



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450

การประเมินการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง
ที่พบระหว่างการตรวจสอบ

มาตรฐานการสอบบัญชี

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

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

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

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

เนื่องจาก International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้เผยแพร่ *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition* เมื่อวันที่ 20 ธันวาคม ค.ศ. 2016 (ISBN: 978-1-60815-318-8) ซึ่งมีการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีหลายฉบับตาม Addressing disclosures in the audit of financial statements project และ Auditor Reporting project

ดังนั้น สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์จึงปรับปรุง มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 - การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ (แปลจาก ISA450, Evaluation of Misstatements Identified during the Audit) โดยปรับปรุงเนื้อหาและถ้อยคำบางส่วนให้สอดคล้องกับการปรับปรุงข้างต้น (ดังแสดงในส่วนที่แรเงา) สำหรับการตรวจสอบงบการเงินที่มีงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 แต่เนื่องด้วยข้อกำหนดที่สำคัญของมาตรฐานการสอบฉบับนี้ไม่เปลี่ยนแปลง ดังนั้น วันถือปฏิบัติของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้จึงเป็นวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 เป็นต้นไปเช่นเดิม ซึ่งสอดคล้องกับวันถือปฏิบัติที่ระบุไว้ใน Handbook 2016-2017 Edition ของ IFAC

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450

การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555)

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชียุคนี้	1
วันที่ถือปฏิบัติ	2
วัตถุประสงค์	3
คำจำกัดความ	4
ข้อกำหนด	
การรวบรวมการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ	5
การพิจารณาการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ เมื่อการตรวจสอบมีความคืบหน้า	6-7
การสื่อสารและการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง	8-9
การประเมินผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข	10-13
คำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษร	14
เอกสารหลักฐาน	15
การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
คำนิยามของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง	ก1
การรวบรวมการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ	ก2-ก6
การพิจารณาการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ เมื่อการตรวจสอบมีความคืบหน้า	ก7-ก9
การสื่อสารและการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง	ก10-ก13
การประเมินผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข	ก14-ก28
คำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษร	ก29
เอกสารหลักฐาน	ก30

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

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีในการประเมินผลกระทบต่อการเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในการตรวจสอบและของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข (ถ้ามี) โดยที่มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) จะเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่อการเงินเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)¹ ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ในการประเมินผลกระทบต่อการเงินจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข (ถ้ามี) และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320² นั้นจะเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีในการใช้ความมีสาระสำคัญอย่างเหมาะสมในการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน

วันถือปฏิบัติ

2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

วัตถุประสงค์

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

คำจำกัดความ

4. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
 - (ก) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง หมายถึง ผลแตกต่างระหว่างจำนวนเงินที่รายงานการจัดประเภทรายการ การแสดงรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูลสำหรับรายการและจำนวนเงินในงบการเงิน การจัดประเภทรายการ การแสดงรายการ หรือ การเปิดเผยข้อมูลที่ถูกระบุไว้สำหรับรายการดังกล่าวเพื่อให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงิน โดยการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสามารถเกิดจากข้อผิดพลาด หรือการทุจริต (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก1)

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ย่อหน้าที่ 10-11

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 “ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี”

เมื่อผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินแสดงข้อมูลถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญหรือไม่นั้น การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจึงรวมถึง การปรับปรุง ทั้งจำนวนเงิน การจัดประเภทรายการ การแสดงรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความจำเป็นเพื่อให้งบการเงินนั้นแสดงข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ

- (ข) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข หมายถึง การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีรวบรวมได้ระหว่างการตรวจสอบและยังไม่ได้รับการแก้ไขให้ถูกต้อง

ข้อกำหนด

การรวบรวมการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ

5. ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ เว้นแต่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวนั้นไม่สำคัญอย่างแน่ชัด (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2-ก6)

การพิจารณาการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบเมื่อการตรวจสอบมีความคืบหน้า

6. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ามีความจำเป็นที่จะต้องปรับเปลี่ยนกลยุทธ์การสอบบัญชี และแผนการตรวจสอบโดยรวมหรือไม่ในกรณีที่
- (ก) ลักษณะและสถานการณ์ที่พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง บ่งชี้ให้เห็นว่าอาจยังคงมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่นอีก ซึ่งเมื่อนำไปรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบแล้วอาจมีสาระสำคัญได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก7)
- (ข) ผลรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่รวบรวมได้ในระหว่างการตรวจสอบนั้น เข้าใกล้ระดับความมีสาระสำคัญตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก8)
7. ในกรณีที่ผู้บริหารได้ทำการตรวจสอบประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล และทำการแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบตามคำร้องขอของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อพิจารณาว่ายังคงมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเหลืออยู่หรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก9)

