



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450

การประเมินการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง  
ที่พบระหว่างการตรวจสอบ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



ISA™ 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 ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 450 – การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 – การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ปรับปรุงเนื้อหาและถ้อยคำบางส่วนให้สอดคล้องกับต้นฉบับ Handbook 2016-2017 Edition ของ IFAC (ISBN: 978-1-60815-318-3) ทั้งนี้ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวไม่ได้กระทบต่อข้อกำหนดหรือหลักการที่สำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ 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
<b>คำนำ</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
วันถือปฏิบัติ	2
วัตถุประสงค์	3
คำจำกัดความ	4
<b>ข้อกำหนด</b>	
การรวบรวมการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ	5
การพิจารณาการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบเมื่อการตรวจสอบมีความคืบหน้า	6-7
การสื่อสารและการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง	8-9
การประเมินผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข	10-13
คำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษร	14
เอกสารหลักฐาน	15
<b>การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น</b>	
คำนิยามของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง	ก1
การรวบรวมการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ	ก2-ก6
การพิจารณาการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบเมื่อการตรวจสอบมีความคืบหน้า	ก7-ก9
การสื่อสารและการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง	ก10-ก13
การประเมินผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข	ก14-ก28
คำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษร	ก29
เอกสารหลักฐาน	ก30



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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับควมรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการประเมินผลกระทบต่อการเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในการตรวจสอบและของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข (ถ้ามี) โดยที่มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) จะเกี่ยวข้องกับควมรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่อการเงินเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>1</sup> ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ในการประเมินผลกระทบต่อการเงินจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข (ถ้ามี) และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320<sup>2</sup> นั้นจะเกี่ยวข้องกับควมรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการใช้ควมมีสาระสำคัญอย่างเหมาะสมในการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน

### วันถือปฏิบัติ

2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

### วัตถุประสงค์

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

### คำจำกัดความ

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

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่อการเงิน” ย่อหน้าที่ 10-11

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 “ควมมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี”

เมื่อผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินแสดงข้อมูลถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญหรือไม่นั้น การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจึงรวมถึงการปรับปรุง ทั้งจำนวนเงิน การจัดประเภทรายการ การแสดงรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเห็นว่ามี ความจำเป็นเพื่อให้งบการเงินนั้นแสดงข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ

- (ข) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข หมายถึง การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีรวบรวมได้ระหว่างการตรวจสอบและยังไม่ได้รับการแก้ไขให้ถูกต้อง

### ข้อกำหนด

#### การรวบรวมการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ

5. ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ เว้นแต่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวนี้ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2-ก6)

#### การพิจารณาการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบเมื่อการตรวจสอบมีความคืบหน้า

6. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ามีความจำเป็นที่จะต้องปรับเปลี่ยนกลยุทธ์การสอบบัญชี และแผนการตรวจสอบโดยรวมหรือไม่ในกรณีนี้
- (ก) ลักษณะและสถานการณ์ที่พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง บ่งชี้ให้เห็นว่าอาจยังคงมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่นอีก ซึ่งเมื่อนำไปรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบแล้วอาจมีสาระสำคัญได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก7)
- (ข) ผลรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่รวบรวมได้ในระหว่างการตรวจสอบนั้น เข้าใกล้ระดับความมีสาระสำคัญตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก8)
7. ในกรณีที่ผู้บริหารได้ตรวจสอบประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล และแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบตามคำร้องขอของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อพิจารณาว่ายังคงมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเหลืออยู่หรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก9)

#### การสื่อสารและการแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

8. ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทั้งหมดที่รวบรวมได้ในระหว่างการตรวจสอบให้ผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมทราบอย่างทันท่วงทีหากไม่ขัดต่อกฎหมายหรือ

ข้อบังคับ<sup>3</sup> และผู้สอบบัญชีต้องขอให้ผู้บริหารแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าว (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก10-ก12)

9. หากผู้บริหารปฏิเสธที่จะแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเพียงบางรายการหรือทุกรายการที่ผู้สอบบัญชีแจ้งให้ทราบ ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจในเหตุผลของผู้บริหารที่ไม่แก้ไข และต้องพิจารณาถึงเหตุผลดังกล่าวเมื่อประเมินว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก13)

#### การประเมินผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข

10. ก่อนประเมินผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่ง ยังไม่ได้รับการแก้ไข ผู้สอบบัญชีต้องประเมินระดับความมีสาระสำคัญที่ได้กำหนดไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ใหม่อีกครั้ง เพื่อยืนยันว่าระดับความมีสาระสำคัญดังกล่าวยังคงเหมาะสมในเนื้อหาของ การแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินที่แท้จริงของกิจการหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก14-ก15)
11. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขนั้น มีสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะพิจารณาแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกัน ในการประเมินดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึง
- (ก) ขนาดและลักษณะของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ทั้งที่เกี่ยวกับประเภทของ รายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล และงบการเงินโดยรวม รวมทั้งสถานการณ์ที่ทำให้เกิด ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าว และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก16-ก22 และ ก24-ก25)
  - (ข) ผลกระทบของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่เกี่ยวข้องกับงวดก่อน ซึ่งมีผลต่อประเภทของรายการต่าง ๆ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และงบการเงินโดยรวม (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก23)

#### การสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล

12. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารให้ผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลทราบถึงการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขและผลกระทบของรายการดังกล่าว ทั้งในแง่ของแต่ละรายการหรือผลรวมของทุกรายการที่อาจมีต่อการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี หากไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ<sup>4</sup> การสื่อสารของผู้สอบบัญชีต้องระบุการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขในแต่ละรายการ และผู้สอบบัญชีต้องขอให้แก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าว (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก26-ก28)

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล” ย่อหน้าที่ 7

<sup>4</sup> ดูเชิงอรรถ 3

13. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทราบถึงผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขของงวดบัญชีก่อนที่มีต่อประเภทของรายการยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และงบการเงินโดยรวม

#### คำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษร

14. ผู้สอบบัญชีต้องร้องขอคำรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ที่ระบุถึงความเชื่อมั่นว่า ผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขจะไม่ใช่สาระสำคัญต่องบการเงินโดยรวม ทั้งเป็นแต่ละรายการและผลรวมของทุกรายการ ผลสรุปของรายการดังกล่าวต้องรวมไว้ในหรือแนบไว้กับคำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก29)

#### เอกสารหลักฐาน

15. เรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องรวมอยู่ในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ<sup>5</sup> มีดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก30)
- (ก) จำนวนเงิน ซึ่งถ้าต่ำกว่าจำนวนนี้แล้วการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจะไม่สำคัญอย่างแน่ชัด (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5)
  - (ข) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทั้งหมดที่รวบรวมได้ระหว่างการตรวจสอบได้รับการแก้ไขหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5, 8, และ 12)
  - (ค) ข้อสรุปของผู้สอบบัญชีว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขมีสาระสำคัญหรือไม่ ทั้งเป็นแต่ละรายการหรือผลรวมของทุกรายการ และเกณฑ์ที่ใช้ในการสรุปผลดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11)

#### การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

##### คำนิยามของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 4(ก))

- ก1. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเป็นผลมาจาก
- (ก) ความไม่ถูกต้องในการเก็บรวบรวมหรือประมวลผลข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน
  - (ข) การไม่แสดงจำนวนเงินหรือไม่เปิดเผยข้อมูล รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอหรือไม่ครบถ้วน เมื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องบางฉบับได้กำหนดการเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการเปิดเผยข้อมูลไว้<sup>6</sup>
  - (ค) การประมาณการทางบัญชีที่ไม่ถูกต้อง ซึ่งเกิดจากการมองข้ามข้อเท็จจริงหรือการตีความข้อเท็จจริงผิดอย่างชัดเจน

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8-11 และย่อหน้าที่ ก6

<sup>6</sup> ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน ย่อหน้าที่ 42x ระบุให้ “กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม ซึ่งพิจารณาว่ามีความจำเป็นต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลใน ย่อหน้าที่ ....” (เมื่อมีผลบังคับใช้)



- (ง) การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในเรื่องการประมาณการทางบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าไม่สมเหตุสมผล หรือการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าไม่เหมาะสม
- (จ) การจัดประเภทรายการ การรวมหรือแยกแสดงข้อมูล
- (ฉ) การไม่เปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้บริการเงินนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรเกินกว่าการเปิดเผยข้อมูลที่มีข้อกำหนดเฉพาะตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน<sup>7</sup> สำหรับงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240<sup>8</sup> ให้ตัวอย่างของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดจากการทุจริต

การรวบรวมการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5)

ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด

- ก2. ย่อหน้าที่ 5 ของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีรวบรวมการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบที่ไม่ใช่รายการที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด โดยคำว่า “ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด” ไม่ได้มีความหมายเดียวกับ “ไม่มีสาระสำคัญ” แต่ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งไม่สำคัญอย่างแน่ชัด หมายถึง รายการที่มีลำดับความสำคัญ (เล็กกว่ามาก) หรือมีลักษณะที่แตกต่างอย่างสิ้นเชิงจากรายการที่กำหนดให้มีสาระสำคัญ และเป็นข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ต้องคำนึงถึงอย่างแน่ชัด ไม่ว่าจะพิจารณาแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกัน และไม่ว่าจะพิจารณา ในเงื่อนไขของขนาด ลักษณะ หรือ สถานการณ์ใดก็ตาม ในกรณีที่มีความไม่แน่นอนในการที่จะพิจารณาว่ารายการใดรายการหนึ่งหรือหลายรายการเป็นรายการที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด รายการดังกล่าวต้องถือว่าไม่ใช่ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด

ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบใด ๆ

- ก3. ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดจำนวนเงินที่ต่ำกว่า ซึ่งข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของจำนวนในงบใด ๆ ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด และไม่จำเป็นต้องพิจารณาผลรวมของรายการเหล่านั้นเมื่อผู้สอบบัญชี คาดได้ว่าผลรวมของจำนวนดังกล่าวอย่างแน่ชัดจะไม่มีผลกระทบที่มีสาระสำคัญต่อ งบการเงิน อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของจำนวนเงิน ซึ่งเกินกว่าจำนวนที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัดที่กำหนดไว้ตามย่อหน้าที่ 5 ของมาตรฐานการสอบบัญชี นี้ นอกจากนี้ ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเกี่ยวกับจำนวนเงินซึ่งไม่ใช่รายการที่ไม่สำคัญอย่างแน่

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

<sup>8</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ ก1-ก6

ชัดเมื่อพิจารณาในเงื่อนไขของลักษณะหรือสถานการณ์ใดก็ตาม และหากไม่ใช่ ผู้สอบบัญชีก็ต้องรวบรวมข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงตามย่อหน้าที่ 5 ของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้

- ก4. ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของการเปิดเผยข้อมูลอาจเป็นรายการที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด ไม่ว่าจะพิจารณาแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกัน และไม่ว่าจะพิจารณาในเงื่อนไขของขนาดลักษณะหรือสถานการณ์ใดก็ตาม ผู้สอบบัญชีได้รวบรวมข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งไม่ใช่รายการที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัดเพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินผลกระทบของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่อการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องและต่องบการเงินโดยรวม ย่อหน้าที่ ก17 ของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้ได้ให้ตัวอย่างของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของการเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพที่อาจมีสาระสำคัญ

#### การรวบรวมข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

- ก5. ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยลักษณะหรือสถานการณ์ใดที่รวบรวมได้ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ก3 และ ก4 ซึ่งไม่สามารถรวมเข้าด้วยกันเหมือนในกรณีของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของจำนวนเงิน แม้กระนั้น ตามย่อหน้าที่ 11 ของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงไม่ว่าจะพิจารณาแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกัน (เช่น โดยรวมเข้ากับข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่นๆ) เพื่อระบุว่าข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเหล่านั้นมีสาระสำคัญหรือไม่
- ก6. เพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่รวบรวมได้ระหว่างการตรวจสอบ และในการสื่อสารการแสดงผลการตรวจสอบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงให้ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้รับทราบอาจเป็นประโยชน์ถ้ามีการจำแนกเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างแท้จริง การแสดงผลการตรวจสอบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการใช้ดุลยพินิจ และการแสดงผลการตรวจสอบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประมาณไว้
- การแสดงผลการตรวจสอบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างแท้จริง หมายถึง การแสดงผลการตรวจสอบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยไม่มีข้อสงสัย
  - การแสดงผลการตรวจสอบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการใช้ดุลยพินิจ หมายถึง ผลแตกต่างที่เกิดขึ้นจากการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน (ซึ่งรวมถึงการเลือกหรือการใช้นโยบายการบัญชี) ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าไม่สมเหตุสมผลหรือไม่เหมาะสม
  - การแสดงผลการตรวจสอบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประมาณไว้ หมายถึง การประมาณการที่ดีที่สุดของผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับการแสดงผลการตรวจสอบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในประชากรที่เกี่ยวข้องกับการประมาณการของการแสดงผลการตรวจสอบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในตัวอย่างที่เลือกตรวจสอบไปสู่ประชากรทั้งหมดที่นำมาใช้ในการเลือกตัวอย่าง โดยแนวทางปฏิบัติ

ในการกำหนดการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประมาณไว้ และการประเมินผลการประมาณการนั้นได้กำหนดอยู่ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530<sup>9</sup>

การพิจารณาการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบเมื่อการตรวจสอบมีความคืบหน้า (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6-7)

