



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)

การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูล  
ที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ร่างมาตรฐานการสอบบัญชี

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)

### การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น สาระสำคัญ

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2565)

#### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
แนวคิดที่สำคัญ	2
การปรับให้เหมาะสม	9
วันที่ถือปฏิบัติ	10
วัตถุประสงค์	11
คำจำกัดความ	12
ข้อกำหนด	
วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	13–18
การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงาน ทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ	19–27
การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น สาระสำคัญ	28–37
การจัดทำเอกสารหลักฐาน	38
คำอธิบายการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
คำจำกัดความ	ก1–ก10
วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	ก11–ก47
การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงาน ทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ	ก48–ก183
การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น สาระสำคัญ	ก184–ก236
การจัดทำเอกสารหลักฐาน	ก237–ก241

- ภาคผนวก 1    ข้อพิจารณาในทำความเข้าใจกิจการและรูปแบบธุรกิจ
- ภาคผนวก 2    การทำความเข้าใจปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง
- ภาคผนวก 3    การทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกิจการ
- ภาคผนวก 4    ข้อพิจารณาในการทำความเข้าใจหน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการ
- ภาคผนวก 5    ข้อพิจารณาในการทำความเข้าใจเทคโนโลยีสารสนเทศ
- ภาคผนวก 6    ข้อพิจารณาในการทำความเข้าใจการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2019) ได้รับการอนุมัติจาก Public Interest Oversight Board (PIOB) ซึ่งสรุปว่าได้ผ่านกระบวนการในการพัฒนามาตรฐานและพิจารณาผลกระทบต่อส่วนได้เสียสาธารณะแล้ว

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน

### แนวคิดที่สำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

2. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงิน<sup>1</sup> ซึ่งรวมถึงการได้รับหลักฐานในการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างพอเพียงเพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้<sup>2</sup> ความเสี่ยงในการสอบบัญชีเป็นผลมาจากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและความเสี่ยงจากการตรวจสอบ<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 อธิบายถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งอาจเกิดขึ้นใน 2 ระดับ<sup>4</sup> ได้แก่ ในระดับของงบการเงินโดยรวม และในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล
3. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพในการวางแผนและปฏิบัติงานสอบบัญชี และทำการวางแผนและปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยใช้การสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพในการตระหนักถึงเหตุการณ์ที่อาจเป็นสาเหตุให้งบการเงินแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ<sup>5</sup>
4. ความเสี่ยงในระดับของงบการเงินเป็นความเสี่ยงที่ส่งผลกระทบต่ออย่างแพร่กระจายไปยังงบการเงินโดยรวมและมีโอกาสที่จะมีผลกระทบต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในหลายๆ เรื่อง ความเสี่ยงจากการแสดงของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ประกอบด้วย 2 องค์ประกอบ คือ ความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม
  - ความเสี่ยงสืบเนื่อง หมายถึง ความเสี่ยงที่สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจมีสาระสำคัญ ไม่ว่าจะ มีสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น โดยไม่พิจารณาการควบคุมที่เกี่ยวข้อง
  - ความเสี่ยงจากการควบคุม หมายถึง ความเสี่ยงที่ระบบการควบคุมภายในของกิจการจะไม่สามารถป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไข การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้น

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 17

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 13(ค)

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก36

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 15-16

ภายในเวลาที่เหมาะสม ทั้งนี้ การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล และอาจมีสาระสำคัญ ไม่ว่าจะมีความสำคัญ ในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น

5. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 อธิบายถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญซึ่งประเมินในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ เพื่อกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่จำเป็นอย่างเหมาะสม<sup>6</sup> สำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ระบุไว้ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ทำการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแยกจากกัน ตามที่อธิบายในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ความเสี่ยงสืบเนื่อง อาจมีระดับสูงต่ำไม่เท่ากันสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้แต่ละเรื่อง และสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องแต่ละประเภท มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เรียกระดับที่ต่างกันของความเสี่ยงสืบเนื่องว่า “ระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง”
6. ผู้สอบบัญชีระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ทั้งที่เกิดจากข้อผิดพลาดและการทุจริต แม้ว่าทั้งสองเรื่องจะได้มีการกล่าวถึงในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ แต่เนื่องจากการทุจริตเป็นเรื่องสำคัญ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240<sup>7</sup> จึงได้ระบุข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมในส่วนที่เกี่ยวข้องกับวิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ใช้ในการระบุ ประเมินและตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต
7. กระบวนการระบุและประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องและเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ มีความเชื่อมโยงอย่างมากกับแนวคิดที่ใช้สำหรับข้อกำหนดในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ การได้มาซึ่งความเข้าใจตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ อาจทำให้สามารถคาดการณ์ความเสี่ยงในเบื้องต้นได้ โดยความเสี่ยงดังกล่าวอาจชัดเจนขึ้น ในขณะที่ผู้สอบบัญชีดำเนินการตามกระบวนการระบุและประเมินความเสี่ยง นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ยังกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยง และดัดแปลงการตอบสนองในภาพรวมทั้งวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม เมื่อได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 หรือเมื่อได้รับข้อมูลใหม่

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 433 และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้” ย่อหน้าที่ 6

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน”

8. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีออกแบบและทำการตอบสนองโดยรวมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินที่ได้ประเมินไว้<sup>8</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 อธิบายเพิ่มเติมว่าการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินและการตอบสนองโดยรวมของผู้สอบบัญชี ได้รับผลกระทบจากความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุม มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ยังมีข้อกำหนดเพิ่มเติมให้ผู้สอบบัญชีออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม เพื่อกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตการตรวจสอบที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ได้ประเมินไว้<sup>9</sup>

#### การปรับให้เหมาะสม

9. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ระบุว่า มาตรฐานการสอบบัญชีบางฉบับได้รวมข้อพิจารณาเกี่ยวกับการปรับให้เหมาะสม ซึ่งแสดงตัวอย่างการนำข้อกำหนดไปประยุกต์สำหรับทุกกิจการ ไม่ว่าลักษณะและสถานการณ์ของกิจการจะมีความซับซ้อนน้อยหรือซับซ้อนมากก็ตาม<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ตั้งใจให้ใช้สำหรับการสอบบัญชีสำหรับทุกกิจการ โดยไม่คำนึงถึงขนาดหรือความซับซ้อน ดังนั้น คำอธิบายการนำไปปฏิบัติจึงมีข้อพิจารณาที่เฉพาะเจาะจงสำหรับกิจการทั้งที่มีความซับซ้อนน้อยและซับซ้อนมาก ตามความเหมาะสม แม้ขนาดของกิจการอาจเป็นข้อบ่งชี้ถึงความซับซ้อน แต่บางกิจการที่มีขนาดเล็กกว่าอาจมีความซับซ้อนมากกว่า และกิจการที่ขนาดใหญ่กว่าอาจมีความซับซ้อนน้อยกว่าก็ได้

#### วันถือปฏิบัติ

10. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2565

#### วัตถุประสงค์

11. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ เพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ทั้งในระดับของงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการออกแบบและการนำการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ไปปฏิบัติ

