



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง)

การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

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

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

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

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

ติดต่อ Permission@ifac.org เพื่อขออนุญาตทำซ้ำ ครอบครองหรือเป็นสื่อ หรือใช้เอกสารฉบับนี้ ในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง)

การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2559)

สารบัญ

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

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

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการสื่อสารในการตรวจสอบงบการเงินกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล แม้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จะใช้กับกิจการทุกกิจการโดยไม่ได้คำนึงถึงโครงสร้างการกำกับดูแลหรือขนาดของกิจการที่แตกต่างกัน แต่การนำมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไปใช้กับกิจการที่มีผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทำหน้าที่เป็นผู้บริหารของกิจการด้วย หรือกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นั้นจะต้องมีการพิจารณาเป็นพิเศษ นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้มีข้อกำหนดใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการสื่อสารของผู้สอบบัญชีกับผู้บริหารหรือเจ้าของกิจการหากผู้บริหารหรือเจ้าของกิจการนั้นไม่ได้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการ
2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ได้ถูกจัดทำขึ้นเพื่อใช้ในการตรวจสอบงบการเงิน แต่อาจนำไปใช้หรืออาจปรับใช้ตามความจำเป็นของสถานการณ์กับการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินอื่นในอดีตที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลรับผิดชอบในการกำกับดูแลการจัดทำข้อมูลทางการเงินอื่นในอดีตเหล่านั้น
3. ด้วยตระหนักถึงความสำคัญของการสื่อสารแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพในการตรวจสอบงบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ จึงกำหนดกรอบในการสื่อสารของผู้สอบบัญชีกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและระบุประเด็นเฉพาะบางประเด็นที่ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล สำหรับประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้นั้นถูกกำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น (ตามภาคผนวก 1) นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265¹ มีข้อกำหนดเฉพาะเกี่ยวกับการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้สอบบัญชีพบในระหว่างการตรวจสอบบัญชี สำหรับประเด็นอื่น ๆ ที่ไม่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้หรือฉบับอื่น ผู้สอบบัญชีอาจต้องทำการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลตามกฎหมายหรือข้อบังคับอื่นตามข้อตกลง หรือตามข้อกำหนดเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ตามมาตรฐานขององค์กรวิชาชีพบัญชีของประเทศ ทั้งนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้มีข้อกำหนดห้ามไม่ให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นอื่น ๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก33-ก36)

บทบาทในการสื่อสาร

4. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มุ่งเน้นถึงการสื่อสารจากผู้สอบบัญชีไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นหลัก อย่างไรก็ตาม การสื่อสารแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพนั้นมีความสำคัญในการช่วยการปฏิบัติงานสอบบัญชี ดังต่อไปนี้

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 “การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ”

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

วันถือปฏิบัติ

8. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559

วัตถุประสงค์

9. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีมีดังนี้

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

คำจำกัดความ

10. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้

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

ข้อกำหนด

ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

- 11. ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่เหมาะสม ซึ่งอยู่ในโครงสร้างการกำกับดูแลของกิจการที่จะต้องสื่อสารด้วย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก4)

การสื่อสารกับกลุ่มย่อยของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

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

เมื่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านเกี่ยวข้องกับการบริหารของกิจการ

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

เรื่องที่ต้องสื่อสาร

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน

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

ขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้

15. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงภาพรวมของขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้ ซึ่งรวมถึงการสื่อสารเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก11-ก16)

เรื่องที่สำคัญที่พบจากการสอบบัญชี

16. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ในเรื่องดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก17-ก18)
- (ก) ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับแง่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญของวิธีปฏิบัติทางบัญชีของกิจการ รวมถึงนโยบายบัญชี การประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ในกรณีที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทราบ

ถึงเหตุผลที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่สำคัญและเป็นที่ยอมรับตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องนั้น ไม่เป็นวิธีปฏิบัติที่เหมาะสมที่สุดภายใต้สถานการณ์เฉพาะสำหรับกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19-ก20)

- (ข) อุปสรรคสำคัญที่พบในระหว่างการตรวจสอบบัญชี (หากมี) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก21)
- (ค) เว้นแต่กรณีที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านเกี่ยวข้องในการบริหารกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารให้ทราบถึง
 - (1) เรื่องที่สำคัญ (หากมี) ที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบที่ได้มีการปรึกษาหารือหรือที่จะต้องหารือกับผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก22)
 - (2) หนังสือรับรองตามผู้สอบบัญชีร้องขอ
- (ง) สถานการณ์ที่กระทบต่อรูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชี (หากมี) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก23-ก25)
- (จ) เรื่องที่สำคัญอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นจากการสอบบัญชีซึ่งผู้สอบบัญชีได้ใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพแล้วเห็นว่ามีมีความเกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก26-ก28)

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

17. ในกรณีของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ในเรื่องดังต่อไปนี้
 - (ก) ข้อความว่ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและผู้ปฏิบัติงานอื่นในสำนักงานสอบบัญชี (ตามความเหมาะสม) สำนักงานสอบบัญชี และสำนักงานเครือข่ายของสำนักงานสอบบัญชี (ในกรณีที่เกี่ยวข้อง) ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระ และ
 - (1) ความสัมพันธ์ทั้งหมดและประเด็นอื่น ๆ ระหว่างสำนักงาน สำนักงานเครือข่ายของสำนักงานสอบบัญชีและกิจการ ซึ่งตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีแล้วอาจทำให้เกิดอย่างสมเหตุสมผลได้ว่ามีผลกระทบต่อความเป็นอิสระ กรณีดังกล่าวต้องรวมถึงค่าธรรมเนียมทั้งหมดที่เรียกเก็บในระหว่างงวดของงบการเงินสำหรับค่าบริการสอบบัญชีและค่าธรรมเนียมบริการอื่น ๆ ที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีที่สำนักงานหรือสำนักงานเครือข่ายได้ให้บริการแก่กิจการ หรือให้แก่ส่วนงานต่าง ๆ ภายใต้การควบคุมของกิจการ ค่าบริการเหล่านั้นต้องมีการจัดสรรตามประเภทการให้บริการอย่างเหมาะสม เพื่อช่วยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการประเมิน ผลกระทบของการให้บริการต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี
 - (2) มาตรการป้องกันที่เกี่ยวข้อง ที่นำมาใช้เพื่อขจัดอุปสรรคของความเป็นอิสระที่พบ หรือช่วยให้อุปสรรคนั้นลดลงอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก29-ก32)

กระบวนการสื่อสาร

การสร้างกระบวนการสื่อสาร

18. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงรูปแบบ ช่วงเวลาและเนื้อหาสาระทั่วไปที่คาดว่าจะทำการสื่อสารด้วย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก37-ก45)

รูปแบบของการสื่อสาร

19. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรสำหรับประเด็นสำคัญที่ตรวจพบจากการสอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีได้ใช้ดุลยพินิจแจ้งผู้ประกอบการวิชาชีพแล้วเห็นว่าการสื่อสารโดยวาจานั้นอาจไม่เพียงพอ ในการสื่อสารเป็นลายลักษณ์อักษรไม่จำเป็นที่จะต้องครอบคลุมทุกประเด็นที่ตรวจพบจากการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก46-ก48)
20. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในกรณีที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 17

ช่วงเวลาของการสื่อสาร

21. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอย่างทันท่วงที (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก49-ก50)

ความเพียงพอของกระบวนการสื่อสาร

22. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการสื่อสารแบบสองทางระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลนั้นเพียงพอตามวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีหรือไม่ หากไม่เพียงพอตามวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องประเมินถึงผลกระทบ (หากมี) ต่อการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและความสามารถในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ รวมทั้งต้องดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งที่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก51-ก53)

เอกสารหลักฐาน

23. ในกรณีที่เรื่องที่ต้องสื่อสารตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ถูกสื่อสารโดยวาจา ผู้สอบบัญชีต้องรวมเรื่องดังกล่าว รวมถึงระยะเวลาและบุคคลที่ได้สื่อสารด้วยในเอกสารหลักฐานการสอบบัญชี สำหรับเรื่องที่ได้สื่อสารเป็นลายลักษณ์อักษรนั้น ผู้สอบบัญชีต้องจัดเก็บสำเนาของเอกสารที่สื่อสารนั้นไว้เป็นส่วนหนึ่งของเอกสารหลักฐานการสอบบัญชี² (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก54)