- ก7. การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจไม่ได้เกิดขึ้นเพียงลำพัง หลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าอาจยังคงมีการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่นอีก เช่น ผู้สอบบัญชีพบว่าการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นเกิดจากการไม่ปฏิบัติตามการควบคุมภายใน หรือเกิดจากการที่กิจการนำสมมติฐานหรือวิธีการวัดมูลค่าที่ไม่เหมาะสมไปใช้อย่างกว้างขวาง เป็นต้น
- ก8. หากผลรวมของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่รวบรวมได้ระหว่างการตรวจสอบนั้นเข้าใกล้ระดับความมีสาระสำคัญที่ได้กำหนดไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 อาจเกิดความเสี่ยงเกินกว่าความเสี่ยงขั้นต่ำที่ยอมรับได้ที่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจสอบไม่พบจะเกินระดับความมีสาระสำคัญเมื่อนำไปรวมกับผลรวมของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่รวบรวมได้ระหว่างการตรวจสอบ ทั้งนี้ การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งตรวจสอบไม่พบจะยังคงมีอยู่ เนื่องจากมีความเสี่ยงจากการสุ่มเลือกตัวอย่างและความเสี่ยงที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเลือกตัวอย่าง<sup>10</sup>
- ก9. ผู้สอบบัญชีอาจร้องขอให้ผู้บริหารตรวจสอบประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล เพื่อให้ผู้บริหารมีความเข้าใจในสาเหตุของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบโดยผู้สอบบัญชี และตรวจสอบเพื่อพิจารณาถึงจำนวนเงินที่แท้จริงของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล และปรับปรุงอย่างเหมาะสมในงบการเงิน ตัวอย่างเช่น การประมาณการของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในตัวอย่างที่สุ่มเลือกตรวจสอบของผู้สอบบัญชีไปสู่ประชากรทั้งหมดที่นำมาเลือกตัวอย่างเหล่านั้น

การสื่อสารและการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8-9)

- ก10. การสื่อสารถึงการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงให้ผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมทราบภายในระยะเวลาที่เหมาะสมนั้นเป็นเรื่องสำคัญเพราะจะทำให้ผู้บริหารสามารถประเมินได้ว่าประเภทของรายการ ยอดคงเหลือและการเปิดเผยข้อมูลเหล่านั้นแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือไม่ และสามารถแจ้งกลับยังผู้สอบบัญชีได้หากผู้บริหารมีความเห็นที่แตกต่าง และสามารถดำเนินการตามความจำเป็นได้ โดยปกติ ผู้บริหารในระดับที่เหมาะสม คือบุคคลที่มีหน้าที่รับผิดชอบและมีอำนาจในการประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงและดำเนินการตามความจำเป็นได้

<sup>9</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 “การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 14-15

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 ย่อหน้าที่ 5 (ค)-(ง)

- ก11. กฎหมายหรือข้อบังคับอาจจำกัดไม่ให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในบางเรื่องให้กับผู้บริหารหรือบุคคลอื่นภายในกิจการได้รับทราบ เช่น กฎหมายหรือข้อบังคับอาจห้ามเรื่องการสื่อสาร หรือการดำเนินการอื่นที่อาจเป็นการขัดขวางการสืบสวนการกระทำที่ผิดกฎหมายที่เกิดขึ้นจริงหรือสงสัยว่าจะเกิดขึ้นของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในบางสถานการณ์ ความขัดแย้งที่อาจเกิดขึ้นระหว่างความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในเรื่องของการเก็บรักษาความลับและความรับผิดชอบในเรื่องของการสื่อสารอาจมีความซับซ้อน ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาที่จะขอคำแนะนำทางด้านกฎหมาย
- ก12. การที่ผู้บริหารแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทั้งหมดที่ผู้สอบบัญชีแจ้งให้ทราบจะช่วยให้ผู้บริหารดำรงไว้ซึ่งความถูกต้องของสมุดบัญชีและบันทึกการบัญชี และลดความเสี่ยงทั้งปวงการเงินในอนาคตจะแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจากผลกระทบสะสมของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่ไม่เป็นสาระสำคัญของงวดก่อน
- ก13. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีประเมินว่าการเงินได้ถูกจัดทำและแสดงรายการในสาระสำคัญตามที่กล่าวในแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่ การประเมินนี้รวมถึงการพิจารณาลักษณะเชิงคุณภาพของการปฏิบัติด้านการบัญชีของกิจการ รวมไปถึงข้อบ่งชี้ในเรื่องของโอกาสที่จะเกิดความเอนเอียงในการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร<sup>11</sup> ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในเหตุผลของผู้บริหารที่ไม่แก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงให้ถูกต้อง

การประเมินผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10-11)