<sup>8</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 5

<sup>9</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 6

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก65ก

## คำจำกัดความ

12. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้

- (ก) สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ หมายถึง การรับรองของผู้บริหาร ไม่ว่าจะเป็นการแสดงออกอย่างชัดเจนหรือไม่ก็ตาม ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้ การวัดมูลค่า การแสดงรายการ และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการรับรองโดยผู้บริหรารว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีใช้สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในในการพิจารณาถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงประเภทต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นเมื่อผู้สอบบัญชีทำการระบุ ประเมิน และตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้า ก1)
- (ข) ความเสี่ยงทางธุรกิจ หมายถึง ความเสี่ยงที่เป็นผลมาจากเงื่อนไข เหตุการณ์ สภาพแวดล้อม การกระทำหรือการละเลยการกระทำที่สำคัญ ซึ่งอาจมีผลกระทบเชิงลบต่อความสามารถของกิจการในการบรรลุวัตถุประสงค์และการดำเนินตามกลยุทธ์ หรือความเสี่ยงที่เป็นผลจากการกำหนดวัตถุประสงค์และกลยุทธ์ที่ไม่เหมาะสม
- (ค) การควบคุม หมายถึง นโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่กิจการกำหนดขึ้นมาเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแล โดยในบริบทนี้ (อ้างถึงย่อหน้า ก2-ก5)
- (1) นโยบาย คือ ข้อความเกี่ยวกับสิ่งที่ควรทำหรือไม่ควรทำในกิจการ เพื่อให้ทำการควบคุมบรรลุผล ข้อความดังกล่าวอาจเป็นลายลักษณ์อักษร เป็นการสื่อสารโดยชัดแจ้ง หรือเป็นการแสดงเป็นนัยจากการกระทำและการตัดสินใจ
- (2) วิธีปฏิบัติ คือ การกระทำต่างๆ ที่นำนโยบายไปปฏิบัติ
- (ง) การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ หมายถึง การควบคุมที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการที่ช่วยสนับสนุนให้เกิดการทำงานของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่เหมาะสมอย่างต่อเนื่อง ซึ่งรวมถึงการทำหน้าที่อย่างมีประสิทธิภาพอย่างต่อเนื่องของควบคุมการประมวลผลสารสนเทศ และบูรณภาพของสารสนเทศ (นั่นคือ ความครบถ้วน ความถูกต้องและความสมเหตุสมผลของสารสนเทศ) ในระบบสารสนเทศของกิจการ (ดูคำจำกัดความของ “สภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ”)
- (จ) การควบคุมการประมวลผลสารสนเทศ หมายถึง การควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการประมวลผลสารสนเทศโดยระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศหรือกระบวนการประมวลผลสารสนเทศด้วยมือในระบบสารสนเทศของกิจการ ซึ่งการควบคุมดังกล่าวใช้ในการตอบสนองโดยตรงกับความเสี่ยงที่มีผลต่อบูรณภาพของสารสนเทศ (นั่นคือ ความครบถ้วน ความถูกต้องและความสมเหตุสมผลของรายการและสารสนเทศอื่น) (อ้างถึงย่อหน้า ก6)

- (ฉ) ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง หมายถึง ลักษณะของเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่กระทบต่อโอกาสในการแสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด) ในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล โดยไม่พิจารณาการควบคุม ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอาจเป็นในเชิงปริมาณหรือเชิงคุณภาพ และรวมถึงความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ การเปลี่ยนแปลงความไม่แน่นอน หรือโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่น<sup>11</sup> トラบเท่าที่เรื่องเหล่านั้นมีผลต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก7-ก8)
- (ช) สภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ หมายถึง ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและโครงสร้างพื้นฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่คอยสนับสนุนอยู่ รวมทั้งกระบวนการต่างๆ และบุคลากรที่เกี่ยวข้องในกระบวนการเหล่านั้น ซึ่งกิจการใช้สิ่งต่างๆ ดังกล่าวในการสนับสนุนการดำเนินงานและการบรรลุกลยุทธ์ทางธุรกิจ ทั้งนี้ เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
- (1) ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ คือ โปรแกรม หรือกลุ่มของโปรแกรมที่ใช้สำหรับการเริ่มต้น การประมวลผล การบันทึก และการรายงานรายการค้าหรือสารสนเทศ ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศรวมถึงคลังข้อมูลและซอฟต์แวร์ที่ช่วยสร้างรายงาน
  - (2) โครงสร้างพื้นฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ประกอบไปด้วย เครือข่ายระบบปฏิบัติการ รวมทั้งฐานข้อมูล และฮาร์ดแวร์และซอฟต์แวร์ที่เกี่ยวข้องกับคลังข้อมูลเหล่านั้น
  - (3) กระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ เป็นกระบวนการของกิจการที่จัดการการเข้าถึงสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ จัดการการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมหรือเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ และการจัดการการปฏิบัติงานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ
- (ซ) สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง หมายถึง สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งมีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุไว้ การตัดสินใจว่าสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ใดเป็นสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องหรือไม่ จะกระทำก่อนที่จะพิจารณาถึงการควบคุมใดๆ (นั่นคือ พิจารณาเพียงความเสี่ยงสืบเนื่อง) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก9)
- (ฅ) ความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ หมายถึง ความเสี่ยงที่การควบคุมที่ใช้ในการประมวลผลสารสนเทศอาจมีการออกแบบหรือการนำไปปฏิบัติที่ไม่มีประสิทธิภาพหรือความเสี่ยงที่มีผลต่อบุรณภาพของสารสนเทศ (นั่นคือ ความครบถ้วน ความถูกต้อง และ

