการเงินโดยผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มหรือไม่

การทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17)

ก27. ผู้สอบบัญชีถูกกำหนดให้ระบุและประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินเนื่องจากการทุจริต และถูกกำหนดให้ออกแบบและใช้วิธีที่เหมาะสมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ประเมินได้¹⁸ ข้อมูลที่ใช้เพื่อระบุความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินกลุ่มกิจการเนื่องจากการทุจริตอาจรวมถึงรายการต่อไปนี้

- การประเมินความเสี่ยงของผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ซึ่งงบการเงินของกลุ่มกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเป็นผลจากการทุจริต
- กระบวนการของผู้บริหารกลุ่มกิจการในการระบุและตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริตในกลุ่มกิจการ รวมถึงความเสี่ยงจากการทุจริตที่เฉพาะใด ๆ ที่ระบุโดยผู้บริหารกลุ่มกิจการ หรือยอดคงเหลือทางบัญชี ประเภทของรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูลที่ซึ่งความเสี่ยงจากการทุจริตอาจจะมีอยู่
- มีกิจการภายในกลุ่มเฉพาะซึ่งอาจจะมีความเสี่ยงจากการทุจริตหรือไม่
- ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกลุ่มกิจการ ติดตามกระบวนการของผู้บริหารของกลุ่มกิจการในการระบุและตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริตในกลุ่มอย่างไร และการควบคุมซึ่งผู้บริหารของกลุ่มกิจการกำหนดเพื่อลดความเสี่ยงเหล่านั้นอย่างไร
- การตอบสนองของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกลุ่มกิจการ ผู้บริหารของกลุ่มกิจการ การตรวจสอบภายใน (และถ้าพิจารณาว่าเหมาะสม ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และอื่น ๆ) ต่อการสอบถามของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการว่าพวกเขาได้รับทราบถึงการทุจริตที่เกิดขึ้นจริงที่น่าสงสัยหรือที่ถูกกล่าวหากระทบต่อกิจการภายในกลุ่มหรือกลุ่มกิจการหรือไม่

¹⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 เรื่อง “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน”

การหารือระหว่างสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพื่อพิจารณาเกี่ยวกับความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อการการเงินกลุ่มกิจการ รวมถึงความเสี่ยงจากการทุจริต (อ้างอิงย่อหน้าที่ 17)

ก28. สมาชิกหลักของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานถูกกำหนดให้หรือข้อสงสัยในกิจการเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อการการเงินเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด โดยเน้นที่ความเสี่ยงอันเนื่องจากการทุจริตเป็นการเฉพาะ ในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ การหารือเหล่านี้อาจรวมถึงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มด้วยเช่นกัน¹⁹ การพิจารณาของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการเกี่ยวกับบุคคลที่ซึ่งรวมอยู่ในการหารือ การหารือจะเกิดขึ้นเมื่อไหร่และอย่างไร และขอบเขตในการหารือถูกกระทบโดยหลายปัจจัย เช่น ประสบการณ์ปีก่อนกับกลุ่มกิจการ

ก29. การหารือให้โอกาสในเรื่อง

- การแบ่งปันความรู้ของกิจการภายในกลุ่มและสภาพแวดล้อมของกิจการภายในกลุ่ม รวมถึงการควบคุมที่ระดับกลุ่ม
- การแลกเปลี่ยนข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงทางธุรกิจของกิจการภายในกลุ่มหรือกลุ่มกิจการ
- การแลกเปลี่ยนความคิดเกี่ยวกับงบการเงินกลุ่มกิจการ ซึ่งอาจมีข้อสงสัยต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดในส่วนตัวและอย่างไร ผู้บริหารของกลุ่มกิจการและผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มสามารถกระทำและปกปิดการรายงานทางการเงินโดยทุจริตอย่างไร และสินทรัพย์ของกิจการภายในกลุ่มสามารถนำไปใช้อย่างไม่เหมาะสมอย่างไร
- การระบุวิธีปฏิบัติที่นำมาใช้โดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือกิจการภายในกลุ่มซึ่งอาจจะลำเอียงหรือถูกออกแบบเพื่อบริหารกำไรซึ่งสามารถนำไปสู่การรายงานทางการเงินที่ทุจริต ตัวอย่างเช่น วิธีปฏิบัติการรับรู้รายได้ไม่เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้
- การพิจารณาปัจจัยภายในและภายนอกที่ทราบที่กระทบต่อกลุ่มกิจการซึ่งอาจก่อให้เกิดแรงจูงใจหรือความกดดันต่อผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มหรืออื่น ๆ เพื่อกระทำการทุจริต ให้โอกาสสำหรับการกระทำการทุจริต หรือบ่งชี้ธรรมเนียมปฏิบัติหรือสภาพแวดล้อมที่ทำให้ผู้บริหารกลุ่มกิจการ ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มหรืออื่น ๆ สามารถอธิบายเหตุผลของการกระทำการทุจริต
- การพิจารณาความเสี่ยงที่ผู้บริหารกลุ่มกิจการหรือกิจการภายในกลุ่มไม่ปฏิบัติตามการควบคุมที่กำหนดไว้

¹⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 15 และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 ย่อหน้าที่ 10

- การพิจารณาว่างบการเงินของกิจการภายในกลุ่มได้จัดทำขึ้นตามนโยบายการบัญชีเดียวกัน กับงบการเงินของกลุ่มกิจการหรือไม่ และถ้าไม่เหมือนกัน นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกัน ธุรกรรมและปรับปรุงอย่างไร (ซึ่งกำหนดโดยแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน ที่นำมาใช้)
- การหารือเรื่องการทุจริตธุรกรรมในกิจการภายในกลุ่ม หรือข้อมูลซึ่งบ่งชี้ถึงความเสี่ยงอยู่ ของการทุจริตในกิจการภายในกลุ่มหนึ่ง
- การแบ่งปันข้อมูลซึ่งอาจชี้ให้เห็นถึงการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายของประเทศ หรือข้อบังคับ ตัวอย่างเช่น การให้สินบนและการใช้ราคาโอนที่ไม่เหมาะสม

ปัจจัยความเสี่ยง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 18)

ก30. ภาคผนวก 3 แสดงตัวอย่างของเงื่อนไขหรือเหตุการณ์ที่ซึ่งโดยลำพังหรือรวมกัน อาจแสดง ความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินกลุ่มกิจการ รวมถึงความเสี่ยงเนื่องจากการทุจริต

การประเมินความเสี่ยง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 18)

- ก31. การประเมินความเสี่ยงที่ระดับกลุ่มของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเกี่ยวกับการ แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินกลุ่มใช้เกณฑ์ข้อมูลดังต่อไปนี้
- ข้อมูลที่ได้รับจากความเข้าใจกลุ่มกิจการ กิจการภายในกลุ่มและสภาพแวดล้อมของ กลุ่มกิจการ และเกี่ยวกับกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม รวมถึงหลักฐานการสอบ บัญชีที่ได้รับจากการประเมินการออกแบบและการนำไปปฏิบัติของการควบคุมที่ระดับ กลุ่มและการควบคุมที่เกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินรวม
 - ข้อมูลที่ได้รับจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

การทำความเข้าใจผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 19)

ก32. กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีของกิจการ ภายในกลุ่ม เมื่อวางแผนที่จะขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติงานเกี่ยวกับ ข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มเพื่อการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น อาจจะไม่จำเป็นต้องได้รับความเข้าใจเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเหล่านั้น ถ้ากลุ่ม ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการวางแผนที่จะใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบเท่านั้นที่ระดับ กลุ่ม

วิธีปฏิบัติเพื่อที่จะได้รับความเข้าใจเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและแหล่งที่มาของหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 19)

ก33. ลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีปฏิบัติของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ เพื่อที่จะได้รับความเข้าใจเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มถูกระบุโดยหลายปัจจัย เช่น ประสบการณ์ในปีก่อนหรือความรู้ของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และระดับที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอยู่ภายใต้นโยบายและวิธีปฏิบัติทั่วไป ตัวอย่างเช่น

- กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้แบ่งปันกันในเรื่องเหล่านี้หรือไม่
 - นโยบายและวิธีปฏิบัติทั่วไปสำหรับการปฏิบัติงาน (เช่น วิธีการตรวจสอบ)
 - นโยบายและวิธีปฏิบัติของการควบคุมคุณภาพทั่วไป
 - นโยบายและวิธีปฏิบัติของการตรวจสอบทั่วไป
- ความถูกต้องตรงกันหรือความคล้ายคลึงเกี่ยวกับ
 - กฎหมายและข้อบังคับ หรือระบบทางกฎหมาย
 - การดูแลเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ การมีวินัยและความน่าเชื่อถือในคุณภาพภายนอก
 - การศึกษาและการอบรม
 - มาตรฐานและองค์กรวิชาชีพ
 - ภาษาและวัฒนธรรม