- ก14. หลายครั้งที่การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ของผู้สอบบัญชีจะมีพื้นฐานมาจากการประมาณการผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการเนื่องจากยังไม่ทราบผลการดำเนินงานทางการเงินที่แท้จริง ดังนั้น ก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะประเมินผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข อาจมีความจำเป็นที่ต้องเปลี่ยนระดับความมีสาระสำคัญที่กำหนดไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ใหม่โดยใช้ผลการดำเนินงานทางการเงินที่แท้จริง
- ก15. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ได้อธิบายไว้ว่า ในระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องปรับเปลี่ยนจำนวนของความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม (และหากเกี่ยวข้องระดับความมีสาระสำคัญระดับหนึ่งหรือหลายระดับ สำหรับประเภทของรายการยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะหากสามารถปฏิบัติได้) เมื่อได้ทราบข้อมูลระหว่างการตรวจสอบ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชี

<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 12

ต้องกำหนดจำนวนหนึ่ง (หรือหลายจำนวน) ที่แตกต่างจากจำนวนเดิม<sup>12</sup> ดังนั้น การเปลี่ยนระดับความมีสาระสำคัญใหม่ที่มีนัยสำคัญใดก็ตามมักจะเกิดขึ้นก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะประเมินผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข อย่างไรก็ตาม ถ้าการประเมินระดับความมีสาระสำคัญตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 (อ้างอิงย่อหน้า 10 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้) ทำให้ระดับความมีสาระสำคัญมีจำนวน (หรือหลายจำนวน) ที่ต่ำกว่าเดิมแล้ว ระดับความมีสาระสำคัญที่ใช้ในการตรวจสอบรวมไปถึงความเหมาะสมของลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบจะต้องถูกพิจารณาใหม่อีกครั้ง เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อใช้เป็นพื้นฐานในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

- ก16. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของจำนวนเงินในแต่ละรายการควรมีการพิจารณาแยกจากกัน เพื่อประเมินผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีต่อประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง รวมทั้ง เพื่อประเมินว่าเกินกว่าระดับความมีสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีหรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะ (ถ้ามี) หรือไม่
- ก17. นอกจากนี้ ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของการเปิดเผยข้อมูลในเชิงคุณภาพในแต่ละรายการควรมีการพิจารณาเพื่อประเมินผลกระทบต่อการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องและผลกระทบต่องบการเงินโดยรวม การกำหนดว่าข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของการเปิดเผยในเชิงคุณภาพใดมีสาระสำคัญหรือไม่ในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้และสถานการณ์เฉพาะใด ๆ ของกิจการเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ตัวอย่างของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีสาระสำคัญ เช่น
- ข้อมูลมีรายละเอียดไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วนเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ นโยบายและวิธีการจัดการส่วนทุนสำหรับกิจการประกันภัยหรือธนาคาร
  - การไม่แสดงข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ใด ๆ ซึ่งทำให้เห็นว่ามีขาดทุนจากการด้อยค่าเกิดขึ้น (เช่น มีการลดลงอย่างมีนัยสำคัญในความต้องการในโลหะหรือสินค้า) ในกิจการเหมืองแร่
  - รายละเอียดที่ไม่ถูกต้องของนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับรายการที่มีนัยสำคัญในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นหรืองบกระแสเงินสด
  - รายละเอียดที่ไม่เพียงพอของความอ่อนไหวของอัตราแลกเปลี่ยนสำหรับกิจการที่มีกิจกรรมการค้าระหว่างประเทศ
- ก18. ในการกำหนดว่าข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขนั้นมีสาระสำคัญหรือไม่ตามย่อหน้า 11 ของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้ ผู้สอบบัญชีพิจารณาข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของ

<sup>12</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ย่อหน้า 12

จำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข ไม่ว่าจะพิจารณาจากแต่ละรายการ หรือพิจารณาจากผลที่รวมเข้ากับข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น ตัวอย่างที่ผู้สอบบัญชีอาจ พิจารณาซึ่งขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ระบุในการเปิดเผยข้อมูล

- (ก) ข้อผิดพลาดที่ระบุได้เป็นรายการเดี่ยวหรือแผ่กระจาย หรือ
- (ข) จำนวนของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเกี่ยวข้องกับเรื่องเดียวกันและพิจารณาได้ว่าผลรวม อาจมีผลกระทบต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว

การพิจารณาผลรวมของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจช่วยในการประเมินงบการเงินตาม ย่อหน้าที่ 13(ง) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ซึ่งกำหนดให้ ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าการแสดงรายการในงบการเงินถูกบิดเบือนโดยมีการนำเสนอข้อมูลที่ ไม่มีความเกี่ยวข้องหรือปิดบังความเข้าใจที่เหมาะสมในเรื่องที่เปิดเผยหรือไม่