การสื่อสารและการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

8. ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทั้งหมดที่รวบรวมได้ในระหว่างการตรวจสอบให้ผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมทราบอย่างทันที่หากไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ³ และผู้สอบบัญชีต้องขอให้ผู้บริหารทำการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก10-ก12)
9. หากผู้บริหารปฏิเสธที่จะแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเพียงบางรายการหรือทุกรายการที่ผู้สอบบัญชีแจ้งให้ทราบ ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจในเหตุผลของผู้บริหารที่ไม่ทำการแก้ไข และต้องพิจารณาถึงเหตุผลดังกล่าวเมื่อทำการประเมินว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก13)

การประเมินผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข

10. ก่อนทำการประเมินผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข ผู้สอบบัญชีต้องทำการประเมินระดับความมีสาระสำคัญที่ได้กำหนดไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ใหม่อีกครั้ง เพื่อยืนยันว่าระดับความมีสาระสำคัญดังกล่าวยังคงเหมาะสมในเนื้อหาของผลการดำเนินงานทางการเงินที่แท้จริงของกิจการหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก14-ก15)
11. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขนั้นมีสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะพิจารณาแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกัน ในการประเมินดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึง
 - (ก) ขนาดและลักษณะของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ทั้งที่เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล และงบการเงินโดยรวมรวมทั้งสถานการณ์ที่ทำให้เกิดข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าว และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16-ก22 และ ก24-ก25)
 - (ข) ผลกระทบของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่เกี่ยวข้องกับงวดก่อน ซึ่งมีผลต่อประเภทของรายการต่าง ๆ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และงบการเงินโดยรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก23)

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล” ย่อหน้าที่ 7

การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล

12. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารให้ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแลทราบถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขและผลกระทบของรายการดังกล่าว ทั้งในแง่ของแต่ละรายการหรือผลรวมของทุกรายการที่อาจมีต่อการแสดงความคิดเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี หากไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ⁴ การสื่อสารของผู้สอบบัญชีต้องระบุการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขในแต่ละรายการ และผู้สอบบัญชีต้องขอให้ทำการแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าว (อ้างอิงย่อหน้าที่ **ก26-ก28**)
13. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารให้ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแลทราบถึงผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขของงวดบัญชีก่อนที่มีต่อประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และงบการเงินโดยรวม

คำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษร

14. ผู้สอบบัญชีต้องร้องขอคำรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้บริหารและผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ที่ระบุถึงความเชื่อมั่นว่า ผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขจะไม่เป็นสาระสำคัญต่องบการเงินโดยรวม ทั้งเป็นรายรายการและผลรวมของทุกรายการ ผลสรุปของรายการดังกล่าวต้องรวมไว้ในหรือแนบไว้กับคำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษร (อ้างอิงย่อหน้าที่ **ก29**)

เอกสารหลักฐาน

15. สิ่งที่ผู้สอบบัญชีต้องรวมอยู่ในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ⁵ มีดังต่อไปนี้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ **ก30**)
 - (ก) จำนวนเงินซึ่งต่ำกว่าจำนวนนี้แล้วการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจะไม่สำคัญอย่างแน่ชัด (อ้างอิงย่อหน้าที่ 5)
 - (ข) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทั้งหมดที่รวบรวมได้ระหว่างการตรวจสอบได้รับการแก้ไขหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 5, 8, และ 12) และ
 - (ค) ข้อสรุปของผู้สอบบัญชีว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขมีสาระสำคัญหรือไม่ ทั้งเป็นรายรายการหรือผลรวมของทุกรายการ และเกณฑ์ที่ใช้ในการสรุปผลดังกล่าว (อ้างอิงย่อหน้าที่ 11)

⁴ ดูเชิงอรรถ 3

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8-11 และย่อหน้าที่ ก6

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

คำนิยามของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 4(ก))

ก1. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเป็นผลมาจาก

- (ก) ความไม่ถูกต้องในการเก็บรวบรวมหรือประมวลผลข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน
 - (ข) การไม่แสดงจำนวนเงินหรือไม่เปิดเผยข้อมูล รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอหรือไม่ครบถ้วน เมื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องบางฉบับได้กำหนดการเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการเปิดเผยข้อมูลไว้⁶
 - (ค) การประมาณการทางบัญชีที่ไม่ถูกต้องซึ่งเกิดจากการมองข้ามข้อเท็จจริงหรือการตีความข้อเท็จจริงผิดอย่างชัดเจน
 - (ง) การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในเรื่องการประมาณการทางบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าไม่สมเหตุสมผล หรือ การเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าไม่เหมาะสม
 - (จ) การจัดประเภทรายการ การรวมหรือแยกแสดงข้อมูล และ
 - (ฉ) การไม่เปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้งบการเงินนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรเกินกว่าการเปิดเผยข้อมูลที่มีข้อกำหนดเฉพาะตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน⁷ สำหรับงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240⁸ ให้ตัวอย่างของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดจากการทุจริต

การรวบรวมการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5)

ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด

- ก2. ย่อหน้าที่ 5 ของมาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรวบรวมการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบที่ไม่ใช่รายการที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด โดยคำว่า “ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด” ไม่ได้มีความหมายเดียวกับ “ไม่มีสาระสำคัญ” แต่ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งไม่สำคัญอย่างแน่ชัด หมายถึง รายการที่มีลำดับความสำคัญ (เล็กกว่ามาก) หรือมีลักษณะที่แตกต่างอย่างสิ้นเชิงจากรายการที่กำหนดให้มีสาระสำคัญ และเป็นข้อมูลที่

⁶ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน ย่อหน้าที่ 42 ระบุให้ “กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมซึ่งพิจารณาว่ามีความจำเป็นต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลในย่อหน้าที่” (เมื่อมีผลบังคับใช้)

⁷ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในกรณีที่มีการปฏิบัติตามข้อกำหนดเฉพาะของมาตรฐานการรายงานทางการเงินไม่เพียงพอที่จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงผลกระทบของรายการ เหตุการณ์อื่น ๆ และสถานการณ์ต่าง ๆ ที่มีผลต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ย่อหน้าที่ 17.3)

⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ ก1-ก6

ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ต้องคำนึงถึงอย่างแน่ชัด ไม่ว่าจะพิจารณาแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกัน และไม่ว่าจะพิจารณา ในเงื่อนไขของขนาด ลักษณะ หรือ สถานการณ์ใดก็ตาม ในกรณีที่มีความไม่แน่นอนในการที่จะพิจารณาว่ารายการใดรายการหนึ่งหรือหลายรายการเป็นรายการที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด รายการดังกล่าวต้องถือว่าไม่ใช่ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด

ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบใด ๆ

ก3. ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดจำนวนเงินที่ต่ำกว่าซึ่งข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของจำนวนในงบใด ๆ ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด และไม่จำเป็นต้องพิจารณาผลรวมของรายการเหล่านั้นเมื่อผู้สอบบัญชี คาดได้ว่าผลรวมของจำนวนดังกล่าวอย่างแน่ชัดจะไม่มีผลกระทบที่มีสาระสำคัญต่องบการเงิน อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของจำนวนเงิน ซึ่งเกินกว่าจำนวนที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัดที่กำหนดไว้ตามย่อหน้าที่ 5 ของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้ นอกจากนี้ ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเกี่ยวกับจำนวนเงินซึ่งไม่ใช่รายการที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด เมื่อพิจารณาในเงื่อนไขของลักษณะหรือสถานการณ์ใดก็ตาม และหากไม่ใช่ ผู้สอบบัญชีก็ต้องรวบรวมข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงตามย่อหน้าที่ 5 ของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้

ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในการเปิดเผยข้อมูล

ก4. ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของการเปิดเผยข้อมูลอาจเป็นรายการที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด ไม่ว่าจะพิจารณาแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกัน และไม่ว่าจะพิจารณาในเงื่อนไขของขนาด ลักษณะหรือสถานการณ์ใดก็ตาม ผู้สอบบัญชีได้รวบรวมข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในการเปิดเผยข้อมูลซึ่งไม่ใช่รายการที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัดเพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินผลกระทบของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่อการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องและต่องบการเงิน โดยรวม ย่อหน้าที่ ก17 ของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้ได้ให้ตัวอย่างของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของการเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพที่อาจมีสาระสำคัญ

การรวบรวมข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

ก5. ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยลักษณะหรือสถานการณ์ใดที่รวบรวมได้ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ก3 และ ก4 ซึ่งไม่สามารถรวมเข้าด้วยกันเหมือนในกรณีของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของจำนวนเงิน แม้กระนั้น ตามย่อหน้าที่ 11 ของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงไม่ว่าจะพิจารณาแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกัน (เช่น โดยรวมเข้ากับข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น ๆ) เพื่อระบุว่าข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเหล่านั้นมีสาระสำคัญหรือไม่

ก6. เพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่รวบรวมได้ระหว่างการตรวจสอบ และในการสื่อสารการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงให้ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้รับทราบอาจจะเป็นประโยชน์ถ้ามีการจำแนกเป็น

การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างแท้จริง การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการใช้ดุลยพินิจ และการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประมาณไว้

- การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างแท้จริง (Factual misstatement) หมายถึง การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยไม่มีข้อสงสัย
- การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการใช้ดุลยพินิจ (Judgmental misstatement) หมายถึง ผลแตกต่างที่เกิดขึ้นจากการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน (ซึ่งรวมถึงการเลือกหรือการใช้นโยบายการบัญชี) ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าไม่สมเหตุสมผลหรือไม่เหมาะสม
- การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประมาณไว้ (Projected misstatement) หมายถึง การประมาณการที่ดีที่สุดของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในประชากร ที่เกี่ยวข้องกับการประมาณการของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในตัวอย่างที่เลือกตรวจสอบไปสู่ประชากรทั้งหมดที่นำมาใช้ในการเลือกตัวอย่าง โดยแนวทางปฏิบัติในการกำหนดการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประมาณไว้ และการประเมินผลการประมาณการนั้นได้กำหนดอยู่ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530⁹

การพิจารณาการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบเมื่อการตรวจสอบมีความคืบหน้า (อ้างอิงย่อหน้าที่ 6-7)

- ก7. การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจจะไม่ได้เกิดขึ้นเพียงลำพัง หลักฐานที่แสดงให้เห็นว่า อาจยังคงมีการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่นอีก เช่น ผู้สอบบัญชีพบว่า การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นเกิดจากการไม่ปฏิบัติตามการควบคุมภายใน หรือเกิดจากการที่กิจการนำสมมติฐานหรือวิธีการวัดมูลค่าที่ไม่เหมาะสมไปใช้อย่างกว้างขวาง เป็นต้น
- ก8. หากผลรวมของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่รวบรวมได้ระหว่างการตรวจสอบนั้น เข้าใกล้ระดับความมีสาระสำคัญที่กำหนดไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 อาจเกิดความเสี่ยงเกินกว่าความเสี่ยงขั้นต่ำที่ยอมรับได้ที่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งตรวจสอบไม่พบจะเกินระดับความมีสาระสำคัญเมื่อนำไปรวมกับผลรวมของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่รวบรวมได้ระหว่างการตรวจสอบ ทั้งนี้ การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งตรวจสอบไม่พบจะยังคงมีอยู่ เนื่องจากมีความเสี่ยงจากการสุ่มเลือกตัวอย่างและความเสี่ยงที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเลือกตัวอย่าง¹⁰
- ก9. ผู้สอบบัญชีอาจร้องขอให้ผู้บริหารทำการตรวจสอบประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล เพื่อให้ผู้บริหารมีความเข้าใจในสาเหตุของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบโดยผู้สอบบัญชี และทำการตรวจสอบเพื่อพิจารณาถึงจำนวนเงินที่แท้จริงของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือ

⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 “การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 14-15

¹⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 ย่อหน้าที่ 5 (ค)-(ง)

การเปิดเผยข้อมูล และทำการปรับปรุงอย่างเหมาะสมในงบการเงิน ตัวอย่างเช่น การประมาณการของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในตัวอย่างที่สุ่มเลือกตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ไปสู่ประชากรทั้งหมดที่นำมาเลือกตัวอย่างเหล่านั้น

การสื่อสารและการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 8-9)

- ก10. การสื่อสารถึงการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงให้ผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมทราบภายในระยะเวลาที่เหมาะสมนั้นเป็นสิ่งสำคัญเพราะจะทำให้ผู้บริหารสามารถประเมินได้ว่า **ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือและการเปิดเผยข้อมูล** เหล่านั้นแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือไม่ และสามารถแจ้งกลับยังผู้สอบบัญชีได้หากผู้บริหารมีความเห็นที่แตกต่าง และสามารถดำเนินการตามความจำเป็นได้ โดยปกติ ผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมคือบุคคลที่มีหน้าที่รับผิดชอบและมีอำนาจในการประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงและดำเนินการตามความจำเป็นได้
- ก11. กฎหมายหรือข้อบังคับอาจจำกัดไม่ให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในบางเรื่องให้กับผู้บริหารหรือบุคคลอื่นภายในกิจการได้รับทราบ เช่น กฎหมายหรือข้อบังคับอาจห้ามเรื่องการสื่อสาร หรือการดำเนินการอื่นที่อาจจะเป็นการขัดขวางการสืบสวนการกระทำที่ผิดกฎหมายที่เกิดขึ้นจริงหรือสงสัยว่าจะเกิดขึ้นของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในบางสถานการณ์ ความขัดแย้งที่อาจเกิดขึ้นระหว่างความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในเรื่องของการเก็บรักษาความลับและความรับผิดชอบในเรื่องของการสื่อสารอาจมีความซับซ้อนในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาที่จะขอคำแนะนำทางด้านกฎหมาย
- ก12. การที่ผู้บริหารทำการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทั้งหมดที่ผู้สอบบัญชีแจ้งให้ทราบจะช่วยให้ผู้บริหารดำรงไว้ซึ่งความถูกต้องของสมุดบัญชีและบันทึกรายการบัญชี และลดความเสี่ยงที่งบการเงินในอนาคตจะแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจากผลกระทบสะสมของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังมิได้รับการแก้ไขที่ไม่เป็นสาระสำคัญของงวดก่อน
- ก13. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (**ปรับปรุง**) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีทำการประเมินว่า งบการเงินได้ถูกจัดทำและแสดงรายการในสาระสำคัญตามที่กล่าวในแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่ การประเมินนี้รวมถึงการพิจารณาลักษณะเชิงคุณภาพของการปฏิบัติด้านการบัญชีของกิจการ รวมไปถึงข้อบ่งชี้ในเรื่องของโอกาสที่จะเกิดความเอนเอียงในการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร¹¹ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในเหตุผลของผู้บริหารที่ไม่ทำการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงให้ถูกต้อง