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

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างอิงย่อหน้า 11)

- ก1. โครงสร้างการกำกับดูแลของกิจการอาจแตกต่างกันในแต่ละประเทศหรือแต่ละกิจการ ซึ่งเป็นการสะท้อนให้เห็นถึงอิทธิพลของความแตกต่างทางพื้นฐานด้านวัฒนธรรมและด้านกฎหมาย รวมถึงความแตกต่างด้านขนาดของกิจการและลักษณะความเป็นเจ้าของกิจการ ตัวอย่างเช่น
- ในบางประเทศนั้นกำหนดให้มีคณะกรรมการกำกับดูแลกิจการ (ซึ่งส่วนใหญ่หรือทั้งหมดไม่ได้เป็นคณะกรรมการบริหาร) แยกต่างหากตามกฎหมายจากคณะกรรมการบริหาร (โครงสร้างแบบคณะกรรมการ 2 ชุด) และในบางประเทศกำหนดให้การกำกับดูแลและการบริหารเป็นความรับผิดชอบทางกฎหมายของคณะกรรมการชุดเดียวกันหรือคณะกรรมการร่วม (โครงสร้างแบบคณะกรรมการชุดเดียว)
 - สำหรับกิจการบางแห่ง ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการอาจดำรงตำแหน่ง ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของโครงสร้างทางกฎหมายของกิจการ ตัวอย่างเช่น เป็นกรรมการของกิจการ และสำหรับกิจการอื่น ๆ ตัวอย่างเช่น องค์กรของรัฐบางแห่ง หน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งขององค์กร
 - ในบางกรณี ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านหรือบางท่านมีส่วนเกี่ยวข้องในการบริหารกิจการ แต่ในบางกรณี ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารอาจเป็นคนละบุคคลกัน
 - ในบางกรณี ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นผู้รับผิดชอบในการอนุมัติงบประมาณการเงินของกิจการ (ในบางกรณีผู้บริหารของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบ)
- ก2. สำหรับกิจการหลาย ๆ แห่ง การกำกับดูแลเป็นหน้าที่ร่วมกันของคณะกรรมการกำกับดูแล เช่น คณะกรรมการของกิจการ คณะกรรมการกำกับดูแลกิจการ หุ่นส่วน เจ้าของกิจการ คณะกรรมการบริหาร สภาผู้ว่าราชการ ผู้รักษาผลประโยชน์ หรือบุคคลที่ทำหน้าที่เทียบเท่า อย่างไรก็ตาม สำหรับกิจการขนาดเล็กอาจมีบุคคลเพียงคนเดียวที่ทำหน้าที่ในการกำกับดูแล ตัวอย่างเช่น ผู้บริหารซึ่งเป็นเจ้าของกิจการแต่เพียงผู้เดียวและไม่มีเจ้าของกิจการอื่นหรือผู้ดูแลผลประโยชน์แต่เพียงผู้เดียว ในกรณีที่การกำกับดูแลเป็นความรับผิดชอบร่วมกันกิจการอาจกำหนดให้มีกลุ่มย่อย เช่น คณะกรรมการตรวจสอบหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งเพื่อให้ความช่วยเหลือคณะกรรมการกำกับดูแลให้บรรลุความรับผิดชอบ หรือกิจการอาจกำหนดให้กลุ่มย่อยหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งมีความรับผิดชอบที่ระบุเฉพาะตามกฎหมาย ที่แตกต่างจากหน้าที่ความรับผิดชอบของคณะกรรมการกำกับดูแล
- ก3. เนื่องจากกิจการต่าง ๆ มีโครงสร้างการกำกับดูแลที่แตกต่างกัน มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จึงไม่สามารถระบุเฉพาะสำหรับงานสอบบัญชีทุกงานถึงบุคคลหรือคณะบุคคลที่ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารถึงเรื่องที่ตรวจพบ รวมถึงในบางกรณีกรอบข้อบังคับของกฎหมายที่เกี่ยวข้องหรือสถานการณ์ของ

³ ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 68 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ซึ่งระบุว่ามีความรับผิดชอบในการอนุมัติตามความหมายที่กำหนดไว้ หมายถึง การมีอำนาจในการให้ข้อสรุปว่ารายงานทางการเงินทั้งหมด ซึ่งประกอบด้วยงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้องได้ถูกจัดทำขึ้น

งานตรวจสอบไม่ได้ระบุอย่างชัดเจนถึงบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่เหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารด้วย ตัวอย่างเช่น กิจกรรมที่ไม่ได้กำหนดโครงสร้างการกำกับดูแลไว้อย่างชัดเจน เช่น กิจกรรมภายในครอบครัว องค์กรไม่แสวงหากำไร หรือองค์กรของรัฐบางแห่ง ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจต้องหารือและหาข้อตกลงร่วมกับกิจกรรมเกี่ยวกับบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้องที่ผู้สอบบัญชีจะสื่อสารด้วย โดยในการพิจารณากำหนดบุคคลที่จะสื่อสารด้วยนั้น ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจถึงโครงสร้างการกำกับดูแลและกระบวนการในกำกับดูแลของกิจการตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)⁴ ซึ่งบุคคลหรือคณะบุคคลที่เหมาะสมที่จะสื่อสารด้วยนั้น อาจแตกต่างกันขึ้นอยู่กับประเด็นที่จะทำการสื่อสาร

- ก4. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ได้รวมประเด็นเฉพาะที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล⁵ เมื่อกิจการเป็นกิจการภายในกลุ่มบุคคลหรือคณะบุคคลที่เหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจะสื่อสารด้วยนั้น จะขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของงานตรวจสอบและประเด็นที่จะสื่อสาร ในบางกรณีกิจการภายในกลุ่ม หลายกิจการอาจดำเนินธุรกิจประเภทเดียวกัน ภายใต้ระบบการควบคุมภายในระบบเดียวกัน และใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีวิธีเดียวกัน ในกรณีที่ผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลของกิจการภายในกลุ่มดังกล่าวเป็นชุดเดียวกัน (เช่น คณะกรรมการชุดเดียวกัน) เพื่อไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อน การสื่อสารในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่มต่าง ๆ อาจทำได้ในคราวเดียวกัน

การสื่อสารกับกลุ่มย่อยของผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

- ก5. ในการพิจารณาที่จะสื่อสารกับกลุ่มย่อยของผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล ผู้สอบบัญชีอาจต้องพิจารณาถึงประเด็นต่อไปนี้
- ความรับผิดชอบที่เกี่ยวข้องของกลุ่มย่อยและคณะกรรมการกำกับดูแล
 - ลักษณะของประเด็นที่จะสื่อสาร
 - กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง
 - กลุ่มย่อยมีอำนาจหน้าที่ในการดำเนินงานตามข้อมูลที่ได้รับการสื่อสารหรือไม่ และสามารถที่จะให้ข้อมูลหรือให้คำอธิบายเพิ่มเติมตามความต้องการของผู้สอบบัญชีหรือไม่
- ก6. ในการพิจารณาถึงความจำเป็นที่จะต้องสื่อสารในประเด็นต่าง ๆ กับคณะกรรมการกำกับดูแลแบบเต็มรูปแบบหรือเฉพาะบทสรุป ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาจากการประเมินของผู้สอบบัญชีว่ากลุ่มย่อยนั้นได้มีการสื่อสารกับคณะกรรมการกำกับดูแลในประเด็นที่เกี่ยวข้องอย่างมีประสิทธิภาพและเหมาะสมเพียงใด โดยผู้สอบบัญชีอาจกำหนดไว้อย่างชัดเจนในข้อตกลงการรับงานสอบบัญชี หากไม่ได้เป็นข้อห้ามตามกฎหมายว่าผู้สอบบัญชีมีสิทธิโดยชอบที่จะสื่อสารกับคณะกรรมการกำกับดูแลโดยตรงได้

⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ”

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 “ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น” ย่อหน้าที่ 49