ก19. หากพิจารณาแล้วเห็นว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการมีสาระสำคัญอาจ ไม่มีทางเป็นไปได้ที่จะสามารถหักลบกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงรายการอื่น เช่น หากรายได้แสดงเกินจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ งบการเงินโดยรวมจะยังคงแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ แม้ว่าผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีต่อ ผลกำไรจะถูกหักลบพอดีกับค่าใช้จ่ายที่แสดงเกินจริงด้วยจำนวนที่เท่ากัน ถึงแม้ว่าบางครั้ง อาจมีความเหมาะสมในการหักลบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลือ ทางบัญชีหรือประเภทของรายการที่เหมือนกัน อย่างไรก็ตาม ควรมีการพิจารณาถึงความเสี่ยง ของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจสอบไม่พบที่อาจยังคงมีอยู่ก่อนสรุปว่าการหัก ลบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่เป็นสาระสำคัญดังกล่าวนั้นเหมาะสม<sup>13</sup>

ก20. การพิจารณาว่าการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดประเภทมีสาระสำคัญ หรือไม่นั้น จะเกี่ยวข้องกับการประเมินลักษณะเชิงคุณภาพ เช่น ผลกระทบของการแสดงผล ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดประเภทที่มีต่อหนี้สินหรือเงื่อนไขและข้อตกลงตามสัญญา อื่น ๆ และผลกระทบที่มีต่อรายการแต่ละบรรทัด หรือยอดรวมย่อยหรือผลกระทบ ที่มีต่ออัตราส่วนที่สำคัญ เป็นต้น ซึ่งอาจมีบางสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีสรุปว่าการแสดงผล ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดประเภทนั้นไม่เป็นสาระสำคัญในเนื้อหาของงบการเงินโดยรวม แม้ว่าการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดประเภทดังกล่าวอาจเกินระดับความมี สาระสำคัญระดับใดระดับหนึ่งหรือหลายระดับ ที่นำไปใช้ในการประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัด ต่อข้อเท็จจริงอื่น ตัวอย่างเช่น การจัดประเภทไม่ถูกต้องระหว่างรายการแต่ละบรรทัดใน งบแสดงฐานะการเงินอาจพิจารณาแล้วว่าไม่เป็นสาระสำคัญในแง่ของงบการเงินโดยรวม เมื่อจำนวนเงินของการจัดประเภทไม่ถูกต้องนั้นน้อยมากเมื่อเทียบกับขนาดของรายการแต่ละ

<sup>13</sup> ผู้สอบบัญชีอาจต้องทำการประเมินความเสี่ยงในการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสำหรับยอดคงเหลือทาง บัญชีหรือประเภทของรายการใหม่หากพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่มีสาระสำคัญในยอดคงเหลือทางบัญชีหรือ ประเภทของรายการเดียวกันเป็นจำนวนมาก

บรรทัดในงบแสดงฐานะการเงินที่เกี่ยวข้องและการจัดประเภทที่ไม่ถูกต้องไม่มีผลกระทบต่องบกำไรขาดทุนหรืออัตราส่วนที่สำคัญใดก็ตาม

ก21. หลายสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงบางรายการอาจเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีประเมินว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวมีสาระสำคัญทั้งในส่วนของแต่ละรายการหรือเมื่อนำไปพิจารณารวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่นที่รวบรวมได้ในระหว่างการตรวจสอบ แม้ว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวจะต่ำกว่าระดับความมีสาระสำคัญสำหรับการเงินโดยรวม ซึ่งสถานการณ์ที่อาจมีผลกระทบต่อการประเมิน รวมถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่ง