ก34. ปัจจัยเหล่านี้มีผลกระทบซึ่งกันและกันและไม่ได้แยกออกจากกัน ตัวอย่างเช่น ขอบเขตของวิธีปฏิบัติของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเพื่อที่จะได้รับความเข้าใจเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ก. ซึ่งใช้การควบคุมคุณภาพเดียวกันและวิธีปฏิบัติและนโยบายในการตรวจสอบเดียวกันและวิธีการตรวจสอบเดียวกันหรือปฏิบัติในประเทศเดียวกัน ในฐานะที่เป็นผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการ อาจน้อยกว่าขอบเขตของวิธีปฏิบัติของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเพื่อที่จะได้รับความเข้าใจเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ข. ซึ่งไม่ใช้การควบคุมคุณภาพเดียวกันและวิธีปฏิบัติและนโยบายในการตรวจสอบเดียวกันและวิธีการตรวจสอบเดียวกันหรือปฏิบัติในกฎหมายต่างประเทศ ลักษณะของวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ก และ ข อาจแตกต่างกันเช่นกัน

ก35. กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจได้รับความเข้าใจเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มในหลาย ๆ ทาง ในปีแรกของการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจทำดังนี้

- ประเมินผลของระบบการตรวจสอบการควบคุมคุณภาพที่ซึ่งกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจากสำนักงานหนึ่งหรือสำนักงานเครือข่ายซึ่งดำเนินงานภายใต้และปฏิบัติตามวิธีปฏิบัติและนโยบายการตรวจสอบเดียวกัน²⁰
- ตรวจสอบผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพื่อหาหรือสถานการณ์ตามย่อหน้าที่ 19 (ก) ถึง (ค)
- ขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มยืนยันสถานการณ์ตามที่อ้างถึงในย่อหน้าที่ 19 (ก) ถึง (ค) เป็นลายลักษณ์อักษร ภาคผนวก 4 แสดงตัวอย่างของคำยืนยันที่เป็นลายลักษณ์อักษรโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
- ขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับสถานการณ์ตามย่อหน้าที่ 19 (ก) ถึง (ค)
- ทหารือกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มร่วมกับผู้ร่วมงานในสำนักงานของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการ หรือบุคคลที่สามที่มีชื่อเสียงซึ่งมีความรู้เกี่ยวกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
- ขอคำยืนยันจากองค์กรวิชาชีพหนึ่งหรือหลายแห่งที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเป็นสมาชิกอยู่ หรือหน่วยงานที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้รับใบอนุญาตในการประกอบวิชาชีพ หรือจากบุคคลอื่น

ในปีถัดมา ความเข้าใจเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจใช้เกณฑ์จากประสบการณ์ในปีก่อนของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจร้องขอผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มให้ยืนยันว่ามีสิ่งใดที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 19 (ก) ถึง (ค) เปลี่ยนแปลงไปจากปีก่อนหรือไม่

ก36. กรณีที่มืองค์กรวิชาชีพอิสระควบคุมดูแลวิชาชีพการสอบบัญชีและมีการติดตามคุณภาพของการตรวจสอบ การรับทราบเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของข้อบังคับอาจช่วยให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการประเมินความเป็นอิสระและความสามารถของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ข้อมูลเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของข้อบังคับอาจได้รับจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มหรือข้อมูลที่ได้จากองค์กรวิชาชีพอิสระ

²⁰ ตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 เรื่อง “การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง” ย่อหน้าที่ 54

ข้อกำหนดทางจรรยาบรรณซึ่งเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19(ก))

ก37. เมื่อปฏิบัติงานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มหนึ่งสำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มขึ้นอยู่กับข้อกำหนดทางจรรยาบรรณซึ่งเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ข้อกำหนดดังกล่าวอาจแตกต่างกันหรือเนื่องด้วยข้อกำหนดเหล่านั้นใช้กับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเมื่อปฏิบัติการตรวจสอบตามกฎหมายของประเทศของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ดังนั้นกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องทำความเข้าใจว่า ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเข้าใจและจะปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณซึ่งเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ เพียงพอที่จะปฏิบัติตามความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ

ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19(ข))

ก38. การทำความเข้าใจกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเกี่ยวกับความรู้ความสามารถทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจรวมถึงการทำความเข้าใจว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

- มีความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานอื่น ๆ ที่นำมาใช้กับการตรวจสอบกลุ่มกิจการเพียงพอที่จะปฏิบัติตามความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มในการตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือไม่
- มีทักษะเฉพาะ (ตัวอย่างเช่น ความรู้เฉพาะในอุตสาหกรรม) ที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มเฉพาะหรือไม่
- ในกรณีที่เกี่ยวข้อง มีความเข้าใจเกี่ยวกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้ซึ่งเพียงพอที่จะปฏิบัติตามความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มในการตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือไม่ (คำสั่งที่ออกโดยผู้บริหารกลุ่มกิจการถึงกิจการภายในกลุ่มมีกอธิบายลักษณะของแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้)

การนำไปปฏิบัติกรณีการทำความเข้าใจของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 20)

ก39. กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการไม่สามารถข้ามข้อเท็จจริงที่ว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไม่เป็นอิสระโดยการเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องกับงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มหรือโดยการปฏิบัติการประเมินความเสี่ยงเพิ่มเติมหรือวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมต่อข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม

- ก40. อย่างไรก็ดีตาม กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจข้ามประเด็นที่มีความน่ากังวลน้อยกว่าไปได้ คือความกังวลเรื่องเกี่ยวกับความรู้ความสามารถทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (ตัวอย่างเช่น การขาดความรู้เฉพาะในอุตสาหกรรม) หรือข้อเท็จจริงที่ว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไม่ได้ปฏิบัติงานในสภาพแวดล้อมที่ข้อบังคับในการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีมีการนำมาใช้อย่างจริงจัง โดยการเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องกับงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มหรือโดยการปฏิบัติการประเมินความเสี่ยงเพิ่มเติมหรือวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมต่อข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม
- ก41. กรณีที่กฎหมายหรือข้อบังคับห้ามการเข้าถึงส่วนที่เกี่ยวข้องของเอกสารหลักฐานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม เพื่อแก้ไขประเด็นนี้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจัดทำบันทึกข้อความซึ่งครอบคลุมข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

ความมีสาระสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 21-23)

- ก42. ผู้สอบบัญชีถูกกำหนดให้²¹

(ก) เมื่อกำหนดกลยุทธ์การตรวจสอบโดยรวม พิจารณา

- (1) ความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม
- (2) ในสถานการณ์เฉพาะของกิจการ ถ้ามีประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลใด มีการการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งมีจำนวนเงินต่ำกว่าความมีสาระสำคัญของงบการเงินโดยรวม ซึ่งคาดอย่างสมเหตุสมผลว่ามีอิทธิพลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้ใช้ที่ยึดเกณฑ์จากงบการเงิน ระดับความมีสาระสำคัญต้องคำนึงถึงประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวด้วย

(ข) พิจารณาความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน

ในบริบทของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ความมีสาระสำคัญถูกกำหนดสำหรับทั้งงบการเงินของกลุ่มกิจการโดยรวมและสำหรับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม ความมีสาระสำคัญของงบการเงินกลุ่มกิจการโดยรวมถูกใช้เมื่อกำหนดกลยุทธ์การตรวจสอบกลุ่มกิจการโดยรวม

²¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 เรื่อง “ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 10-11