ก7. ในหลายประเทศกำหนดให้กิจการต้องมีคณะกรรมการตรวจสอบ (หรือกลุ่มย่อยอื่นที่ทำหน้าที่ลักษณะเดียวกันแต่อาจมีชื่อเรียกที่แตกต่างกัน) แม้ว่าอำนาจและหน้าที่เฉพาะอาจแตกต่างกัน การสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบ (ถ้ามี) นั้นถือเป็นองค์ประกอบสำคัญในการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ซึ่งหลักการของการกำกับดูแลที่ดีได้ระบุว่า

- ผู้สอบบัญชีจะได้รับเชิญเข้าร่วมในการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอ
- ประธานคณะกรรมการตรวจสอบและกรรมการท่านอื่น ๆ ในคณะกรรมการตรวจสอบ (ในกรณีที่เกี่ยวข้อง) จะสื่อสารกับผู้สอบบัญชีเป็นระยะ ๆ
- คณะกรรมการตรวจสอบจะประชุมร่วมกับผู้สอบบัญชี โดยไม่มีผู้บริหารของกิจการเข้าร่วมด้วยอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง

เมื่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านมีส่วนเกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

ก8. ในบางกรณีผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านมีส่วนเกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการและการนำข้อกำหนดของการสื่อสารไปใช้ได้มีการปรับเปลี่ยนโดยตระหนักถึงสถานะนั้น ในกรณีดังกล่าวการสื่อสารกับบุคคลหรือคณะบุคคลที่รับผิดชอบทางการบริหารนั้นอาจไม่เพียงพอเสมือนการที่ผู้สอบบัญชีได้สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านด้วย ตัวอย่างเช่น ในกิจการที่กรรมการทุกท่านของกิจการเกี่ยวข้องกับการบริหารงานของกิจการ ซึ่งกรรมการบางท่าน (เช่น กรรมการที่รับผิดชอบฝ่ายการตลาด) อาจไม่ทราบถึงเรื่องที่สำคัญที่ผู้สอบบัญชีได้ปรึกษาหารือกับกรรมการท่านอื่น (เช่น กรรมการที่รับผิดชอบต่อการจัดทำงบการเงิน)

เรื่องที่ต้องสื่อสาร

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)

ก9. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินมักจะถูกระบุไว้ในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีหรือในหนังสือสัญญาในรูปแบบอื่น ๆ ที่เหมาะสม ซึ่งระบุถึงข้อตกลงต่าง ๆ ในการรับงานสอบบัญชี⁶ กฎหมาย ข้อบังคับหรือโครงสร้างการกำกับดูแลของกิจการอาจกำหนดให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นผู้เห็นชอบในข้อตกลงต่าง ๆ ในการรับงานสอบบัญชีกับผู้สอบบัญชี นอกจากกรณีดังกล่าว การที่ผู้สอบบัญชีจัดทำสำเนาหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีหรือสัญญาในรูปแบบอื่น ๆ นี้ ให้แก่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล อาจเป็นวิธีการที่เหมาะสมวิธีหนึ่งที่จะสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงเรื่องต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งมุ่งเน้นการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ดังนั้น ประเด็นต่าง ๆ ที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ต้องสื่อสารรวมถึงเรื่องที่สำคัญที่เกิดขึ้นในระหว่างการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งเกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการกำกับดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน

⁶ ดูในย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี”

- ข้อเท็จจริงที่ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีไม่ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบวิธีปฏิบัติงานโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อระบุถึงเรื่องต่าง ๆ เพิ่มเติมที่จะต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการกำหนดและสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี (เมื่อมีการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701⁷ ไปปฏิบัติ)
- ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่ต้องสื่อสารในประเด็นต่าง ๆ เฉพาะที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ ตามข้อตกลงกับกิจการ หรือตามข้อกำหนดเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชี ตัวอย่างเช่น มาตรฐานของหน่วยงานกำกับวิชาชีพบัญชีของแต่ละประเทศ (หากมี)

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

ขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้ (อ้างถึงย่อหน้า 15)

- ก11. การสื่อสารเกี่ยวกับขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีนั้นอาจ
- (ก) ช่วยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการทำความเข้าใจผลการดำเนินงานของผู้สอบบัญชีได้ดียิ่งขึ้น รวมถึงได้หรือประเด็นของความเสียหายและแนวคิดเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญ ร่วมกับ ผู้สอบบัญชี และการระบุถึงเรื่องต่าง ๆ ที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจต้องการให้ผู้สอบบัญชี ปฏิบัติงานเพิ่มเติม และ
 - (ข) ช่วยผู้สอบบัญชีในการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการได้ดียิ่งขึ้น
- ก12. การสื่อสารเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีได้ระบุไว้ช่วยให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล มีความเข้าใจเกี่ยวกับความเสี่ยงนั้น ๆ และเข้าใจว่าเหตุใดความเสี่ยงนั้นจึงต้องมีการพิจารณา เรื่องการตรวจสอบเป็นพิเศษ การสื่อสารเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญดังกล่าวยังมีส่วนช่วยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการปฏิบัติหน้าที่ความรับผิดชอบในการกำกับดูแลกระบวนการ ในการจัดทำรายงานทางการเงิน

ก13. เรื่องที่สื่อสารอาจรวมถึง

- วิธีการของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งที่เกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด
- วิธีการของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อเรื่องที่น่าประหลาดใจที่มีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

- วิธีการของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้อง
- การนำแนวคิดความมีสาระสำคัญมาใช้ในการสอบบัญชี⁸
- ลักษณะและขอบเขตของความเชี่ยวชาญและความรู้เฉพาะด้านที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามที่ได้วางแผนงานไว้ หรือประเมินผลการตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี⁹
- ความคิดเห็นเบื้องต้นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องที่มีแนวโน้มจะเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีในการสอบบัญชี ซึ่งอาจเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้ (เมื่อมีการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ไปปฏิบัติ)
- วิธีการที่ได้วางแผนไว้ของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อผลกระทบในแต่ละงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งเป็นผลของการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือสภาพแวดล้อมของกิจการ เงื่อนไขหรือกิจกรรมทางการเงิน

ก14. เรื่องการวางแผนอื่น ๆ ที่อาจเหมาะสมที่จะนำมาหารือร่วมกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล รวมถึง

- กรณีที่กิจการมีหน่วยงานตรวจสอบภายใน วิธีการที่ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในจะสามารถทำงานร่วมกันอย่างดีที่สุดที่สุดในลักษณะที่เป็นประโยชน์และส่งเสริมซึ่งกันและกัน ซึ่งรวมการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในตามที่ได้วางแผนไว้ และลักษณะและขอบเขตของการใช้ผลงานที่ผู้สอบบัญชีจะขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน¹⁰
- มุมมองต่าง ๆ ของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับ
 - บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่จะต้องสื่อสารด้วยตามโครงสร้างการกำกับดูแลของกิจการ
 - การแบ่งความรับผิดชอบระหว่างผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหาร
 - วัตถุประสงค์และกลยุทธ์ของกิจการ รวมถึงความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องที่อาจส่งผลให้มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
 - เรื่องที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลพิจารณาให้ความสำคัญเป็นพิเศษในระหว่างการสอบบัญชี และเรื่องต่าง ๆ ที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องการให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานเพิ่มเติม
 - การสื่อสารที่สำคัญระหว่างกิจการกับหน่วยงานกำกับดูแล
 - ประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลพิจารณาแล้วเห็นว่าอาจส่งผลกระทบต่อ การตรวจสอบงบการเงิน
- ทศนคติ ความตระหนักและการดำเนินการของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลที่เกี่ยวข้องกับ
 - (ก) การควบคุมภายในของกิจการและความสำคัญของการควบคุมดังกล่าวต่อกิจการรวมถึงวิธีการที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกำกับดูแลความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน และ
 - (ข) การตรวจพบหรือโอกาสในการเกิดการทุจริต

⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 “ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี”

⁹ อ่านที่มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620 “การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี”

¹⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) “การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน” ย่อหน้าที่ 20 และ 31

- การดำเนินการของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการตอบสนองต่อพัฒนาการของมาตรฐานการบัญชี แนวปฏิบัติของการกำกับดูแลกิจการ กฎเกณฑ์ของตลาดหลักทรัพย์ และประเด็นอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง และผลกระทบของพัฒนาการเหล่านี้ต่อการนำเสนอโดยรวม โครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงิน จะรวมถึง
 - ความเกี่ยวข้อง ความเชื่อถือได้ ความสามารถเปรียบเทียบกันได้ และความสามารถในการเข้าใจได้ของข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงิน และ
 - การพิจารณาว่างบการเงินถูกบิดเบือนโดยการรวมข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องหรือปิดบังความเข้าใจที่เหมาะสมในเรื่องที่เปิดเผยหรือไม่
 - การตอบสนองของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่อการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีในครั้งก่อน ๆ
 - เอกสารซึ่งประกอบไปด้วยข้อมูลอื่น (ตามคำจำกัดความในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)) ลักษณะแผนงาน และเวลาในการออกเอกสารหรือชุดเอกสารดังกล่าว เมื่อผู้สอบบัญชีคาดว่าจะได้รับข้อมูลอื่นภายหลังจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี การปรึกษาหารือกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจรวมถึงการดำเนินการ ซึ่งเหมาะสมหรือจำเป็นในกรณีที่ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลอื่นที่ได้รับภายหลังจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
- ก15. การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการวางแผนขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชี แต่ไม่ได้เปลี่ยนแปลงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการจัดทำแผนกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมและการวางแผนการตรวจสอบ ซึ่งรวมลักษณะ ช่วงเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ
- ก16. ในการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้ ผู้สอบบัญชีต้องดำเนินการด้วยความระมัดระวังโดยไม่มีการประนีประนอม เรื่องประสิทธิภาพของการสอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกิจการที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลบางท่านหรือทั้งหมดมีส่วนเกี่ยวข้องในการบริหารกิจการด้วย ตัวอย่างเช่น การสื่อสารลักษณะและช่วงเวลาของวิธีการตรวจสอบอย่างละเอียดอาจส่งผลให้ประสิทธิภาพของการสอบบัญชีลดลง เนื่องจากจะทำให้ผู้บริหารคาดเดาวิธีการตรวจสอบที่ใช้ได้
- เรื่องที่สำคัญที่พบจากการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้า 16)*
- ก17. การสื่อสารประเด็นที่พบจากการสอบบัญชีนั้นอาจรวมถึงการร้องขอข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพื่อให้การรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีเสร็จสิ้น ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจขอคำยืนยันจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลว่ามีความเข้าใจที่ตรงกันในข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมหรือเหตุการณ์เฉพาะนั้น ๆ
- ก18. เมื่อมีการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ไปปฏิบัติ การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลตามที่กำหนดในย่อหน้า 16 และการสื่อสารเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้

ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 15 มีความเกี่ยวข้องกับการพิจารณาถึงเรื่องต่างๆ ที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี ซึ่งเรื่องดังกล่าวอาจเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้¹¹

แง่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญของวิธีปฏิบัติทางการบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(ก))

- ก19. โดยทั่วไปแม่บทการรายงานทางการเงินอนุญาตให้กิจการสามารถใช้การประมาณการทางบัญชี และการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับนโยบายบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินได้ เช่น การใช้ข้อสมมติหลักในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ซึ่งมีวิธีการวัดมูลค่าที่สำคัญของความไม่แน่นอนของประมาณการ นอกจากนี้ กฎหมาย ข้อบังคับ หรือแม่บทการรายงานทางการเงินอาจกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่สำคัญ หรือการอ้างอิงถึงประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ หรือนโยบายการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ เพื่อระบุและให้ข้อมูลเพิ่มเติมกับผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจส่วนบุคคลที่มีความยุ่งยากและซับซ้อนที่สุดที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำงบการเงิน
- ก20. ดังนั้น ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับแง่มุมการใช้ดุลยพินิจส่วนบุคคลในงบการเงินอาจเกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการปฏิบัติหน้าที่กำกับดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน ตัวอย่างเช่น จากเรื่องที่เกี่ยวข้องในย่อหน้าที่ ก19 ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจสนใจในความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระดับความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ หรือปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่องอื่นที่มีผลกระทบต่อวิธีการเลือกหรือนำไปปฏิบัติ ข้อสมมติ และข้อมูลที่ใช้ในการประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ เช่นเดียวกับการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงินว่าสมเหตุสมผลตามบริบทในแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่ การสื่อสารอย่างเปิดเผยในเชิงสร้างสรรค์เกี่ยวกับแง่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญของวิธีปฏิบัติทางบัญชีของกิจการอาจรวมถึงข้อเสนอแนะที่เกี่ยวข้องกับการยอมรับได้ของวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่สำคัญและที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูล หากเกี่ยวข้อง อาจรวมถึงวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่สำคัญของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการประมาณการทางบัญชีซึ่งผู้สอบบัญชีได้พิจารณาว่าไม่เหมาะสมมากที่สุดสำหรับสถานการณ์เฉพาะของกิจการ ตัวอย่างเช่น เมื่อทางเลือกอื่นที่ยอมรับได้สำหรับวิธีการประมาณการทางบัญชีเหมาะสมมากกว่าดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีภาคผนวก 2 ระบุถึงเรื่องต่าง ๆ ที่อาจรวมในการสื่อสารนี้

อุปสรรคที่สำคัญที่พบในระหว่างการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(ข))

- ก21. อุปสรรคที่สำคัญที่พบในระหว่างการสอบบัญชี อาจรวมถึงประเด็นต่อไปนี้
- ความล่าช้าอย่างมากของผู้บริหาร การขาดความพร้อมของบุคคลากรของกิจการ หรือความไม่เต็มใจของผู้บริหารในการให้ข้อมูลซึ่งจำเป็นต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชี
 - การจำกัดระยะเวลาที่สั้นเกินความจำเป็นในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้แล้วเสร็จ
 - การต้องใช้ความพยายามเกินกว่าที่คาดไว้อย่างมากเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

¹¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ย่อหน้าที่ 9-10

- การไม่ได้รับข้อมูลที่คาดว่าจะจัดหาได้
- ข้อจำกัดต่าง ๆ สำหรับผู้สอบบัญชีที่ผู้บริหารกำหนดขึ้น
- ความไม่เต็มใจของผู้บริหารเมื่อถูกร้องขอให้ประเมินหรือขยายการประเมินเพิ่มเติมเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

ในบางสถานการณ์ อุปสรรคต่าง ๆ ดังกล่าวอาจก่อให้เกิดการถูกจำกัดขอบเขตของการตรวจสอบซึ่งอาจนำไปสู่การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้สอบบัญชี¹²

เรื่องที่สำคัญที่หารือกับผู้บริหาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 16(ค)(1))

- ก22. เรื่องที่สำคัญที่ได้หารือหรือที่จะต้องหารือกับผู้บริหารอาจรวมถึงเรื่องต่าง ๆ ดังต่อไปนี้
- เหตุการณ์หรือรายการที่สำคัญที่เกิดขึ้นในระหว่างปี
 - เงื่อนไขทางธุรกิจที่กระทบต่อกิจการ และแผนงานและกลยุทธ์ทางธุรกิจที่อาจส่งผลกระทบต่อความเสี่ยงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
 - ประเด็นต่าง ๆ ที่ผู้บริหารได้ขอคำปรึกษากับนักบัญชีอื่น ๆ ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีหรือการสอบบัญชี
 - การปรึกษาหารือหรือการโต้ตอบที่เกี่ยวกับการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีในปีแรก หรือการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีเดิมที่เคยตรวจสอบในปีก่อน ๆ ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับวิธีปฏิบัติทางบัญชี การนำมาตรฐานการสอบบัญชีมาใช้ หรือค่าธรรมเนียมบริการสอบบัญชีหรือค่าธรรมเนียมบริการอื่น ๆ
 - เรื่องที่สำคัญเกี่ยวกับความเห็นที่ขัดแย้งกับผู้บริหาร ยกเว้น ความเห็นที่ขัดแย้งในเบื้องต้นเนื่องจากข้อเท็จจริงที่ไม่ครบถ้วน หรือข้อมูลเบื้องต้นที่ได้รับการแก้ไขในภายหลังเมื่อผู้สอบบัญชีได้รับข้อเท็จจริงหรือข้อมูลเพิ่มเติม