- กระหนาบต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดของหน่วยงานกำกับดูแล
- กระหนาบต่อการปฏิบัติตามเงื่อนไขและข้อตกลงของหนี้สินหรือข้อกำหนดในสัญญาอื่น
- เกี่ยวข้องกับการเลือกหรือการใช้นโยบายการบัญชีที่ไม่ถูกต้อง ซึ่งมีผลกระทบต่องบการเงินงวดปัจจุบันอย่างไม่เป็นสาระสำคัญ แต่มีแนวโน้มที่จะกระทบต่องบการเงินในงวดถัดไปอย่างเป็นสาระสำคัญ
- ปกปิดการเปลี่ยนแปลงในผลกำไรหรือแนวโน้มอื่น โดยเฉพาะในเนื้อหาของเงื่อนไขทางเศรษฐกิจและอุตสาหกรรมโดยทั่วไป
- กระหนาบต่ออัตราส่วนที่ใช้ในการประเมินฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน หรือกระแสเงินสดของกิจการ
- กระหนาบต่อการแสดงข้อมูลจำแนกตามส่วนงานในงบการเงิน (เช่น ประเด็นสำคัญต่อการจำแนกส่วนงานหรือส่วนอื่นของธุรกิจของกิจการที่ถือว่ามีความสำคัญในการแสดงผลการดำเนินงานหรือความสามารถในการทำกำไรของกิจการ)
- มีผลทำให้คำตอบแทนของผู้บริหารเพิ่มขึ้น เช่น การทำให้เงื่อนไขการพิจารณาโบนัสหรือคำตอบแทนอื่นบรรลุผลตามที่กำหนด
- เป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญเนื่องจากมีผลกระทบต่อความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในเรื่องที่ได้สื่อสารให้กับผู้ใช้งบการเงินแล้ว ซึ่งผู้สอบบัญชีเคยได้รับทราบ เช่น เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการคาดการณ์ผลกำไร
- เกี่ยวข้องกับรายการที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับบุคคลเฉพาะ (เช่น บุคคลภายนอกที่มีรายการกับกิจการมีส่วนเกี่ยวข้องกับสมาชิกของผู้บริหารของกิจการหรือไม่)
- เป็นการไม่แสดงข้อมูลที่แม้บทการรายงานทางการเงินไม่ได้กำหนดไว้อย่างเฉพาะเจาะจงว่าให้แสดง แต่ตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเห็นว่าเป็นเรื่องที่สำคัญต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินในฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงิน หรือกระแสเงินสดของกิจการ หรือ
- กระหนาบต่อข้อมูลอื่นที่รวมอยู่ในรายงานประจำปีของกิจการ (เช่น ข้อมูลที่รวมอยู่ใน “คำอธิบายและบทวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร” หรือ “บทความด้านการดำเนินงานและการเงิน” เป็นต้น) ซึ่งอาจถูกคาดหวังอย่างมีเหตุผลว่าจะมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิง

เศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน โดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)<sup>14</sup> ได้กล่าวถึง ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น

สถานการณ์เหล่านี้เป็นแค่เพียงการยกตัวอย่างเท่านั้น ไม่ใช่สถานการณ์ทั้งหมดที่จะเกิดขึ้นในการตรวจสอบทุกครั้งที่ไป และไม่ได้หมายความว่า จะไม่เกิดสถานการณ์อื่นนอกเหนือจากสถานการณ์ที่กล่าวมาข้างต้น อย่างไรก็ตาม การที่สถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งที่เกิดข้างต้นเกิดขึ้น ก็ไม่จำเป็นต้องนำไปสู่ข้อสรุปที่ว่า การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้น มีสาระสำคัญ

ก22. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240<sup>15</sup> ได้อธิบายว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งเกิดจากหรืออาจเป็นผลมาจากการทุจริต จำเป็นต้องมีการพิจารณาในแง่มุมต่างๆ ของการตรวจสอบอย่างไร แม้ว่าขนาดของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจะไม่ใช่สาระสำคัญต่อการเงิน โดยขึ้นอยู่กับสถานการณ์ ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในการเปิดเผยข้อมูลอาจเป็นตัวบ่งชี้ถึงการทุจริตที่อาจเกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น

- การเปิดเผยข้อมูลที่ทำให้เกิดความเข้าใจคลาดเคลื่อน ซึ่งเป็นผลจากการใช้ดุลยพินิจที่ลำเอียงของผู้บริหาร
- การเปิดเผยข้อมูลอย่างสลับซับซ้อนหรือการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่ให้ข้อมูลที่ เป็นประโยชน์ซึ่งเป็นการตั้งใจที่จะปิดบังความเข้าใจที่เหมาะสมในเรื่องที่เปิดเผย

ในการพิจารณาถึงนัยของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือและการเปิดเผยรายการ ผู้สอบบัญชีต้องใช้ในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200<sup>16</sup>

ก23. ผลกระทบสะสมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่ไม่เป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับงวดก่อนอาจมีผลกระทบอันเป็นสาระสำคัญต่อการเงินงวดปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีมีหลากหลายวิธี ซึ่งเป็นที่ยอมรับที่จะใช้ในการประเมินการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขในงบการเงินงวดปัจจุบัน การใช้วิธีในการประเมินที่เหมือนกันจะทำให้เกิดความสม่ำเสมอในการประเมินจากงวดหนึ่งไปยังอีกงวดหนึ่ง