¹¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (**ปรับปรุง**) ย่อหน้าที่ 12

การประเมินผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข
(อ้างอิงย่อหน้าที่ 10-11)

- ก14. หลายครั้งที่การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ของผู้สอบบัญชีจะมีพื้นฐานมาจากการประมาณการผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ เนื่องจากยังไม่ทราบผลการดำเนินงานทางการเงินที่แท้จริง ดังนั้น ก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะทำการประเมินผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข อาจมีความจำเป็นที่ต้องเปลี่ยนระดับความมีสาระสำคัญที่กำหนดไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ใหม่โดยใช้ผลการดำเนินงานทางการเงินที่แท้จริง
- ก15. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ได้อธิบายไว้ว่า ในระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องปรับเปลี่ยนจำนวนของระดับความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม (และหากเกี่ยวข้องกับระดับความมีสาระสำคัญระดับหนึ่งหรือหลายระดับ สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะหากสามารถปฏิบัติได้) เมื่อได้ทราบข้อมูลระหว่างการตรวจสอบซึ่งอาจเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดจำนวนหนึ่ง (หรือหลายจำนวน) ที่แตกต่างจากจำนวนเดิม¹² ดังนั้น การเปลี่ยนระดับความมีสาระสำคัญใหม่ที่มีนัยสำคัญใดก็ตามมักจะเกิดขึ้นก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะทำการประเมินผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข อย่างไรก็ตาม ถ้าการประเมินระดับความมีสาระสำคัญตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 (อ้างอิงย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้) ทำให้ระดับความมีสาระสำคัญมีจำนวน (หรือหลายจำนวน) ที่ต่ำกว่าเดิมแล้ว ระดับความมีสาระสำคัญที่ใช้ในการตรวจสอบรวมไปถึงความเหมาะสมของลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบจะต้องถูกพิจารณาใหม่อีกครั้ง เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อใช้เป็นพื้นฐานในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี
- ก16. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของจำนวนเงินในแต่ละรายการควรมีการพิจารณาแยกจากกัน เพื่อประเมินผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีต่อประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง รวมทั้ง เพื่อประเมินว่าเกินกว่าระดับความมีสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีหรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะ (ถ้ามี) หรือไม่

¹² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ย่อหน้าที่ 12

ก17. นอกจากนี้ ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของการเปิดเผยข้อมูลในเชิงคุณภาพในแต่ละรายการควรพิจารณาเพื่อประเมินผลกระทบต่อ การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องและผลกระทบต่องบการเงินโดยรวม การกำหนดว่าข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของการเปิดเผยในเชิงคุณภาพใดมีสาระสำคัญหรือไม่ในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้และสถานการณ์เฉพาะใด ๆ ของกิจการเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ตัวอย่างของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีสาระสำคัญ เช่น

- ข้อมูลมีรายละเอียดไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วนเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ นโยบายและวิธีการจัดการส่วนทุนสำหรับกิจการประกันภัยหรือธนาคาร
- การไม่แสดงข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ใด ๆ ซึ่งทำให้เห็นว่ามีขาดทุนจากการต่ออายุค่าเกิดขึ้น (เช่น มีการลดลงอย่างมีนัยสำคัญในความต้องการในโลหะหรือสินค้า) ในกิจการเหมืองแร่
- รายละเอียดที่ไม่ถูกต้องของนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับรายการที่มีนัยสำคัญในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นหรืองบกระแสเงินสด
- รายละเอียดที่ไม่เพียงพอของความอ่อนไหวของอัตราแลกเปลี่ยนสำหรับกิจการที่มีกิจกรรมการค้าระหว่างประเทศ