- ก43. เพื่อให้ความเป็นไปได้ของการรวมกันของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทั้งที่ตรวจไม่พบ และไม่ถูกแก้ไขในงบการเงินกลุ่มกิจการสูงเกินกว่าความมีสาระสำคัญของงบการเงินกลุ่มกิจการโดยรวม ลดลงไปที่ระดับต่ำอย่างเหมาะสม ความมีสาระสำคัญของกิจการภายในกลุ่ม ถูกกำหนดให้ต่ำกว่าความมีสาระสำคัญของงบการเงินกลุ่มกิจการโดยรวม กิจการภายในกลุ่ม ที่แตกต่างกันอาจกำหนดความมีสาระสำคัญของแต่ละกิจการภายในกลุ่มแตกต่างกัน ความมี สาระสำคัญของกิจการภายในกลุ่มไม่จำเป็นต้องเป็นส่วนทางคณิตศาสตร์ของความมี สาระสำคัญของงบการเงินกลุ่มกิจการโดยรวม ดังนั้นการรวมกันของความมีสาระสำคัญของ กิจการภายในกลุ่มสำหรับหลายกิจการภายในกลุ่มที่แตกต่างกันอาจเกินกว่าความมี สาระสำคัญของงบการเงินกลุ่มกิจการโดยรวม ความมีสาระสำคัญของกิจการภายในกลุ่มถูกใช้ เมื่อกำหนดกลยุทธ์การตรวจสอบโดยรวมของแต่ละกิจการภายในกลุ่ม
- ก44. ความมีสาระสำคัญของกิจการภายในกลุ่มถูกกำหนดสำหรับกิจการภายในกลุ่มที่ข้อมูลทาง การเงินจะถูกตรวจสอบหรือสอบทานเหมือนเป็นส่วนของการตรวจสอบกลุ่มกิจการตาม ข้อกำหนดในย่อหน้า 26 27(ก) และ 29 ความมีสาระสำคัญของกิจการภายในกลุ่มถูกใช้ โดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพื่อประเมินว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ ตรวจพบแต่ไม่ถูกแก้ไขนั้นมีสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะในแต่ละรายการหรือหลายรายการ รวมกัน
- ก45. เกณฑ์วัดเชิงปริมาณสำหรับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงถูกพิจารณาเพิ่มเติมจากความ มีสาระสำคัญของกิจการภายในกลุ่ม การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ระบุในข้อมูลทาง การเงินของกิจการภายในกลุ่มซึ่งเกินกว่าเกณฑ์วัดเชิงปริมาณสำหรับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงจะถูกแจ้งไปยังกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ
- ก46. ในกรณีการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มหนึ่ง ซึ่งผู้สอบบัญชีของกิจการ ภายในกลุ่ม (หรือกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ) ต้องพิจารณาความมีสาระสำคัญ ในการดำเนินงานที่ระดับกิจการภายในกลุ่ม กรณีนี้จำเป็นต้องลดระดับความมีสาระสำคัญลง เพื่อลดความเป็นไปได้สำหรับกรณีที่ผลรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบ การเงินกลุ่มกิจการทั้งที่ไม่ถูกแก้ไขและตรวจไม่พบสูงเกินกว่าความมีสาระสำคัญของบ งบการเงินกลุ่มกิจการโดยรวม ให้อยู่ในระดับต่ำอย่างเหมาะสม ในทางปฏิบัติ กลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจกำหนดความมีสาระสำคัญของกิจการภายในกลุ่มที่ระดับต่ำกว่านี้ ซึ่งในกรณีนี้ ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มใช้ความมีสาระสำคัญของกิจการภายในกลุ่ม เพื่อวัตถุประสงค์ในการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น สาระสำคัญต่อข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มและเพื่อที่จะออกแบบวิธีการ ตรวจสอบเพิ่มเติมในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ เช่นเดียวกับการประเมินว่า การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ตรวจพบมีสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะในแต่ละรายการหรือ หลายรายการรวมกัน

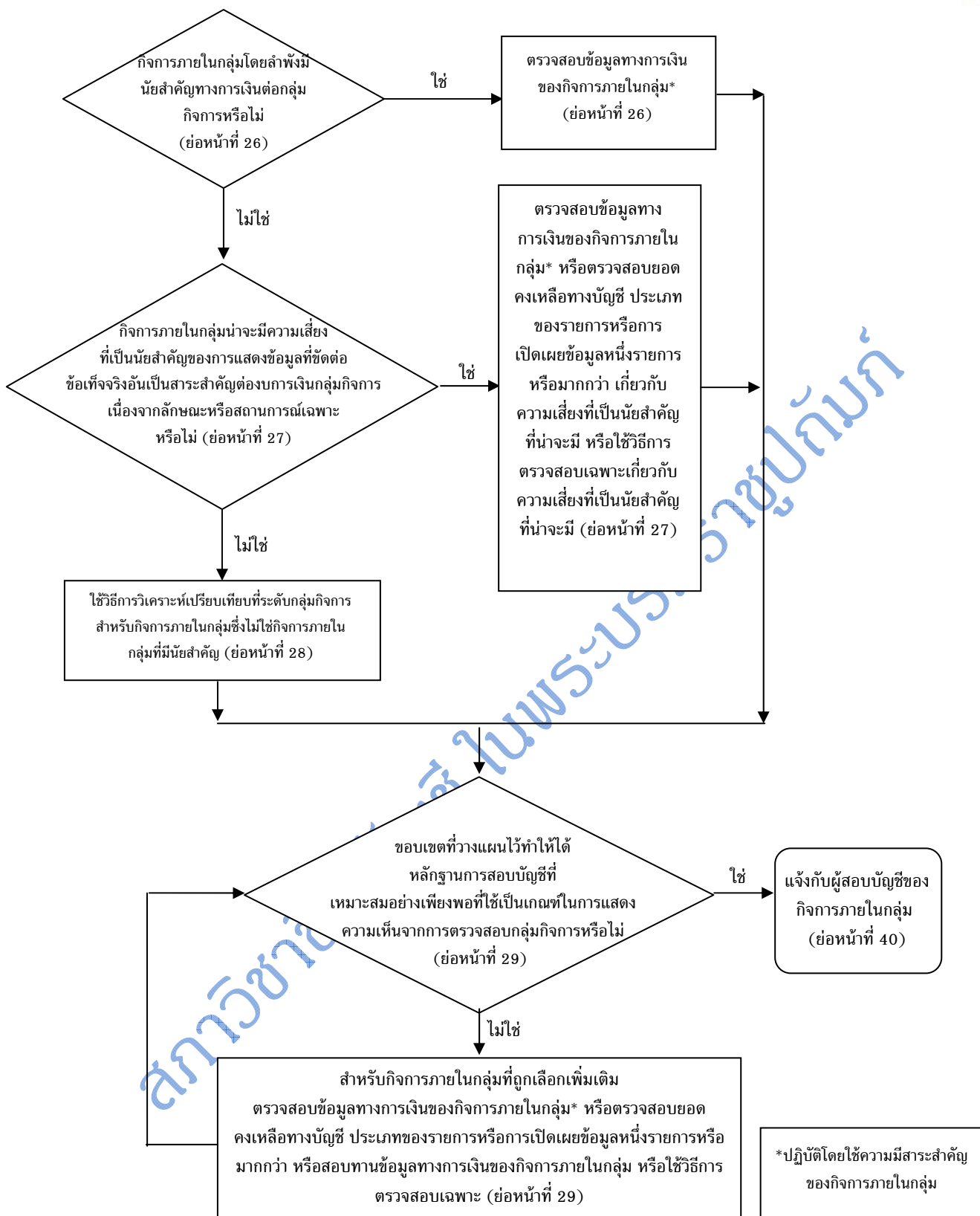
การตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้

การกำหนดประเภทของงานที่ปฏิบัติเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26-27)

ก47. การกำหนดของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเกี่ยวกับประเภทของงานที่ปฏิบัติต่อข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มและการเข้าไปมีส่วนร่วมในงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มถูกระงับโดย

- (ก) ความมีนัยสำคัญของกิจการภายในกลุ่ม
- (ข) ความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุได้ของงบการเงินของกลุ่มกิจการ
- (ค) การประเมินของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเกี่ยวกับการออกแบบการควบคุมที่ระดับกลุ่มและการพิจารณาว่าการควบคุมถูกนำไปปฏิบัติหรือไม่
- (ง) ความเข้าใจของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

แผนผังต่อไปนี้แสดงให้เห็นว่าความมีนัยสำคัญของกิจการภายในกลุ่มกระทบต่อการพิจารณาของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเกี่ยวกับประเภทของงานที่ปฏิบัติเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มอย่างไร



กิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 27(ข) ถึง (ค))