สถานการณ์ที่กระทบต่อรูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 16(ง))

- ก23. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีเห็นชอบข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีกับผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม)¹³ ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบต้องถูกบันทึกในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีหรือในหนังสือสัญญาในรูปแบบอื่น ๆ ที่เหมาะสมและต้องรวมถึงการอ้างอิงรูปแบบและเนื้อหาที่ต้องการของรายงานของผู้สอบบัญชี¹⁴ ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 9 ในกรณีที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ใช่ผู้ให้ความเห็นชอบในข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจจัดทำสำเนาหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีให้แก่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพื่อสื่อสารเกี่ยวกับการตรวจสอบ การสื่อสารที่กำหนดในย่อหน้า 16(ง) มุ่งเน้นที่จะแจ้งผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับสถานการณ์ที่ทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีอาจมีรูปแบบและเนื้อหาแตกต่างไปหรือมีข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับการตรวจสอบที่ได้ปฏิบัติแล้ว

¹² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

¹³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 9

¹⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 10

ก24. สถานการณ์ที่ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องหรืออาจพิจารณาว่าจำเป็นที่จะมีข้อมูลเพิ่มเติมในรายงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี หรือสถานการณ์ที่ต้องกำหนดให้มีการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล รวมถึงเมื่อ

- ผู้สอบบัญชีคาดการณ์ว่าจะแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)¹⁵
- มีการรายงานข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)¹⁶
- มีการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701¹⁷
- ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าจำเป็นที่จะเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์หรือวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง)¹⁸ หรือตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น
- ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลอื่นตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)¹⁹

ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาจัดเตรียมร่างรายงานของผู้สอบบัญชีให้แก่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพื่ออำนวยความสะดวกในการปรึกษาหารือเรื่องที่เกี่ยวข้องในรายงานของผู้สอบบัญชี

ก25. ในสถานการณ์ที่เกิดขึ้นได้ยาก ผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะไม่แสดงชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในรายงานของผู้สอบบัญชีตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือความตั้งใจกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพื่อแจ้งให้ทราบถึงการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเป็นไปได้และความรุนแรงของอุปสรรคต่อความปลอดภัยส่วนบุคคลอย่างสำคัญ²⁰ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเลือกที่จะไม่รวมการบรรยายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีภายในรายงานของผู้สอบบัญชีตามที่ได้อนุญาตไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)²¹

เรื่องที่สำคัญอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(จ))

ก26. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300²² ระบุว่าเมื่อมีเหตุการณ์ที่ไม่คาดหมาย มีการเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ หรือเมื่อได้รับหลักฐานจากการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจต้องปรับเปลี่ยนกลยุทธ์

¹⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 30

¹⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง” ย่อหน้าที่ 25(ง)

¹⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ย่อหน้าที่ 17

¹⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) “วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 12

¹⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น” ย่อหน้าที่ 18(ก)

²⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 46 และย่อหน้าที่ ก63

²¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 41

²² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 “การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ ก15

การสอบบัญชีโดยรวมและแผนการตรวจสอบ ซึ่งส่งผลต่อลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ได้วางไว้เดิมตามการประเมินความเสี่ยงที่ได้มีการพิจารณาใหม่ ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในเรื่องดังกล่าวถึงขอบเขตและช่วงเวลาของการตรวจสอบที่ได้วางไว้ซึ่งปรับเปลี่ยนจากที่ได้เคยปรึกษาหารือในเบื้องต้น

- ก27. เรื่องที่สำคัญอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบ ซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการกำกับดูแลกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน อาจหมายถึงเรื่องต่าง ๆ เช่น การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของข้อมูลอื่นซึ่งได้รับการแก้ไขแล้ว
- ก28. นอกเหนือจากข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 16(ก)-(ง) และการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่นที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาสื่อสารเกี่ยวกับเรื่องอื่นที่ปรึกษาหารือหรือที่พิจารณาโดยผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ (ในกรณีที่มีการแต่งตั้ง) ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220²³

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17)

- ก29. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง โดยรวมถึงข้อกำหนดต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน²⁴
- ก30. การสื่อสารเรื่องความสัมพันธ์ และเรื่องอื่น ๆ รวมถึงมาตรการป้องกันต่าง ๆ นั้น อาจแตกต่างกันตามสถานการณ์ของงาน แต่โดยทั่วไปจะกำหนดถึง
- (ก) อุปสรรคต่อความเป็นอิสระ โดยอาจแบ่งเป็นอุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ส่วนตัว อุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับการสอบทานผลงานตนเอง อุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ตนเป็นผู้สนับสนุน อุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับความคุ้นเคยสนิทสนม และอุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับการถูกข่มขู่
 - (ข) มาตรการป้องกันที่กำหนดขึ้นโดยองค์กรทางวิชาชีพ กฎหมายหรือข้อบังคับมาตรการป้องกันภายในกิจการ และมาตรการป้องกันของระบบหรือกระบวนการภายในของสำนักงานสอบบัญชีเอง
- ก31. ข้อกำหนดทางจรรยาบรรณ หรือกฎหมาย หรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลโดยเฉพาะเจาะจงในสถานการณ์ที่พบการฝ่าฝืนข้อกำหนดในเรื่องความเป็นอิสระ ตัวอย่างเช่น ข้อกำหนดทางจรรยาบรรณเกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงินที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับการฝ่าฝืนเรื่องดังกล่าวและมาตรการที่สำนักงานได้ดำเนินการไปแล้ว หรือที่คาดว่าจะดำเนินการ²⁵

²³ ดูตัวอย่างในย่อหน้าที่ 19-22 และ ก24-ก34 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 “การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน”

²⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 14

²⁵ ดูตัวอย่างในส่วนที่ 290.39-49 ของคู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยคณะกรรมการมาตรฐานจรรยาบรรณระหว่างประเทศสำหรับนักบัญชี (IESBA Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants - 2016)

ก32. ข้อกำหนดในการสื่อสารที่เกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีที่ใช้สำหรับกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์อาจเกี่ยวข้องกับกรณีของกิจการอื่นบางกิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจการซึ่งอาจเกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียสาธารณะที่สำคัญ เนื่องจากธุรกิจของกิจการ ขนาดหรือสถานะของกิจการที่เกี่ยวข้องกับผู้มีส่วนได้เสียในวงกว้าง ตัวอย่างของกิจการดังกล่าวรวมถึงสถาบันการเงิน (เช่น ธนาคาร บริษัทประกันภัย และกองทุนบำเหน็จบำนาญ) และหน่วยงานอื่น เช่น มูลนิธิ อย่างไรก็ตาม อาจมีสถานการณ์ที่การสื่อสารเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีอาจไม่จำเป็น ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่ผู้มีส่วนได้เสียในการกำกับดูแลทุกท่านได้รับการแจ้งข้อเท็จจริงที่เกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีผ่านทางกิจกรรมการบริหารแล้ว กรณีดังกล่าวนี้อาจเกิดขึ้นได้ในกิจการที่เจ้าของกิจการเป็นผู้บริหารด้วย และสำนักงานสอบบัญชีและสำนักงานเครือข่ายมีความเกี่ยวข้องกับกิจการที่นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงินน้อย

เรื่องเพิ่มเติม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 3)

ก33. การกำกับดูแลการทำงานของผู้บริหารโดยผู้มีส่วนได้เสียที่ในการกำกับดูแลนั้นรวมถึงการทำให้มั่นใจว่า กิจการได้มีการออกแบบ นำไปปฏิบัติ และรักษาไว้ซึ่งการควบคุมภายในที่เหมาะสมเกี่ยวกับความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน และการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