ก18. ในการกำหนดว่าข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขนั้นมีสาระสำคัญหรือไม่ตามย่อหน้าที่ 11 ของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้ ผู้สอบบัญชีพิจารณาข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข ไม่ว่าจะพิจารณาจากแต่ละรายการหรือพิจารณาจากผลที่รวมเข้ากับข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น ตัวอย่างที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาซึ่งขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ระบุในการเปิดเผยข้อมูล

- (ก) ข้อผิดพลาดที่ระบุได้เป็นรายการเดี่ยวหรือแผ่กระจาย หรือ
- (ข) จำนวนของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเกี่ยวข้องในเรื่องเดียวกันและพิจารณาได้ว่าผลรวมอาจมีผลกระทบต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว

การพิจารณาผลรวมของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจช่วยในการประเมินงบการเงินตามย่อหน้าที่ 13(ง) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)¹³ ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าการแสดงรายการในงบการเงินถูกบิดเบือนโดยมีการนำเสนอข้อมูลที่ไม่มีความเกี่ยวข้องหรือปิดบังความเข้าใจที่เหมาะสมในเรื่องที่เปิดเผยหรือไม่

ก19. หากพิจารณาแล้วเห็นว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการมีสาระสำคัญ อาจไม่มีทางเป็นไปได้ที่จะสามารถหักลบกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงรายการอื่น เช่น หากรายได้แสดงเกินจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ งบการเงินโดยรวมจะยังคงแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ แม้ว่าผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

¹³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน”

ที่มีต่อผลกำไรจะถูกหักกลบพอดีกับค่าใช้จ่ายที่แสดงเกินจริงด้วยจำนวนที่เท่ากัน ถึงแม้ว่าบางครั้งอาจมีความเหมาะสมในการหักกลบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลือทางบัญชีหรือประเภทของรายการที่เหมือนกัน แต่อย่างไรก็ตาม ควรมีการพิจารณาถึงความเสี่ยงของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจสอบไม่พบที่อาจยังคงมีอยู่ก่อนทำการสรุปว่าการหักกลบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่เป็นสาระสำคัญดังกล่าวนั้นเหมาะสม¹⁴

ก20. การพิจารณาว่าการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดประเภทมีสาระสำคัญหรือไม่นั้น จะเกี่ยวข้องกับประเมินลักษณะเชิงคุณภาพ เช่น ผลกระทบของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดประเภทที่มีต่อหนี้สินหรือเงื่อนไขและข้อตกลงตามสัญญาอื่น ๆ และผลกระทบที่มีต่อรายการแต่ละบรรทัด หรือยอดรวมย่อยหรือผลกระทบที่มีต่ออัตราส่วนที่สำคัญ เป็นต้น ซึ่งอาจมีบางสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีสรุปว่าการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดประเภทนั้นไม่เป็นสาระสำคัญในเนื้อหาของงบการเงินโดยรวม แม้ว่า การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดประเภทดังกล่าวอาจเกินระดับความมีสาระสำคัญระดับใดระดับหนึ่งหรือหลายระดับ ที่นำไปใช้ในการประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น ตัวอย่างเช่น การจัดประเภทไม่ถูกต้องระหว่างรายการแต่ละบรรทัดในงบแสดงฐานะการเงินอาจพิจารณาแล้วว่าไม่เป็นสาระสำคัญในแง่ของงบการเงินโดยรวมเมื่อจำนวนเงินของการจัดประเภทไม่ถูกต้องนั้นน้อยมากเมื่อเทียบกับขนาดของรายการแต่ละบรรทัดในงบแสดงฐานะการเงินที่เกี่ยวข้องและการจัดประเภทที่ไม่ถูกต้องไม่มีผลกระทบต่องบกำไรขาดทุนหรืออัตราส่วนที่สำคัญใดก็ตาม

ก21. หลายสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงบางรายการอาจเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีประเมินว่าการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวมีสาระสำคัญทั้งในส่วนของแต่ละรายการหรือเมื่อนำไปพิจารณารวมกับการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่นที่รวบรวมได้ในระหว่างการตรวจสอบ แม้ว่าการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวจะต่ำกว่าระดับความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม ซึ่งสถานการณ์ที่อาจมีผลกระทบต่อประเมินรวมถึงการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่ง

- กระทบต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดของหน่วยงานกำกับดูแล
- กระทบต่อการปฏิบัติตามเงื่อนไขและข้อตกลงของหนี้สินหรือข้อกำหนดในสัญญาอื่น
- เกี่ยวข้องกับการเลือกหรือการใช้นโยบายการบัญชีที่ไม่ถูกต้องซึ่งมีผลกระทบต่องบการเงินงวดปัจจุบันอย่างไม่เป็นสาระสำคัญ แต่มีแนวโน้มที่จะกระทบต่องบการเงินในงวดถัดไปอย่างมีสาระสำคัญ
- ปกปิดการเปลี่ยนแปลงในผลกำไรหรือแนวโน้มอื่น โดยเฉพาะในเนื้อหาของเงื่อนไขทางเศรษฐกิจและอุตสาหกรรมโดยทั่วไป