ก48. กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจกำหนดกิจการภายในกลุ่มหนึ่งเป็นกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ เพราะว่ากิจการภายในกลุ่มนั้นอาจมีความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินกลุ่มกิจการเนื่องจากลักษณะหรือสถานการณ์ที่เฉพาะ ในกรณีนั้น กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจสามารถระบุยอดคงเหลือทางบัญชี ประเภทของรายการหรือการเปิดเผยข้อมูลที่กระทบโดยความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญที่น่าจะมี ซึ่งกรณีนี้ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจตัดสินใจที่จะปฏิบัติหรือร้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติงานตรวจสอบในยอดคงเหลือทางบัญชี ประเภทของรายการหรือการเปิดเผยข้อมูลเหล่านั้นเท่านั้น ตัวอย่างเช่น ในสถานการณ์ที่อธิบายในย่อหน้าที่ ก6 งานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มอาจถูกจำกัดสำหรับการตรวจสอบของยอดคงเหลือทางบัญชี ประเภทของรายการหรือการเปิดเผยข้อมูลกระทบโดยการค้าอัตราแลกเปลี่ยนของกิจการภายในกลุ่มนั้น ซึ่งกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติงานตรวจสอบยอดคงเหลือทางบัญชี ประเภทของรายการหรือการเปิดเผยข้อมูลที่เฉพาะหนึ่งรายการหรือมากกว่า การติดต่อสื่อสารของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ (ดูย่อหน้าที่ 40) ทำบนข้อเท็จจริงที่ว่ารายการในงบการเงินหลายรายการมีความสัมพันธ์กัน

ก49. กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจออกแบบวิธีการตรวจสอบที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญที่น่าจะมีของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น ในกรณีของความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญที่น่าจะมีของความลำเอียงของสินค้าคงเหลือ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจปฏิบัติ หรือขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติงานโดยใช้วิธีการตรวจสอบเฉพาะในการประเมินมูลค่าของสินค้าคงเหลือของกิจการภายในกลุ่มหนึ่งซึ่งมีสินค้าคงเหลือล้ำสมัยในปริมาณมาก แต่เป็นกิจการภายในกลุ่มที่ไม่มีนัยสำคัญ

กิจการภายในกลุ่มที่ไม่ใช่กิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 28-29)

ก50. ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของงาน ข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มอาจถูกรวมเข้าด้วยกันที่ระดับต่างกันเพื่อวัตถุประสงค์ในวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ผลของวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบสนับสนุนข้อสรุปของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการว่าไม่มีความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อข้อมูลทางการเงินที่รวมกันของหลายกิจการภายในกลุ่มซึ่งไม่ใช่กิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ

ก51. การตัดสินใจของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการว่าจะเลือกกิจการภายในกลุ่มจำนวนเท่าใดตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 29 การเลือกกิจการภายใน และประเภทของงานที่ปฏิบัติเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของแต่ละกิจการภายในกลุ่มที่ถูกเลือกอาจถูกกระทบโดยปัจจัยต่อไปนี้

- ขอบเขตของหลักฐานการสอบบัญชีซึ่งคาดว่าจะได้รับเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ
- เป็นกิจการภายในกลุ่มที่ก่อตั้งขึ้นใหม่หรือได้รับมาใหม่
- การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญที่เกิดขึ้นในกิจการภายในกลุ่ม
- การตรวจสอบภายในที่มีการปฏิบัติในกิจการภายในกลุ่มและผลกระทบใด ๆ ของงานนั้นต่อการตรวจสอบกลุ่มกิจการ
- กิจการภายในกลุ่มใช้ระบบและกระบวนการเดียวกันหรือไม่
- ความมีประสิทธิภาพในการดำเนินงานของการควบคุมที่ระดับกลุ่ม
- การเปลี่ยนแปลงอย่างผิดปกติที่ระบุได้จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ระดับกลุ่มกิจการ
- นัยสำคัญทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มเพียงลำพัง หรือความเสี่ยงของกิจการภายในกลุ่มเมื่อเปรียบเทียบกับกิจการภายในกลุ่มอื่นภายในกลุ่มนี้
- กิจการภายในกลุ่มอยู่ภายใต้การตรวจสอบที่กำหนดโดยกฎหมาย ข้อบังคับหรือเหตุผลอื่นหรือไม่

การรวมถึงปัจจัยที่ไม่สามารถคาดเดาได้ในการเลือกกิจการภายในกลุ่มในกลุ่มนี้อาจเพิ่มความน่าจะเป็นในการระบุการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม การเลือกกิจการภายในกลุ่มมักแตกต่างกันไปตามเกณฑ์ที่เปลี่ยนไป

ก52. การสอบทานข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มหนึ่งอาจถูกปฏิบัติโดยสอดคล้องกับมาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2400²² หรือ มาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2410²³ โดยปรับเปลี่ยนตามสถานการณ์เท่าที่จำเป็น กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจจะปฏิบัติตามเพิ่มเติมสำหรับงานนี้ด้วยเช่นกัน

²² มาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2400 เรื่อง “การสอบทานงบการเงิน (โดยผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งไม่ใช่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของกิจการ)”

²³ มาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2410 เรื่อง “การสอบทานข้อมูลทางการเงินระหว่างกาลโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของกิจการ”

ก53. ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ก13 กลุ่มกิจการหนึ่งกลุ่มอาจประกอบด้วยกิจการภายในกลุ่มที่ไม่ใช่กิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญเท่านั้น ในสถานการณ์เหล่านี้ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการสามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอซึ่งใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการโดยระบุประเภทของงานที่ปฏิบัติเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มโดยสอดคล้องกับย่อหน้าที่ 29 ทั้งนี้ไม่มีความเป็นไปได้ที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการจะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอซึ่งใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการ หากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มทดสอบการควบคุมที่ระดับกลุ่มและปฏิบัติวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบต่อข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มเท่านั้น

การมีส่วนร่วมในงานที่ปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 30-31)

- ก54. ปัจจัยที่อาจกระทบต่อการมีส่วนร่วมของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการในงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม รวมถึง
- (ก) ความมีนัยสำคัญของกิจการภายในกลุ่ม
 - (ข) ความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุได้ต่อการเงินของกลุ่มกิจการ
 - (ค) ความเข้าใจของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

ในกรณีของกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญหนึ่ง หรือความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุได้ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการปฏิบัติวิธีตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 30-31 ในกรณีของกิจการภายในกลุ่มที่ไม่ใช่กิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ ลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของการมีส่วนร่วมของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการในงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจะแตกต่างกันโดยใช้เกณฑ์ความเข้าใจของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มนั้น ข้อเท็จจริงที่ว่ากิจการภายในกลุ่มนั้นไม่ใช่กิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญกลายเป็นเรื่องรอง ตัวอย่างเช่น แม้ว่ากิจการภายในกลุ่มหนึ่งไม่ถูกพิจารณาว่าเป็นกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ ถึงกระนั้นกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจตัดสินใจที่จะมีส่วนร่วมในการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม เพราะว่ามีควมร่อก้วลน้อยกว่าเกี่ยวกับความรู้ความสามารถทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (ตัวอย่างเช่น การขาดความรู้เฉพาะเกี่ยวกับอุตสาหกรรม) หรือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไม่อยู่ในสภาพแวดล้อมที่ข้อบังคับในการดูแลผู้สอบบัญชีมีการนำมาใช้อย่างจริงจัง

- ก55. รูปแบบของการมีส่วนร่วมในงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มนอกเหนือจากที่อธิบายในย่อหน้าที่ 30-31 และ 42 อาจรวมรูปแบบหนึ่งหรือมากกว่าตามข้างล่าง โดยใช้เกณฑ์จากความเข้าใจของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
- (ก) การประชุมกับผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มหรือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม เพื่อได้รับความเข้าใจเกี่ยวกับกิจการภายในกลุ่มและสภาพแวดล้อมของกิจการภายในกลุ่ม
 - (ข) การสอบทานกลยุทธ์การตรวจสอบโดยรวมและการวางแผนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
 - (ค) การปฏิบัติตามวิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระดับกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งทำร่วมกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มหรือโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ
 - (ง) การออกแบบและการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม ซึ่งอาจถูกออกแบบและปฏิบัติร่วมกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มหรือโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ
 - (จ) การมีส่วนร่วมในการประชุมปิดงานและการประชุมอื่นที่สำคัญระหว่างผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม
 - (ฉ) การสอบทานส่วนที่เกี่ยวข้องอื่นของเอกสารหลักฐานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

กระบวนการจัดทำงบการเงินรวม

การปรับปรุงและการจัดประเภทรายการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 34)

ก56. กระบวนการจัดทำงบการเงินรวมอาจต้องมีการปรับปรุงจำนวนเงินที่รายงานในงบการเงินกลุ่มกิจการซึ่งไม่ผ่านระบบการประมวลผลรายการตามปกติ และอาจไม่อยู่ภายใต้การควบคุมภายในเดียวกันกับข้อมูลทางการเงินอื่น การประเมินของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเกี่ยวกับความเหมาะสม ความสมบูรณ์และความถูกต้องของการปรับปรุงอาจรวมถึง