ก34. ผู้สอบบัญชีอาจตระหนักถึงเรื่องเพิ่มเติม ซึ่งอาจไม่จำเป็นต้องเกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน แต่เป็นเรื่องที่เป็นไปได้ว่าจะมีความสำคัญต่อความรับผิดชอบของผู้มีส่วนได้เสียที่ในการกำกับดูแลในติดตามการกำกับดูแลทิศทางด้านกลยุทธ์ของกิจการ หรือมีความสำคัญต่อภาระของกิจการในความรับผิดชอบตามหน้าที่เรื่องต่างๆ เหล่านั้นอาจรวมถึง ตัวอย่างเช่น ประเด็นที่สำคัญเกี่ยวกับโครงสร้างหรือกระบวนการในการกำกับดูแล และการตัดสินใจหรือการดำเนินการที่สำคัญโดยผู้บริหารระดับสูงโดยไม่ได้รับการอนุมัติอย่างเหมาะสม

ก35. ในการกำหนดว่าจะต้องสื่อสารเรื่องอื่น ๆ เพิ่มเติมกับผู้มีส่วนได้เสียที่ในการกำกับดูแลหรือไม่นั้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาหรือเรื่องลักษณะดังกล่าวที่ผู้สอบบัญชีพบกับผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมเว้นเสียแต่ว่าสถานการณ์ไม่เหมาะสมที่จะสื่อสาร

ก36. หากมีการสื่อสารเรื่องเพิ่มเติม อาจเป็นการเหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีจะสื่อสารให้ผู้มีส่วนได้เสียที่ในการกำกับดูแลตระหนักว่า

- (ก) การระบุถึงและการสื่อสารในเรื่องดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี
- (ข) ไม่มีการใช้วิธีการตรวจสอบเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากที่จำเป็นต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี
- (ค) ไม่มีการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อระบุว่าเรื่องดังกล่าวอื่น ๆ มีอยู่จริงหรือไม่

กระบวนการสื่อสาร

การสร้างกระบวนการสื่อสาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 18)

- ก37. การสื่อสารที่ชัดเจนเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้ และเนื้อหาสาระทั่วไปที่คาดว่าจะสื่อสารจะช่วยเสริมสร้างพื้นฐานของการสื่อสารแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพ
- ก38. ประเด็นที่อาจช่วยเสริมสร้างการสื่อสารแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงการปรึกษาหารือในเรื่อง ต่อไปนี้
- วัตถุประสงค์ของการสื่อสาร เมื่อมีการกำหนดวัตถุประสงค์ที่ชัดเจน ผู้สอบบัญชี และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลจะสามารถทำความเข้าใจที่ตรงกันได้ดีกว่าในประเด็นปัญหาต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการดำเนินการที่คาดหวังจากกระบวนการสื่อสารดังกล่าว
 - รูปแบบที่จะสื่อสาร
 - บุคคลหรือคณะบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและในกลุ่มผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลที่จะสื่อสารกันในเรื่องเฉพาะ
 - ความคาดหวังของผู้สอบบัญชีที่การสื่อสารจะเป็นแบบสองทางและความคาดหวังว่าผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลจะสื่อสารกับผู้สอบบัญชีเมื่อมีประเด็นที่พิจารณาว่าเกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ตัวอย่างเช่น การตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ที่อาจส่งผลกระทบต่อลักษณะช่วงเวลาและขอบเขตของการสอบบัญชี ข้อเสนอหรือการตรวจพบการทุจริต และข้อกังวลเกี่ยวกับความซื่อสัตย์และความสามารถของผู้บริหารระดับสูง
 - กระบวนการในการดำเนินการและการรายงานผลในเรื่องที่ได้รับการสื่อสารจากผู้สอบบัญชี
 - กระบวนการในการดำเนินการหรือการรายงานผลในเรื่องที่ได้รับการสื่อสารจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- ก39. กระบวนการในการสื่อสารนั้นจะแตกต่างกันตามแต่ละสถานการณ์ ซึ่งรวมถึงขนาดและโครงสร้างการกำกับดูแลของแต่ละกิจการ วิธีการปฏิบัติงานของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และมุมมองของผู้สอบบัญชีในการให้ความสำคัญต่อเรื่องต่าง ๆ ที่สื่อสาร ดังนั้น อุปสรรคในการสร้างการสื่อสารแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพอาจเป็นการบ่งชี้ว่าการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลนั้นไม่เพียงพอตามวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี (อ่านย่อหน้าที่ ก52)

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

- ก40. ในการสอบบัญชีกิจการขนาดเล็ก ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล โดยใช้รูปแบบที่ซับซ้อนน้อยกว่ากิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์หรือกิจการขนาดใหญ่

การสื่อสารกับผู้บริหาร

- ก41. ผู้สอบบัญชีอาจปรึกษาหารือในหลาย ๆ เรื่องกับผู้บริหารของกิจการในระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยปกติ ซึ่งรวมถึงเรื่องต่าง ๆ ที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้ต้อง

สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล การปรึกษาหารือดังกล่าวจะช่วยถึงความรับผิดชอบของ
ผู้บริหารในการดำเนินงานของกิจการ รวมถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารเฉพาะในการจัดทำ
งบการเงิน

- ก42. ก่อนที่จะสื่อสารเรื่องต่าง ๆ กับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้สอบบัญชีอาจปรึกษาหารือเรื่องดังกล่าว
กับผู้บริหารของกิจการ เว้นแต่ในกรณีที่ไมเหมาะสม ตัวอย่างเช่น อาจเป็นการไม่เหมาะสมที่จะ
หารือข้อสงสัยที่เกี่ยวกับความสามารถหรือความซื่อสัตย์ของผู้บริหารกับผู้บริหาร การปรึกษาหารือ
เบื้องต้นกับผู้บริหารนั้น นอกจากจะเป็นการช่วยถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจ
ชี้แจงข้อเท็จจริงและประเด็นปัญหา และให้โอกาสแก่ผู้บริหารในการให้ข้อมูลและคำอธิบายเพิ่มเติม
เช่นเดียวกันกับกรณีที่กิจการมีหน่วยงานตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีอาจปรึกษาหารือกับ
หน่วยงานตรวจสอบภายในก่อนที่จะสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

การสื่อสารกับบุคคลที่สาม

- ก43. ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ หรือประสงค์ให้สำเนาเอกสาร
การสื่อสารของผู้สอบบัญชีกับบุคคลที่สาม ตัวอย่างเช่น สถาบันการเงินหรือหน่วยงานกำกับดูแล
ในบางกรณีการเปิดเผยข้อมูลให้แก่บุคคลที่สามอาจผิดกฎหมายหรือไม่เหมาะสม ดังนั้น หากมีการ
ให้เอกสารการสื่อสารที่จัดทำสำหรับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลแก่บุคคลที่สาม อาจมีความสำคัญ
ตามแต่ละสถานการณ์ที่ต้องแจ้งกับบุคคลที่สามให้ทราบว่า การสื่อสารนั้นไม่ได้ถูกจัดเตรียมขึ้น
สำหรับบุคคลที่สามเหล่านั้น ตัวอย่างเช่น การระบุไว้ในเอกสารการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับ
ดูแล ดังนี้

- (ก) เอกสารการสื่อสารดังกล่าวได้ถูกจัดเตรียมขึ้นเพื่อใช้งานโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และ
ในกรณีที่เกี่ยวข้องเพื่อฝ่ายบริหารของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเท่านั้น และ
ไม่ควรถูกนำไปอ้างอิงโดยบุคคลที่สาม
- (ข) ผู้สอบบัญชีไม่ได้มีความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม
- (ค) ข้อจำกัดที่มีต่อการเปิดเผยหรือการเผยแพร่ข้อมูลสู่บุคคลที่สาม

- ก44. ในบางประเทศอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องดำเนินการตามกฎหมายและข้อบังคับ ดังตัวอย่าง
ต่อไปนี้

- แจ้งให้หน่วยงานกำกับดูแลหรือหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมายทราบถึงเรื่องบางเรื่องที่ได้
มีการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ตัวอย่างเช่น ในบางประเทศอาจกำหนดให้
ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ที่ต้องแจ้งหน่วยงานกำกับดูแลให้ทราบถึงการแสดงรายงานทางการเงินที่
ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ได้ดำเนินการแก้ไข
- จัดส่งสำเนาของรายงานบางรายงานที่จัดทำสำหรับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลให้แก่หน่วยงาน
การกำกับดูแล หรือหน่วยงานที่จัดหาทุน หรือหน่วยงานอื่น ๆ เช่น หน่วยงานกำกับดูแลกลาง
ในกรณีของหน่วยงานภาครัฐบางแห่ง
- ทำให้รายงานที่จัดทำสำหรับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลสามารถเข้าถึงได้โดยสาธารณชน