¹⁴ ผู้สอบบัญชีอาจต้องทำการประเมินความเสี่ยงในการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสำหรับยอดคงเหลือทางบัญชีหรือประเภทของรายการใหม่หากพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่มีสาระสำคัญในยอดคงเหลือทางบัญชีหรือประเภทของรายการเดียวกันเป็นจำนวนมาก

- กระทบต่ออัตราส่วนที่ใช้ในการประเมินฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน หรือกระแสเงินสดของกิจการ
 - กระทบต่อการแสดงข้อมูลจำแนกตามส่วนงานในงบการเงิน (เช่น ประเด็นสำคัญต่อการจำแนกส่วนงานหรือส่วนอื่นของธุรกิจของกิจการที่ถือว่ามีความสำคัญในการแสดงผลการดำเนินงานหรือความสามารถในการทำกำไรของกิจการ)
 - มีผลทำให้ค่าตอบแทนของผู้บริหารเพิ่มขึ้น เช่น การทำให้เงื่อนไขการพิจารณาโบนัสหรือค่าตอบแทนอื่นบรรลุผลตามที่กำหนด
 - เป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญเนื่องจากมีผลกระทบต่อความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในเรื่องที่ได้สื่อสารให้กับผู้ใช้งบการเงินแล้วซึ่งผู้สอบบัญชีเคยได้รับทราบ เช่น เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการคาดการณ์ผลกำไร
 - เกี่ยวข้องกับรายการที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับบุคคลเฉพาะ (เช่น บุคคลภายนอกที่มีรายการกับกิจการมีส่วนเกี่ยวข้องกับสมาชิกของผู้บริหารของกิจการหรือไม่)
 - เป็นการไม่แสดงข้อมูลที่แม้บทการรายงานทางการเงินไม่ได้กำหนดไว้อย่างเฉพาะเจาะจงว่าให้แสดง แต่ตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเห็นว่าเป็นสิ่งที่สำคัญต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินในฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงิน หรือ กระแสเงินสดของกิจการ หรือ
 - กระทบต่อข้อมูลอื่นที่รวมอยู่ในรายงานประจำปีของกิจการ (เช่น ข้อมูลที่รวมอยู่ใน “คำอธิบายและบทวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร” หรือ “บทความด้านการดำเนินงานและการเงิน” เป็นต้น) ซึ่งอาจถูกคาดหวังอย่างมีเหตุผลว่าจะมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน โดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)¹⁵ ได้กล่าวถึง ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น
- สถานการณ์เหล่านี้เป็นแค่เพียงการยกตัวอย่างเท่านั้น ไม่ใช่ว่าสถานการณ์ทั้งหมดจะเกิดขึ้นในการตรวจสอบทุกครั้งไป และไม่ได้หมายความว่าไม่เกิดสถานการณ์อื่นนอกเหนือจากสถานการณ์ที่กล่าวมาข้างต้น อย่างไรก็ตาม การที่สถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งที่กล่าวถึงข้างต้นเกิดขึ้น ก็ไม่จำเป็นต้องนำไปสู่ข้อสรุปที่ว่า การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นมีสาระสำคัญ

¹⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น”

ก22. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240¹⁶ ได้อธิบายว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเกิดจากหรืออาจเป็นผลมาจากการทุจริตจำเป็นต้องมีการพิจารณาในแง่มุมต่างๆ ของการตรวจสอบอย่างไร แม้ว่าขนาดของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจะไม่ใช่สาระสำคัญต่องบการเงิน โดยขึ้นอยู่กับสถานการณ์ ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในการเปิดเผยข้อมูลอาจเป็นตัวบ่งชี้ถึงการทุจริตที่อาจเกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น

- การเปิดเผยข้อมูลที่ทำให้เกิดความเข้าใจคลาดเคลื่อนซึ่งเป็นผลจากการใช้ดุลยพินิจที่ลำเอียงของผู้บริหาร
- การเปิดเผยข้อมูลอย่างสลับซับซ้อนหรือการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่ให้ข้อมูลที่ เป็นประโยชน์ ซึ่งเป็นความตั้งใจที่จะปิดบังความเข้าใจที่เหมาะสมในเรื่องที่เปิดเผย

ในการพิจารณาถึงนัยของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือและการเปิดเผยรายการ ผู้สอบบัญชีต้องใช้ในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200¹⁷

ก23. ผลกระทบสะสมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่ไม่เป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับงวดก่อนอาจมีผลกระทบอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินงวดปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีมีหลากหลายวิธีซึ่งเป็นที่ยอมรับที่จะใช้ในการประเมินการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขในงบการเงินงวดปัจจุบัน การใช้วิธีในการประเมินที่เหมือนกันจะทำให้เกิดความสม่ำเสมอในการประเมินจากงวดหนึ่งไปยังอีกงวดหนึ่ง