- การประเมินว่าการปรับปรุงที่สำคัญสะท้อนเหตุการณ์และรายการที่อยู่ภายใต้การปรับปรุงนั้นอย่างเหมาะสมหรือไม่
- การกำหนดว่าการปรับปรุงที่เป็นนัยสำคัญถูกคำนวณอย่างถูกต้อง ดำเนินการและอนุมัติโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการ และโดยผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม แล้วแต่กรณี หรือไม่
- การกำหนดว่าการปรับปรุงที่เป็นนัยสำคัญมีเอกสารสนับสนุนอย่างเหมาะสมและเพียงพอหรือไม่
- การตรวจสอบการกระหายอด การตัดรายการระหว่างกัน กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง และยอดคงเหลือทางบัญชีระหว่างกัน

การติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 40-41)

- ก57. ถ้าไม่มีการติดต่อแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพระหว่างกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม จะมีความเสี่ยงที่ว่ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจไม่ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอซึ่งใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการ การติดต่อสื่อสารในเวลาที่เหมาะสมและชัดเจนตามข้อกำหนดของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการช่วยให้เกิดการติดต่อแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพระหว่างกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
- ก58. ข้อกำหนดของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการมักถูกแจ้งในหนังสือคำสั่งงานภาคผนวก 5 แสดงคำแนะนำเกี่ยวกับข้อกำหนดและข้อมูลเพิ่มเติมที่อาจรวมอยู่ในหนังสือคำสั่งงานดังกล่าว การติดต่อสื่อสารของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการมักอยู่ในรูปแบบของบันทึกข้อความหรือรายงานของการปฏิบัติงาน อย่างไรก็ตาม การติดต่อระหว่างกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจไม่จำเป็นที่ต้องเป็นลายลักษณ์อักษร ตัวอย่างเช่น กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจเข้าพบผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพื่อหารือเกี่ยวกับความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญที่ระบุได้ หรือสอบถามส่วนที่เกี่ยวข้องของเอกสารหลักฐานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม อย่างไรก็ตาม ยังคงต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้หรือฉบับอื่น
- ก59. ตัวอย่างเช่น ในการร่วมมือกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเข้าถึงเอกสารหลักฐานการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องถ้าไม่ถูกห้ามโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ
- ก60. กรณีที่สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเป็นผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มด้วย กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการมักจะบรรลุวัตถุประสงค์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มโดยวิธีการอื่นนอกเหนือจากการติดต่อที่เป็นลายลักษณ์อักษร ตัวอย่างเช่น
- การเข้าถึงกลยุทธ์การตรวจสอบโดยรวมและการวางแผนการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจเพียงพอที่จะถือเป็นการแจ้งความต้องการของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 40
 - การสอบถามเอกสารหลักฐานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ อาจเพียงพอที่จะถือเป็นการแจ้งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับข้อสรุปของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 41

การประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ

การสอบทานเอกสารหลักฐานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 42(ข))

ก61. ส่วนของเอกสารหลักฐานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มซึ่งเกี่ยวข้องกับ การตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจแตกต่างกันขึ้นอยู่กับสถานการณ์ จุดสำคัญในเอกสารหลักฐาน การตรวจสอบมักเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญต่อการเงินของกลุ่มกิจการ ขอบเขตของการสอบทานอาจถูกกระทบโดย ข้อเท็จจริงที่ว่าเอกสารหลักฐานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอยู่ภายใต้ วิธีการสอบทานของสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

ความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 44-45)

ก62. ถ้ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการสรุปว่าไม่ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่าง เพียงพอซึ่งใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการ กลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติงานตรวจสอบเพิ่มเติม ถ้าเป็นไปได้ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจปฏิบัติงานตรวจสอบเองเกี่ยวกับ ข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม

ก63. การประเมินของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการเกี่ยวกับผลกระทบรวมของการแสดง ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (ทั้งที่ระบุโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือแจ้งโดย ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม) เป็นการเปิดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการพิจารณา ว่างบการเงินกลุ่มกิจการโดยรวมแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญหรือไม่

การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกลุ่มกิจการ

การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 46-48)

ก64. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 มีข้อกำหนดและแนวทางเกี่ยวกับการติดต่อสื่อสารกับผู้บริหาร ในเรื่องการทุจริต หรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกรณีที่ผู้บริหารมีส่วนเกี่ยวข้องในการทุจริต²⁴

ก65. ผู้บริหารของกลุ่มกิจการอาจต้องการรักษาความลับของข้อมูลสำคัญที่อ่อนไหว ตัวอย่างของ สถานการณ์ซึ่งอาจมีนัยสำคัญต่อการเงินของกิจการภายในกลุ่มซึ่งผู้บริหารของกิจการ ภายในกลุ่มอาจไม่ทราบ มีดังต่อไปนี้

- คดีความที่อาจเกิดขึ้น
- แผนในการยกเลิกสินทรัพย์ดำเนินงานที่มีสาระสำคัญ
- เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลาที่รายงาน
- ข้อตกลงทางกฎหมายที่มีนัยสำคัญ

²⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 40-42

การติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกลุ่มกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 49)

- ก66. สถานการณ์ที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกลุ่มกิจการ อาจรวมถึงสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม นำมาสู่ความสนใจของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการซึ่งกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการตัดสินใจว่ามีนัยสำคัญต่อความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกลุ่มกิจการ การติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกลุ่มกิจการทำในหลายช่วงเวลาระหว่างการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น สถานการณ์ที่ถูกอ้างในย่อหน้าที่ 49(ก) ถึง (ข) อาจถูกแจ้งหลังจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการได้พิจารณาการปฏิบัติงานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มแล้ว ในอีกทางหนึ่ง สถานการณ์ที่ถูกอ้างถึงในย่อหน้าที่ 49 (ค) อาจถูกแจ้งในวันที่สิ้นสุดการตรวจสอบ และสถานการณ์ที่ถูกอ้างถึงในย่อหน้าที่ 49 (ง) ถึง (จ) อาจถูกแจ้งเมื่อเกิดขึ้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก 1

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก19)

ตัวอย่างของการแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขกรณีที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอซึ่งใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการ

ในตัวอย่างนี้ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญหนึ่งซึ่งบันทึกบัญชีโดยวิธีส่วนได้เสีย (รับรู้ 15 ล้านบาทในงบแสดงฐานะการเงิน ซึ่งสะท้อนให้เห็นสินทรัพย์รวม 60 ล้านบาท) เนื่องจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการไม่ได้รับสิทธิในการเข้าถึงรายการบันทึกทางบัญชี ผู้บริหารหรือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการได้อ่านงบการเงินที่ตรวจสอบแล้วของกิจการภายในกลุ่ม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 รวมถึงรายงานของผู้สอบบัญชี และพิจารณาข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องที่เก็บรักษาโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการผู้ที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่ม

ตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการ ผลกระทบต่องบการเงินกลุ่มกิจการจากการที่ไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอมีสาระสำคัญแต่ไม่แผ่กระจาย

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

[ระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

รายงานต่องบการเงินรวม²⁵

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินรวมของบริษัท กขค จำกัด และบริษัทย่อย ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นรวม และงบกระแสเงินสดรวม สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึงหมายเหตุสรุปรายการบัญชีที่สำคัญและหมายเหตุเรื่องอื่น ๆ

²⁵ ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่องบการเงินรวม” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

ความรับผิดชอบของผู้บริหาร²⁶ ต่องบการเงินรวม

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและการนำเสนองบการเงินรวมเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควร ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน²⁷ และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหาร พิจารณาว่าจำเป็น เพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินรวมที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินรวมดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของ ข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าปฏิบัติตาม ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ รวมถึงวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมี เหตุผลว่างบการเงินรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวน เงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินรวม วิธีการทดสอบที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของ งบการเงินรวม ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชี พิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินรวมโดยถูกต้องตามที่ ควรของกิจการ²⁸ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ใน การแสดงความเห็นต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ²⁹ การตรวจสอบรวมถึงการ ประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการ ทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร รวมทั้งการประเมินการนำเสนองบการเงินโดยรวม

²⁶ หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น

²⁷ ในกรณีที่มีความรับผิดชอบของผู้บริหารคือการจัดทำงบการเงินที่แสดงตามความเป็นจริงและถูกต้องตามที่ควร ประโยคนี้อาจเปลี่ยนเป็น ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินรวมที่แสดงตามความเป็นจริงและ ถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และรับผิดชอบเกี่ยวกับ.....”