ก45. หากไม่ได้มีการกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้ผู้สอบบัญชีต้องให้สำเนาเอกสารการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลแก่บุคคลที่สามแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจต้องได้รับความยินยอมจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลก่อนที่จะดำเนินการดังกล่าว

รูปแบบของการสื่อสาร (อ้างถึงย่อหน้า 19)

ก46. การสื่อสารที่มีประสิทธิผลนั้นอาจทำได้โดยการนำเสนอที่มีแบบแผนและโดยรายงานที่จัดทำขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษร การสื่อสารที่ซับซ้อนน้อยกว่ารวมถึงการปรึกษาหารือต่าง ๆ ด้วย ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารเรื่องต่าง ๆ นอกเหนือจากที่กำหนดไว้ตามย่อหน้า 19 และ 20 ทั้งโดยวาจาหรือลายลักษณ์อักษร โดยการสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรนั้นอาจรวมถึงหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีที่ให้กับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลด้วย

ก47. นอกเหนือจากความสำคัญของเรื่องเฉพาะที่จะสื่อสารแล้ว รูปแบบของการสื่อสาร (เช่น การสื่อสารโดยวาจาหรือเป็นลายลักษณ์อักษร การสื่อสารเนื้อหาโดยละเอียดหรือโดยสรุป และลักษณะการสื่อสารที่มีรูปแบบหรือไม่มีรูปแบบหรือไม่) อาจขึ้นอยู่กับปัจจัยดังต่อไปนี้

- เรื่องที่ปรึกษาหารือได้มีการรวบรวมอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือไม่ ตัวอย่างเช่น เมื่อมีการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่ามีความจำเป็นที่ต้องสื่อสารเรื่องดังกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษร
- เรื่องเหล่านั้นได้รับการแก้ไขจนเป็นที่น่าพอใจหรือไม่
- ผู้บริหารได้เคยสื่อสารในประเด็นเหล่านั้นแล้วหรือไม่
- ขนาด โครงสร้างการดำเนินงาน สภาพแวดล้อมการควบคุม และโครงสร้างทางกฎหมายของกิจการ
- ในกรณีของการตรวจสอบบัญชีงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปด้วยหรือไม่
- ข้อกำหนดทางกฎหมาย ในบางประเทศการสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นรูปแบบที่ถูกระบุไว้ตามกฎหมายของประเทศนั้น ๆ
- ความคาดหวังของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล รวมถึงการจัดการให้มีการประชุมหรือการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีเป็นระยะ ๆ
- จำนวนครั้งของการสื่อสารและบทสนทนาที่ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของสมาชิกในหน่วยงานกำกับดูแลหรือไม่

ก48. เมื่อผู้สอบบัญชีได้ปรึกษาหารือในเรื่องที่สำคัญกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพียงท่านเดียว ตัวอย่างเช่น ประธานของคณะกรรมการตรวจสอบ อาจเป็นการเหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปเรื่องดังกล่าวไว้ในการสื่อสารครั้งต่อไป เพื่อให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านได้มีข้อมูลที่ครบถ้วนและเท่าเทียมกัน

ช่วงเวลาของการสื่อสาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 21)

ก49. การสื่อสารอย่างทันทั่วที่ตลอดการตรวจสอบในเรื่องที่ผู้สอบบัญชีได้หารือและมีการสนทนาแต่ละประเด็นของเรื่องนั้นอย่างละเอียด เพื่อหาข้อสรุปกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ทำให้การสื่อสารแบบสองทางระหว่างผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้สอบบัญชีบรรลุผลสำเร็จมากยิ่งขึ้น อย่างไรก็ตาม ช่วงเวลาที่เหมาะสมในการสื่อสารจะแตกต่างกันตามแต่ละสถานการณ์ของงาน ซึ่งสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องนั้นรวมถึงความสำคัญและลักษณะของแต่ละเรื่อง และแนวทางการดำเนินการที่คาดหวังให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลดำเนินการ ตัวอย่างเช่น

- การสื่อสารเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนการตรวจสอบ โดยมากอาจสื่อสารในช่วงเริ่มต้นของงานสอบบัญชี และสำหรับการสอบบัญชีในครั้งแรก การสื่อสารเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนอาจรวมเป็นส่วนหนึ่งของข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี
- อาจเป็นการเหมาะสมที่จะสื่อสารอุปสรรคที่สำคัญที่พบในระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยเร็วที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้หากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลสามารถที่จะให้ความช่วยเหลือแก่ผู้สอบบัญชีในการแก้ไขอุปสรรคนั้น หรือหากมีความเป็นไปได้ที่อุปสรรคนั้นจะนำไปสู่การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ในทำนองเดียวกันผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารโดยมาจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลโดยเร็วที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ถึงขอบกว้างของระบบการควบคุมภายในที่สำคัญที่ผู้สอบบัญชีได้ตรวจพบก่อนที่จะสื่อสารประเด็นเหล่านั้นเป็นลายลักษณ์อักษรตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265²⁶
- เมื่อมีการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ไปปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารความคิดเห็นเบื้องต้นเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบระหว่างการปรึกษาหารือในเรื่องขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้ (อ่านย่อหน้าที่ ก13) นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบดังกล่าวบ่อยครั้งขึ้นเพื่อปรึกษาหารือเพิ่มเติมเมื่อสื่อสารเรื่องที่สำคัญที่พบจากการสอบบัญชี
- ในการสื่อสารเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีอาจเป็นการเหมาะสมที่จะสื่อสารเมื่อมีการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญเกี่ยวกับอุปสรรคของความเป็นอิสระและมาตรการป้องกันที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น เมื่อผู้สอบบัญชีรับงานบริการอื่น ๆ ที่ไม่ใช้การสอบบัญชี และเมื่อสรุปผลของการปรึกษาหารือ
- การสื่อสารในประเด็นที่ตรวจพบจากการตรวจสอบ รวมถึงมุมมองของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวกับแง่มุมเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการอาจรวมอยู่ในการสรุปผลของการปรึกษาหารือ
- ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีทั้งในกรณีตรวจสอบงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป และงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ควรจะมีการประสานงานกันเรื่องช่วงเวลาของการสื่อสาร

²⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 ย่อหน้าที่ 9 และ ก14

ก50. ปัจจัยอื่น ๆ ที่อาจเกี่ยวข้องกับการกำหนดช่วงเวลาของการสื่อสารรวมถึง

- ขนาด โครงสร้างการดำเนินงาน สภาพแวดล้อมการควบคุม และโครงสร้างทางกฎหมายของกิจการที่ถูกรตรวจสอบ
- ข้อผูกพันทางกฎหมายในการสื่อสารบางเรื่องภายในกรอบเวลาที่กำหนด
- ความคาดหวังของของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล รวมถึงการจัดการประชุมหรือการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีเป็นระยะ ๆ
- ช่วงเวลาที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบบางเรื่อง ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้ตรวจสอบ บางเรื่องเป็นการเฉพาะได้ทันเวลาเพื่อการดำเนินการป้องกัน (เช่น การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย) แต่การสื่อสารในเรื่องดังกล่าวอาจส่งผลทำให้สามารถดำเนินการแก้ไขปัญหาลงไปได้

ความเพียงพอของกระบวนการสื่อสาร (อ้างถึงย่อหน้า 22)

ก51. ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องออกแบบวิธีการตรวจสอบเป็นการเฉพาะเพื่อสนับสนุนการประเมินผล การสื่อสารแบบสองทางระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล แต่การประเมินผลนั้น อาจเกิดจากการสังเกตการณ์ผลจากการปฏิบัติงานตามวัตถุประสงค์อื่น ๆ ของการสอบบัญชี ซึ่งการสังเกตการณ์ดังกล่าวรวมถึง