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก24. ในกรณีที่ทำการสอบบัญชีกิจการภาครัฐ ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการรายงานประเด็นที่เป็นเรื่องเฉพาะที่ถูกกำหนดขึ้นโดยกฎหมาย ข้อบังคับหรือหน่วยงานที่มีอำนาจอื่น เช่น การรายงานการทุจริต อาจมีผลกระทบต่อการประเมินของผู้สอบบัญชีว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงมีสาระสำคัญหรือไม่

ก25. นอกจากนี้ ประเด็นอื่น เช่น ประโยชน์ของสาธารณะ ความรับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติตามหน้าที่ ความซื่อสัตย์ และโดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นการดำเนินการเพื่อให้มั่นใจว่าได้มีการดูแลเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายที่มีประสิทธิผล อาจมีผลกระทบต่อการประเมินว่ารายการใดรายการหนึ่งมีสาระสำคัญหรือไม่โดยพิจารณาจากลักษณะของรายการดังกล่าว โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับรายการที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือหน่วยงานที่มีอำนาจอื่น ๆ

¹⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 35

¹⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 15

การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

- ก26. หากผู้สอบบัญชีได้ทำการสื่อสารการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขให้กับบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ทำหน้าที่ในการบริหารซึ่งมีความรับผิดชอบในการกำกับดูแลด้วยแล้ว ผู้สอบบัญชีไม่มีความจำเป็นที่จะต้องสื่อสารการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขดังกล่าวนั้นกับบุคคลหรือกลุ่มบุคคลเดิมในบทบาทของการเป็นผู้มีหน้าที่กำกับดูแลอีก อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีต้องได้รับความพึงพอใจว่าการสื่อสารกับบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ทำหน้าที่ในการบริหารนั้นสามารถสื่อสารถึงผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทั้งหมดได้อย่างเพียงพอเสมือนกับในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้ทำการสื่อสารกับผู้มีบทบาทหน้าที่ในการกำกับดูแล¹⁸
- ก27. เมื่อมีการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่แต่ละรายการไม่มีสาระสำคัญเป็นจำนวนมาก ผู้สอบบัญชีควรแจ้งทั้งจำนวนรายการและผลกระทบที่เป็นตัวเงินโดยรวมของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขแทนการแจ้งรายละเอียดของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขแต่ละรายการ
- ก28. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลรับทราบเกี่ยวกับการร้องขอคำรับรองของผู้บริหารเป็นลายลักษณ์อักษรของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้)¹⁹ ผู้สอบบัญชีอาจชี้แจงต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงเหตุผลและนัยของการไม่แก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยคำนึงถึงขนาดและลักษณะของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งได้พิจารณาถึงสถานการณ์ที่เป็นอยู่ และผลกระทบที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินในอนาคต

คำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)

- ก29. เนื่องจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) มีหน้าที่ความรับผิดชอบในการปรับปรุงงบการเงินโดยการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงถูกกำหนดให้ต้องได้มาซึ่งคำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่ระบุถึงการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข ในบางสถานการณ์ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) อาจไม่เชื่อว่าการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขบางรายการเป็นการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในกรณีดังกล่าว ผู้บริหารอาจจำเป็นต้องเพิ่มความในคำรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรเพื่ออธิบายเหตุผล เช่น “ผู้บริหารไม่เห็นด้วยว่ารายการ.....และ.....จะเป็นการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเนื่องจาก [อธิบายเหตุผล]” เป็นต้น อย่างไรก็ตาม การได้รับคำรับรองของ

¹⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 13

¹⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 16 (ค)(2)

ผู้บริหารดังกล่าวไม่สามารถลดความจำเป็นในการสรุปผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขของผู้สอบบัญชีได้

เอกสารหลักฐาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 15)

ก30. การจัดทำเอกสารหลักฐานของผู้สอบบัญชีในเรื่องการแสดงผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข อาจรวมถึง

- (ก) การพิจารณาถึงผลกระทบโดยรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข
- (ข) การประเมินว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสูงเกินระดับความมีสาระสำคัญหรือหลายระดับ สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลระดับหนึ่งของรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะ (ถ้ามี) หรือไม่ และ
- (ค) การประเมินผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข ที่มีต่ออัตราส่วนหรือแนวโน้มที่สำคัญ และการปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับ และข้อกำหนดในสัญญา (เช่น เงื่อนไขและข้อตกลงของหนี้สิน เป็นต้น)

มาตรฐานการสอบบัญชี