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก24. ในกรณีการสอบบัญชีกิจการภาครัฐ ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการรายงานประเด็นที่เป็นเรื่องเฉพาะที่ถูกระบุขึ้นโดยกฎหมาย ข้อบังคับหรือหน่วยงานที่มีอำนาจอื่น เช่น การรายงานการทุจริต อาจมีผลกระทบต่อประเมินของผู้สอบบัญชีว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงมีสาระสำคัญหรือไม่

<sup>14</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น”

<sup>15</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 35

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



ก25. นอกจากนี้ ประเด็นอื่น เช่น ประโยชน์ของสาธารณะ ความรับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติตามหน้าที่ ความซื่อสัตย์ และโดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นการดำเนินการ เพื่อให้มั่นใจว่า ได้มีการดูแลเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายที่มีประสิทธิผล อาจมีผลกระทบต่อการประเมินว่ารายการใดรายการหนึ่งมีสาระสำคัญหรือไม่โดยพิจารณาจากลักษณะของรายการดังกล่าว โดยเฉพาะอย่างยิ่ง สำหรับรายการที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือหน่วยงานที่มีอำนาจอื่น ๆ

**การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)**

ก26. หากผู้สอบบัญชีได้สื่อสารการแสดงความขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขให้กับบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ทำหน้าที่ในการบริหาร ซึ่งมีความรับผิดชอบในการกำกับดูแลด้วยแล้ว ผู้สอบบัญชีไม่มีความจำเป็นที่จะต้องสื่อสารการแสดงความขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขดังกล่าวนี้กับบุคคลหรือกลุ่มบุคคลเดิมในบทบาทของการเป็นผู้มีส่วนได้ส่วนเสียอีก อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีต้องได้รับความพึงพอใจว่าการสื่อสารกับบุคคล หรือกลุ่มบุคคลที่ทำหน้าที่ในการบริหารนั้นสามารถสื่อสารถึงผู้มีส่วนได้ส่วนเสียทั้งหมดได้อย่างเพียงพอเสมือนกับในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้สื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียที่ทำหน้าที่ในการกำกับดูแล<sup>17</sup>

ก27. เมื่อมีการแสดงความขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่แต่ละรายการไม่มีสาระสำคัญเป็นจำนวนมาก ผู้สอบบัญชีควรแจ้งทั้งจำนวนรายการและผลกระทบที่เป็นตัวเงินโดยรวมของการแสดงความขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขแทนการแจ้งรายละเอียดของการแสดงความขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขแต่ละรายการ

ก28. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารให้ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแลรับทราบเกี่ยวกับการร้องขอคำรับรองของผู้บริหารเป็นลายลักษณ์อักษรของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้)<sup>18</sup> ผู้สอบบัญชีอาจชี้แจงต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแลถึงเหตุผลและนัยของการไม่แก้ไขการแสดงความขัดต่อข้อเท็จจริงโดยคำนึงถึงขนาดและลักษณะของการแสดงความขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งได้พิจารณาถึงสถานการณ์ที่เป็นอยู่ และผลกระทบที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินในอนาคต

**คำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)**

ก29. เนื่องจากผู้บริหารและผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) มีหน้าที่ความรับผิดชอบในการปรับปรุงงบการเงินโดยการแก้ไขการแสดงความขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงถูกกำหนดให้ต้องได้มาซึ่งคำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่ระบุถึงการแสดงความขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขในบางสถานการณ์ ผู้บริหารและผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) อาจ

<sup>17</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 13

<sup>18</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 16 (ค)(2)

ไม่เชื่อว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขบางรายการเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ในกรณีดังกล่าว ผู้บริหารอาจจำเป็นต้องเพิ่มข้อความในคำรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรเพื่ออธิบายเหตุผล เช่น “ผู้บริหารไม่เห็นด้วยว่ารายการ.....และ.....จะเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเนื่องจาก [อธิบายเหตุผล]” เป็นต้น อย่างไรก็ตาม การได้รับคำรับรองของผู้บริหารดังกล่าวไม่สามารถลดความจำเป็นในการสรุปผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขของผู้สอบบัญชีได้

#### เอกสารหลักฐาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 15)

- ก30. การจัดทำเอกสารหลักฐานของผู้สอบบัญชีในเรื่องการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข อาจรวมถึง
- (ก) การพิจารณาถึงผลกระทบโดยรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข
  - (ข) การประเมินว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสูงเกินระดับความมีสาระสำคัญหรือหลายระดับ สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลระดับหนึ่งของรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะ (ถ้ามี) หรือไม่
  - (ค) การประเมินผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่มีต่ออัตราส่วนหรือแนวโน้มที่สำคัญ และการปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับ และข้อกำหนดในสัญญา (เช่น เงื่อนไขและข้อตกลงของหนี้สิน เป็นต้น)