- ความเหมาะสมและการทันต่อเวลาในการดำเนินการของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เพื่อตอบสนองต่อเรื่องที่คุณสอบบัญชีนำเสนอ หากเรื่องที่สำคัญที่คุณสอบบัญชีได้นำเสนอในการสื่อสารครั้งก่อนไม่ได้รับการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีควรดำเนินการสอบถามถึงเหตุผลของการไม่ดำเนินการแก้ไขให้เหมาะสม และผู้สอบบัญชีควรพิจารณานำเสนอประเด็นดังกล่าวซ้ำอีกครั้งหนึ่ง ทั้งนี้เพื่อหลีกเลี่ยงความเสี่ยงที่ว่าผู้สอบบัญชีได้แสดงให้เห็นความรู้สึกว่าตนพอใจว่าประเด็นนั้นได้มีการพิจารณาอย่างเพียงพอแล้ว หรือประเด็นดังกล่าวไม่ได้มีความสำคัญอีกต่อไป
- การแสดงให้เห็นถึงความเปิดกว้างของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการสื่อสารกับผู้สอบบัญชี
- ความเต็มใจและความสามารถของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการประชุมกับผู้สอบบัญชีโดยที่ไม่มีผู้บริหารร่วมอยู่ด้วย
- การแสดงให้เห็นถึงความสามารถของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการทำความเข้าใจอย่างเต็มที่ในประเด็นที่นำเสนอโดยผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น ความเข้าใจในรายละเอียดของปัญหาหรือประเด็นที่นำเสนอต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และการตั้งคำถามต่อข้อเสนอแนะที่เสนอให้แก่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- อุปสรรคในการสร้างความเข้าใจที่ตรงกันระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับรูปแบบ ช่วงเวลาและเนื้อหาโดยทั่วไปที่จะสื่อสาร
- สำหรับกิจการที่มีผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลบางท่านหรือทุกท่านเกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการ การแสดงให้เห็นถึงความตระหนักของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลว่าประเด็นที่ปรึกษาหารือกับผู้สอบบัญชีกระทบต่อความรับผิดชอบในการกำกับดูแลโดยรวมและความรับผิดชอบในการบริหารอย่างไร

- การสื่อสารแบบสองทางระหว่างผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้สอบบัญชีเป็นไปตามกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องหรือไม่
- ก52. ตามที่ได้ระบุในย่อหน้าที่ 4 การสื่อสารแบบสองทางที่มีประสิทธิผลจะเป็นการช่วยเหลือทั้งผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ได้ระบุเพิ่มเติมถึงความร่วมมือของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ซึ่งรวมถึงการติดต่อประสานงานกับหน่วยงานตรวจสอบภายใน (หากมี) และผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นองค์ประกอบหนึ่งของสภาพแวดล้อมการควบคุม²⁷ ของกิจการ การสื่อสารแบบสองทางที่ไม่เพียงพออาจเป็นการแสดงให้เห็นถึงสภาพแวดล้อมการควบคุมที่ไม่น่าพอใจ และอาจส่งผลกระทบต่อประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชี รวมถึงความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน
- ก53. หากการสื่อสารแบบสองทางระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่เพียงพอ และสถานการณ์ดังกล่าวไม่สามารถแก้ไขได้ ผู้สอบบัญชีอาจดำเนินการดังต่อไปนี้
- แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากการถูกจำกัดขอบเขต
 - ขอคำแนะนำทางกฎหมายเกี่ยวกับผลของการดำเนินการที่แตกต่างไป
 - สื่อสารกับบุคคลที่สาม (เช่น หน่วยงานกำกับดูแล) หรือหน่วยงานที่มีอำนาจในระดับที่สูงกว่าในโครงสร้างการกำกับดูแลที่อยู่ภายนอกกิจการ เช่น เจ้าของกิจการ (ผู้ถือหุ้นในการประชุมสามัญ) หรือรัฐมนตรีกระทรวงที่รับผิดชอบหรือรัฐสภาในกรณีของภาครัฐ
 - ถอนตัวจากงานสอบบัญชีหากข้อกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอนุญาตให้สามารถดำเนินการได้

เอกสารหลักฐาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 23)

- ก54. เอกสารหลักฐานของการสื่อสารทางวาจา อาจรวมถึงสำเนารายงานการประชุมที่จัดทำโดยกิจการที่จัดเก็บไว้เป็นส่วนหนึ่งของเอกสารหลักฐานการสอบบัญชี หากรายงานการประชุมนั้นได้มีการบันทึกเนื้อหาการสื่อสารอย่างเหมาะสม

²⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก78

ภาคผนวก 1

(อ้างอิงย่อหน้าที่ 3)

ข้อกำหนดเฉพาะที่ระบุในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่อ้างอิงการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

ภาคผนวกนี้ระบุถึงย่อหน้าที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1¹ และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่ระบุถึงการสื่อสารประเด็นเฉพาะกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล รายชื่อมาตรฐานต่อไปนี้ไม่ได้เป็นการทดแทนการพิจารณาข้อกำหนดและการนำไปใช้และคำอธิบายเพิ่มเติมที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับต่าง ๆ

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

¹ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 เรื่อง การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ และการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง

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

ภาคผนวก 2

(อ้างอิงย่อหน้าที่ 16(ก) และ ก19-ก20)

แ่งมุมเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางบัญชี

การสื่อสารตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 16(ก) และคำอธิบายเพิ่มเติมในย่อหน้าที่ ก19-ก20 อาจรวมถึงประเด็นดังต่อไปนี้

นโยบายบัญชี

- ความเหมาะสมของนโยบายบัญชีที่นำมาใช้ภายใต้สถานการณ์ต่าง ๆ ของกิจการ โดยคำนึงถึงความจำเป็นที่ต้องให้มีความสมดุลระหว่างต้นทุนในการจัดหาข้อมูลกับประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับของผู้ใช้งบการเงินของกิจการ เมื่อมีนโยบายบัญชีหลายนโยบายสามารถที่จะเลือกนำมาประยุกต์ใช้ได้ นั้น การสื่อสารอาจรวมถึงการระบุรายการที่อยู่ในงบการเงินที่ได้รับผลกระทบจากการเลือกใช้นโยบายบัญชีที่สำคัญ รวมถึงข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายบัญชีที่กิจการในลักษณะคล้ายคลึงกันใช้อยู่
- การเลือกใช้นโยบายบัญชีเป็นครั้งแรกและการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่สำคัญ รวมถึงการนำมาตรฐานการบัญชีใหม่ที่เพิ่งประกาศมาใช้ โดยประเด็นที่สื่อสารอาจรวมถึงผลกระทบจากช่วงเวลาและวิธีการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีที่มีต่อรายได้ในปัจจุบันหรือในอนาคตของกิจการ และช่วงเวลาของการเปลี่ยนนโยบายบัญชีของกิจการจากการคาดการณ์ว่าจะมีการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่
- ผลกระทบของนโยบายบัญชีที่สำคัญในประเด็นที่มีการโต้แย้งหรือเป็นประเด็นที่เพิ่งเกิดขึ้น (หรือเป็นประเด็นเฉพาะสำหรับอุตสาหกรรมบางประเภท โดยเฉพาะเมื่อขาดแนวทาง การดำเนินการจากผู้มีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดหรือขาดความเห็นร่วมกัน)
- ผลกระทบของช่วงระยะเวลาของรายการบัญชีที่ต้องวัดบัญชีที่บันทึกรายการนั้น

การประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

- ภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) ได้รวมเรื่องและผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเพื่อสื่อสารเกี่ยวกับแ่งมุมเชิงคุณภาพที่สำคัญของวิธีปฏิบัติทางบัญชีของกิจการเกี่ยวกับการประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

- ประเด็นปัญหาต่าง ๆ และการใช้ดุลยพินิจที่เกี่ยวข้องในการจัดทำ การเปิดเผยข้อมูลที่อ่อนไหวในงบการเงิน (ตัวอย่างเช่น การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้ ผลตอบแทนกรรมการ และผู้บริหาร การดำเนินงานต่อเนื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินและ ประเด็นปัญหาที่อาจเกิดขึ้น)
- ภาพรวมของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่เป็นกลาง สม่าเสมอและชัดเจน

ประเด็นอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

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