²⁸ ในกรณีของเชิงอรรถที่ 27 ประโยคนี้อาจเปลี่ยนเป็น “ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณา การควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินรวมที่แสดงตามความเป็นจริงและถูกต้องตามที่ควรของ กิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดง ความเห็นต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ”

²⁹ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในควบคู่กับ การตรวจสอบงบการเงินรวม ประโยคนี้อาจใช้ถ้อยคำ “ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณา การควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินรวมโดยถูกต้องตามที่ควรของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์” ในกรณีของเชิงอรรถที่ 27 อาจเขียนว่า “ในการ ประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินรวมที่ แสดงตามความเป็นจริงและถูกต้องตามที่ควรของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์”

ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของการตรวจสอบอย่างมีเงื่อนไขของข้าพเจ้า

เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

เงินลงทุนในบริษัท ก จำกัดของบริษัท กขค จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทที่เกี่ยวข้องกันในต่างประเทศแห่งหนึ่ง ได้มาในระหว่างปีและบันทึกบัญชีโดยวิธีส่วนได้เสีย คิดเป็นจำนวนเงิน 15 ล้านบาทในงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และส่วนแบ่งของบริษัท กขค จากกำไรสุทธิในบริษัท ก เป็นจำนวนเงิน 1 ล้านบาทถูกรวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน ข้าพเจ้าไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับจำนวนเงินของเงินลงทุนในบริษัท ก ของบริษัท กขค ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และส่วนแบ่งของบริษัท กขค จากกำไรสุทธิสำหรับปีของบริษัท ก เนื่องจากข้าพเจ้าถูกปฏิเสธในการเข้าถึงของข้อมูลทางการเงิน จากผู้บริหารและผู้สอบบัญชีของบริษัท ก ซึ่งเป็นผลให้ข้าพเจ้าไม่สามารถพิจารณาว่ามีการปรับปรุงใด ๆ จำเป็นต่อจำนวนเงินเหล่านี้หรือไม่

ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

ในความเห็นของข้าพเจ้า ยกเว้นผลกระทบที่เป็นไปได้ของสถานการณ์ตามที่อธิบายในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กขค จำกัดและบริษัทย่อย ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันโดยถูกต้องตามที่ควร (หรือแสดงตามความเป็นจริงและถูกต้องตามที่ควรของกิจการ) ในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

รายงานต่อข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[รูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีส่วนนี้จะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะของความรับผิดชอบในการรายงานอื่นของผู้สอบบัญชี]

[ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี]

[วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี]

[ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี]

ตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการ ถ้าผลกระทบต่อการเงินของกลุ่มกิจการจากการไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเป็นสาระสำคัญและแพร่กระจาย ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการควรไม่แสดงความเห็นตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705

ภาคผนวก 2

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก23)

ตัวอย่างของสถานการณ์ที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการได้รับความเข้าใจ

ตัวอย่างนี้ครอบคลุมสถานการณ์อย่างกว้าง แต่ไม่ใช่สถานการณ์ทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชี กลุ่มกิจการทุกกลุ่มและรายการของตัวอย่างต่อไปนี้ไม่ครบสมบูรณ์ตามที่จำเป็น

การควบคุมที่ระดับกลุ่ม

1. การควบคุมที่ระดับกลุ่มอาจรวมถึงการรวมกันของรายการดังต่อไปนี้

- การประชุมตามปกติระหว่างผู้บริหารของกลุ่มกิจการและกิจการภายในกลุ่มเพื่อหารือในการพัฒนาธุรกิจและเพื่อสอบถามการดำเนินงาน
- การตรวจสอบการดำเนินงานและผลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม รวมถึงการรายงานตามปกติ ซึ่งทำให้ผู้บริหารกลุ่มกิจการสามารถติดตามผลการดำเนินงานของกิจการภายในกลุ่มเทียบกับงบประมาณ และตัดสินใจดำเนินการที่เหมาะสม
- วิธีการประเมินความเสี่ยงของผู้บริหารของกลุ่มกิจการ เช่น วิธีการระบุ การวิเคราะห์ และการจัดการความเสี่ยงทางธุรกิจ รวมถึงความเสี่ยงจากการทุจริตซึ่งอาจเป็นผลให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ
- การติดตามผล การควบคุม การกระหายอดและการตัดรายการระหว่างกัน ถ้าไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง และยอดคงเหลือทางบัญชีระหว่างกันที่ระดับกลุ่มกิจการ
- กระบวนการในการติดตามผลการตรงเวลา การประเมินความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูลทางการเงินที่ได้รับจากกิจการภายในกลุ่ม
- ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศส่วนกลางถูกควบคุมโดยการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศสำหรับทั้งหมดหรือส่วนหนึ่งของกลุ่มกิจการ
- กิจกรรมการควบคุมภายในระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเป็นระบบเดียวกันสำหรับกิจการภายในกลุ่มทั้งหมดหรือบางส่วน
- การติดตามผลการควบคุม รวมถึงกิจกรรมของการตรวจสอบภายในและโปรแกรมการประเมินตนเอง
- นโยบายและวิธีปฏิบัติที่ตรงกัน รวมถึงคู่มือวิธีการรายงานทางการเงินกลุ่มกิจการ
- โปรแกรมที่ใช้ร่วมกันภายในกลุ่ม เช่น ระเบียบวินัยและโปรแกรมการป้องกันการทุจริต
- การจัดการสำหรับการกำหนดอำนาจและความรับผิดชอบต่อผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม

2. ตัวอย่างเช่น การตรวจสอบภายในอาจถูกพิจารณาเป็นส่วนของการควบคุมที่ระดับกลุ่ม เมื่องานการตรวจสอบภายในรวมไว้เป็นศูนย์กลาง มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610³⁰ เกี่ยวข้องกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการในการประเมินเกี่ยวกับความสามารถและข้อเท็จจริงของผู้ตรวจสอบภายในกรณีที่ว่าแผนที่จะใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

กระบวนการจัดทำงบการเงินรวม

3. ความเข้าใจของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเกี่ยวกับกระบวนการจัดทำงบการเงินรวมอาจรวมถึงเรื่องดังต่อไปนี้

เรื่องเกี่ยวกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้

- ขอบเขตซึ่งผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มมีความเข้าใจเกี่ยวกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้
- การระบุและการบันทึกบัญชีสำหรับกิจการภายในกลุ่มโดยสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้
- กระบวนการในการระบุส่วนงานที่สามารถรายงานได้สำหรับการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานโดยสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้
- กระบวนการในการระบุความสัมพันธ์ของกิจการที่เกี่ยวข้องกันและรายการระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องกันเพื่อการรายงานโดยสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้
- นโยบายการบัญชีที่ใช้กับงบการเงินกลุ่มกิจการ การเปลี่ยนแปลงจากปีการเงินปีก่อน และการเปลี่ยนแปลงอันเป็นผลจากมาตรฐานที่กำหนดขึ้นมาใหม่หรือเป็นมาตรฐานที่ถูกปรับเปลี่ยนภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้
- กระบวนการในการจัดการกับกิจการภายในกลุ่มที่รอบระยะเวลารายงานแตกต่างจากรอบระยะเวลารายงานของกลุ่มกิจการ

เรื่องเกี่ยวกับกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม

- กระบวนการของผู้บริหารของกลุ่มกิจการในการได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่ใช้โดยกิจการภายในกลุ่ม และในกรณีที่เหมาะสม ให้แน่ใจว่านโยบายการบัญชีเดียวกันถูกใช้เพื่อจัดทำข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มสำหรับงบการเงินกลุ่มกิจการ และความแตกต่างในนโยบายการบัญชีถูกระบุและปรับปรุงซึ่งกำหนดในเงื่อนไขของแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้ นโยบายการบัญชีเดียวกันคือหลักการ เกณฑ์ ข้อตกลง กฎ และวิธีปฏิบัติเฉพาะซึ่งใช้โดยกลุ่มกิจการโดยใช้เกณฑ์ตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้ ซึ่งกิจการภายในกลุ่มใช้เพื่อรายงานรายการที่คล้ายคลึงกันอย่างถูกต้องตรงกัน โดยปกตินโยบายเหล่านี้ถูกอธิบายในคู่มือวิธีการรายงานทางการเงินและชุดการรายงานที่ออกโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการ

³⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 เรื่อง “การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน” ย่อหน้าที่ 9

- กระบวนการของผู้บริหารของกลุ่มกิจการเพื่อแน่ใจว่าการรายงานทางการเงินโดยกิจการภายในกลุ่ม ครบถ้วน ถูกต้อง และในเวลาที่เหมาะสม สำหรับการจัดทำงบการเงินรวม
- กระบวนการในการแปลงค่าข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มต่างประเทศให้เป็นสกุลเงินของงบการเงินของกลุ่มกิจการ
- การจัดการระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อการทำงานงบการเงินรวม รวมถึงกระบวนการทั้งแบบมือและแบบอัตโนมัติ และการควบคุมทั้งแบบมือและแบบอัตโนมัติที่มีอยู่ในขั้นตอนต่าง ๆ ของกระบวนการจัดทำงบการเงินรวมเป็นอย่างไร
- กระบวนการของผู้บริหารของกลุ่มกิจการเพื่อให้ได้รับข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

เรื่องเกี่ยวกับรายการปรับปรุงเพื่อจัดทำงบการเงินรวม

- กระบวนการในการการบันทึกรายการปรับปรุงเพื่อจัดทำงบการเงินรวม รวมถึงการจัดทำ การอนุมัติ และการประมวลผลรายการบัญชีที่เกี่ยวข้อง และประสิทธิภาพของบุคคลที่รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินรวม
- รายการปรับปรุงเพื่อจัดทำงบการเงินรวมที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้
- เหตุผลทางธุรกิจสำหรับเหตุการณ์และรายการซึ่งก่อให้เกิดรายการปรับปรุงในงบการเงินรวม
- ความถี่ ลักษณะและขนาดของรายการระหว่างกิจการภายในกลุ่ม
- วิธีการในการติดตามผล การควบคุม การกระหายอดและการตัดรายการระหว่างกัน และกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงและยอดคงเหลือทางบัญชีระหว่างกัน
- ขั้นตอนในการได้มาของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ได้มา วิธีการตัดจำหน่ายค่าความนิยม (ในกรณีที่เหมาะสม) และการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมโดยสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้
- การจัดการกับผู้ถือหุ้นหลักหรือส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมเกี่ยวกับผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากแต่ละกิจการภายในกลุ่ม (ตัวอย่างเช่น ภาวะผูกพันของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมเพื่อชดเชยผลขาดทุนดังกล่าว)

ภาคผนวก 3

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก30)

ตัวอย่างของเงื่อนไขหรือเหตุการณ์ซึ่งอาจบ่งชี้ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อการเงินของกลุ่มกิจการ

ตัวอย่างนี้ครอบคลุมสถานการณ์อย่างกว้าง แต่ไม่ใช่เงื่อนไขหรือเหตุการณ์ทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีกลุ่มกิจการทุกกลุ่มและรายการของตัวอย่างต่อไปนี้ไม่ครบสมบูรณ์ตามที่จำเป็น

- โครงสร้างของกลุ่มที่ซับซ้อน โดยเฉพาะมีการซื้อ จำหน่ายหรือการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างองค์กรบ่อยครั้ง
- โครงสร้างในการกำกับดูแลกิจการไม่ดี รวมถึงกระบวนการในการตัดสินใจที่ไม่โปร่งใส
- การควบคุมที่ระดับกลุ่มที่ไม่มีประสิทธิผลหรือไม่มีอยู่จริง รวมถึงข้อมูลของผู้บริหารของกลุ่มกิจการไม่เพียงพอในการติดตามผลการดำเนินงานและผลการดำเนินงานของกิจการภายในกลุ่ม
- กิจการภายในกลุ่มที่ดำเนินงานภายใต้กฎหมายในต่างประเทศอาจมีความเสี่ยงจากปัจจัยที่เกิดจากการแทรกแซงที่ไม่ปกติจากรัฐบาลในเรื่องต่าง ๆ เช่น นโยบายการเงิน ข้อจำกัดในการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศและการจ่ายเงินปันผลออกนอกประเทศ และความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ
- กิจกรรมทางธุรกิจของกิจการภายในกลุ่มซึ่งมีส่วนเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงสูง เช่น สัญญาระยะยาว หรือการลงทุนในเครื่องมือทางการเงินรูปแบบใหม่หรือมีโครงสร้างที่ซับซ้อน
- ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มที่ถูกกำหนดให้นำมารวมในงบการเงินของกลุ่มกิจการตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้ ตัวอย่างเช่น กิจการเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ หรือกิจการที่ไม่ใช่เพื่อการค้าที่มีอยู่และถูกกำหนดให้นำมารวม
- ความสัมพันธ์และรายการระหว่างกันที่ผิดปกติ
- ยอดคงเหลือทางบัญชีระหว่างกันที่ยกมาซึ่งไม่สมดุลหรือไม่สามารถกระทบยอดได้ในงบการเงินรวม
- ความมีอยู่ของรายการที่ซับซ้อนซึ่งบันทึกบัญชีในกิจการภายในกลุ่มมากกว่าหนึ่งกิจการภายในกลุ่ม
- การใช้นโยบายการบัญชีของกิจการภายในกลุ่มซึ่งแตกต่างไปจากนโยบายการบัญชีที่ใช้กับงบการเงินของกลุ่มกิจการ
- กิจการภายในกลุ่มที่มีรอบระยะเวลารายงานแตกต่างกันซึ่งอาจถูกใช้เพื่อตกแต่งรายการโดยการปรับเปลี่ยนช่วงเวลาในการบันทึกรายการ



- การเกิดขึ้นครั้งก่อนของรายการปรับปรุงเพื่อจัดทำงบการเงินรวมที่ไม่สมบูรณ์หรือไม่ได้รับการอนุมัติ
- การวางแผนภาษีโดยไม่ระมัดระวังภายในกลุ่มกิจการ หรือรายการที่เป็นเงินสดจำนวนมากกับกิจการในเขตประเทศปลอดภาษี
- การเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชีที่รับงานตรวจสอบงบการเงินของกิจการภายในกลุ่มบ่อย ๆ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก 4

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก35)

ตัวอย่างของคำยืนยันของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

ตัวอย่างต่อไปนี้ไม่ได้ตั้งใจให้ใช้เป็นมาตรฐานเดียวกัน คำยืนยันอาจแตกต่างกันไปสำหรับผู้สอบบัญชีของแต่ละกิจการภายในกลุ่ม หรือแตกต่างกันไปในแต่ละรอบระยะเวลา

คำยืนยันมักได้รับก่อนเริ่มงานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม

[กระตาดาทัวจดหมายผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม]

[วันที่]

[เรียน ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกลุ่มกิจการ]

หนังสือฉบับนี้จัดเตรียมเพื่อการตรวจสอบของท่านเกี่ยวกับงบการเงินกลุ่มกิจการของ [ชื่อบริษัทใหญ่] สำหรับปีสิ้นสุด [วันที่] เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินของกลุ่มกิจการแสดงฐานะการเงินของกลุ่มกิจการ ณ [วันที่] และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ (แสดงตามความเป็นจริงและถูกต้องตามที่ควรของกิจการ) ตาม [ระบุแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้]

ข้าพเจ้ารับทราบจากหนังสือคำสั่งงานของท่านลงวันที่ [วันที่] ที่ร้องขอให้ข้าพเจ้าปฏิบัติงานเฉพาะเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของ [ชื่อบริษัทกิจการภายในกลุ่ม] สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ [วันที่]

ข้าพเจ้าขอยืนยันว่า

1. ข้าพเจ้าสามารถปฏิบัติตามคำสั่งงาน / ข้าพเจ้าขอแจ้งให้ท่านทราบว่าข้าพเจ้าไม่สามารถปฏิบัติตามคำสั่งงานต่อไปนี้ [ระบุคำสั่ง] ด้วยเหตุผลดังนี้ [ระบุเหตุผล]
2. คำสั่งงานชัดเจนและข้าพเจ้าเข้าใจคำสั่งงานเหล่านั้น / ข้าพเจ้ารู้สึกขอบคุณเป็นอย่างยิ่งหากท่านอธิบายคำสั่งงานต่อไปนี้ให้ชัดเจน [ระบุคำสั่ง]
3. ข้าพเจ้าจะร่วมมือกับท่านและให้สิทธิในการเข้าถึงเอกสารหลักฐานการตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง

ข้าพเจ้ารับทราบว่า

1. ข้อมูลทางการเงินของ [ชื่อของกิจการภายในกลุ่ม] จะถูกรวมอยู่ในงบการเงินของกลุ่มกิจการของ [ชื่อบริษัทใหญ่]
2. ท่านอาจตัดสินใจว่ามีความจำเป็นในการมีส่วนร่วมในงานที่ท่านร้องขอให้ข้าพเจ้าปฏิบัติเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของ [ชื่อของกิจการภายในกลุ่ม] สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ [วันที่]
3. หากพิจารณาว่าเหมาะสม ท่านตั้งใจที่จะประเมินและใช้ผลงานของข้าพเจ้าเพื่อการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการของ [ชื่อบริษัทใหญ่]

ในความเกี่ยวข้องกันกับงานซึ่งข้าพเจ้าปฏิบัติเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของ [ชื่อของกิจการภายในกลุ่ม] [อธิบายกิจการภายในกลุ่ม เช่น บริษัทย่อยที่เป็นเจ้าของทั้งหมด บริษัทย่อย กิจการร่วมค้า ผู้ถูกลงทุนที่ถูกบันทึกบัญชีโดยวิธีส่วนได้เสียหรือวิธีทุน] ของ [ชื่อของบริษัทใหญ่] ข้าพเจ้าขอยืนยันดังต่อไปนี้

1. ข้าพเจ้ามีความเข้าใจเกี่ยวกับ [ระบุข้อกำหนดทางจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง] ซึ่งเพียงพอที่จะทำให้ข้าพเจ้าปฏิบัติตามความรับผิดชอบของข้าพเจ้าในการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ และจะเป็นไปตามนั้น และข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระต่อ [ชื่อของบริษัทใหญ่] และกิจการภายในกลุ่มอื่นในกลุ่ม ตามความหมายของ [ระบุข้อกำหนดทางจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง] และปฏิบัติตามข้อกำหนดที่นำมาใช้ของ [อ้างอิงกฎ] ที่ประกาศโดย [ชื่อของตัวแทนข้อบังคับ]
2. ข้าพเจ้ามีความเข้าใจมาตรฐานการสอบบัญชีและ [ระบุมาตรฐานของประเทศอื่นที่นำมาใช้สำหรับการตรวจสอบงบการเงินกลุ่มกิจการ] ซึ่งเพียงพอที่จะทำให้ข้าพเจ้าปฏิบัติตามความรับผิดชอบของข้าพเจ้าในการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ และจะปฏิบัติงานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของ [ชื่อของกิจการภายในกลุ่ม] สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ [วันที่] โดยสอดคล้องกับมาตรฐานเหล่านั้น
3. ข้าพเจ้ามีทักษะเฉพาะ (เช่น ความรู้เฉพาะในอุตสาหกรรม) ซึ่งจำเป็นต่อการปฏิบัติงานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม
4. ข้าพเจ้ามีความเข้าใจเกี่ยวกับ [ระบุแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้หรือคู่มือวิธีการรายงานทางการเงินกลุ่มกิจการ] ซึ่งเพียงพอที่ทำให้ข้าพเจ้าปฏิบัติตามความรับผิดชอบของข้าพเจ้าในการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ

ข้าพเจ้าจะแจ้งให้ท่านทราบถึงการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ในการรับรองตามที่กล่าวข้างต้นระหว่างการปฏิบัติงานของข้าพเจ้ากับข้อมูลทางการเงินของ [ชื่อของกิจการภายในกลุ่ม]

[ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี]

[วันที่]

[ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี]

ภาคผนวก 5

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก58)

ข้อกำหนดและข้อมูลเพิ่มเติมที่รวมอยู่ในหนังสือคำสั่งงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ตรวจสอบกลุ่มกิจการ

ข้อมูลที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ที่แจ้งไปยังผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
แสดงไว้เป็นตัวอักษรเอียง

ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

- การขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มยืนยันว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจะร่วมมือกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ โดยรับทราบถึงบริบทที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการจะใช้ผลงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
- ตารางเวลาทำการตรวจสอบให้เสร็จสมบูรณ์
- วันตรวจเยี่ยมที่วางแผนไว้โดยผู้บริหารกลุ่มกิจการและกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ และวันประชุมที่วางแผนไว้กับผู้บริหารกิจการภายในกลุ่มและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
- รายชื่อของผู้ติดต่อหลัก
- งานที่ปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม การใช้ผลงานนั้นและการจัดการสำหรับความพยายามในการประสานงานที่ขั้นตอนแรกและระหว่างการตรวจสอบ รวมถึงการมีส่วนร่วมที่วางแผนไว้ของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการในงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
- ข้อกำหนดทางจรรยาบรรณซึ่งเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ โดยเฉพาะข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระ
- ในกรณีของการตรวจสอบหรือการสอบทานข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม ความมีสาระสำคัญของกิจการภายในกลุ่ม(และระดับความมีสาระสำคัญระดับเดียวหรือหลายระดับสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีหรือการเปิดเผยข้อมูลที่เฉพาะในกรณีที่เหมาะสม) และเกณฑ์วัดเชิงปริมาณที่สูงกว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่สามารถอ้างได้ชัดเจนว่าไม่สำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ
- รายการของกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่จัดทำโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการ และกิจการที่เกี่ยวข้องกันอื่นซึ่งกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการทราบและขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มแจ้งในเวลาที่เหมาะสมต่อกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเกี่ยวกับกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ไม่ถูกระบุมาก่อนโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ
- งานที่ปฏิบัติเกี่ยวกับรายการระหว่างกัน กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง และยอดคงเหลือทางบัญชีระหว่างกัน

- แนวทางต่อความรับผิดชอบการรายงานตามกฎหมายอื่น ตัวอย่างเช่น การรายงานเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ของผู้บริหารของกลุ่มกิจการต่อความมีประสิทธิผลของการควบคุมภายใน
- กรณีที่อาจมีช่วงเวลาระหว่างความครบถ้วนของงานต่อข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มและข้อสรุปของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต่องบการเงินกลุ่มกิจการ ให้ระบุคำสั่งงานสำหรับการสอบทานเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการจัดการงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

- ข้อตรวจพบจากกิจกรรมการทดสอบการควบคุมของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเกี่ยวกับระบบการประมวลผล ซึ่งเหมือนกันสำหรับกิจการภายในกลุ่มทั้งหมดหรือบางกิจการภายในกลุ่ม และการทดสอบการควบคุมที่ปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
- ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุได้ต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ เนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ซึ่งเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มแจ้งในเวลาที่เหมาะสมสำหรับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญอื่นต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ที่ระบุได้ในกิจการภายในกลุ่มและการตอบสนองของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มต่อความเสี่ยงดังกล่าว
- ข้อตรวจพบจากการตรวจสอบภายใน โดยใช้เกณฑ์จากงานที่ปฏิบัติต่อการควบคุมหรือเกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่ม
- การขอให้ติดต่อสื่อสารในเวลาที่เหมาะสมเกี่ยวกับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการปฏิบัติงานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มซึ่งขัดแย้งกับหลักฐานการสอบบัญชีซึ่งเดิมกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินความเสี่ยงที่ทำในระดับกลุ่มกิจการ
- การขอคำรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรในการปฏิบัติตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้ของผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม หรือข้อความที่ความแตกต่างระหว่างนโยบายการบัญชีที่ใช้กับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มกับที่ใช้กับงบการเงินของกลุ่มกิจการได้รับการเปิดเผย
- เรื่องที่บันทึกโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

ข้อมูลอื่น

- สิ่งที่ต้องตามรายการต่อไปนี้ต้องรายงานต่อกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการในเวลาที่เหมาะสม
 - การบัญชี การรายงานทางการเงินและเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญ รวมถึงการประมาณการทางบัญชีและการใช้ดุลยพินิจที่เกี่ยวข้อง
 - เรื่องที่เกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการภายในกลุ่ม
 - เรื่องที่เกี่ยวกับการฟ้องร้องและคดีความ
 - ข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญของการควบคุมภายในซึ่งผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มระบุได้ระหว่างการปฏิบัติงานกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม และข้อมูลซึ่งบ่งชี้ถึงการทุจริตที่มีอยู่
- การขอให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการแจ้งสถานการณ์ที่ผิดปกติหรือสำคัญใด ๆ โดยเร็วที่สุดเท่าที่เป็นไปได้
- สิ่งที่ต้องเกี่ยวกับสถานการณ์ตามที่อยู่ในย่อหน้าที่ 41 ถูกแจ้งต่อกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเมื่องานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มเสร็จสมบูรณ์