<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ ก24-ก27



ความสมเหตุสมผลของรายการและสารสนเทศอื่น) ในระบบสารสนเทศของกิจการ อันเนื่องมาจากความไม่มีประสิทธิผลของการออกแบบและการนำไปปฏิบัติของการควบคุม ในกระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ (ดู “สภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ” )

- (ญ) วิธีการประเมินความเสี่ยง หมายถึง วิธีการตรวจสอบที่ออกแบบและปฏิบัติเพื่อระบุ และ ประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด) ในระดับของงบการเงินและระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้
- (ฉ) ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ หมายถึง ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องตั้งแต่หนึ่งเรื่องขึ้นไป
- (ค) ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ หมายถึง ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก10)
- (1) ซึ่งจากการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องแล้วพบว่าอยู่ในระดับที่ใกล้เคียงกับช่วงสูงของระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง ทั้งนี้ ระดับของความเสี่ยงดังกล่าวเป็นผลมาจากระดับที่ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องมีผลกระทบต่อผลโดยรวมของโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้น หรือ
- (2) ที่ถือว่าเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น<sup>12</sup>
- (ง) ระบบการควบคุมภายใน หมายถึง ระบบที่ออกแบบ นำไปปฏิบัติ และ ดูแลโดยผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ผู้บริหารและบุคลากรอื่น เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับการบรรลุวัตถุประสงค์ของกิจการด้านความน่าเชื่อถือของการรายงานทางการเงิน ด้านความมีประสิทธิภาพและความสำเร็จในการดำเนินงาน และด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี ระบบการควบคุมภายในสามารถแบ่งเป็น 5 องค์ประกอบที่มีความเกี่ยวข้องระหว่างกันดังนี้
- (1) สภาพแวดล้อมการควบคุม
  - (2) กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ
  - (3) กระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ
  - (4) ระบบสารสนเทศและการสื่อสาร และ
  - (5) กิจกรรมการควบคุม

<sup>12</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 27 และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน” ย่อหน้าที่ 18

## ข้อกำหนด

### วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

13. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่สามารถให้เกณฑ์อย่างเหมาะสมสำหรับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก11-ก18)
- (ก) การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด) ในระดับของงบการเงินและระดับที่เกี่ยวข้อง สิ่ง que ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และ
  - (ข) การออกแบบวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330

ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงในลักษณะที่ปราศจากความลำเอียงในการหาหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจสนับสนุนหรือที่นำไปสู่การไม่รวมหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจขัดแย้งกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก14)

14. วิธีการประเมินความเสี่ยงต้องรวมถึงวิธีดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19-ก21)
- (ก) การสอบถามผู้บริหารและบุคคลอื่นที่เหมาะสมภายในกิจการ ซึ่งรวมถึงบุคคลภายในหน่วยงานตรวจสอบภายใน (ถ้ามี) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก22-ก26)
  - (ข) การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก27-ก31)
  - (ค) การสังเกตการณ์และการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก32-ก36)

### ข้อมูลจากแหล่งอื่น

15. ในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีตามย่อหน้าที่ 13 ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาข้อมูลจาก (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก37-ก38)
- (ก) วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบรับหรือการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าหรืองานสอบบัญชี และ
  - (ข) งานอื่นที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานได้ปฏิบัติงานให้กิจการนั้น (ถ้ามี)
16. เมื่อผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะใช้ข้อมูลที่ได้มาจากประสบการณ์ในอดีตของผู้สอบบัญชีกับกิจการและจากวิธีการตรวจสอบที่ใช้ในการสอบบัญชีงวดก่อน ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าข้อมูลดังกล่าวยังคงเกี่ยวข้องและสามารถเชื่อถือได้พอที่จะนำมาใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีในงวดปัจจุบัน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก39-ก41)

### การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน

17. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานและสมาชิกที่สำคัญในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานต้องปรึกษาหารือร่วมกันถึงการใช้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและโอกาสที่งบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก42-ก47)

18. หากมีสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ไม่ได้เข้าร่วมการปรึกษาหารือของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานดังกล่าว ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องตัดสินใจว่ามีประเด็นใดที่ควรสื่อสารกับสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ไม่ได้เข้าร่วมการปรึกษาหารือดังกล่าว

การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก48-ก49)

การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก50-ก55)

19. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อทำความเข้าใจในเรื่องดังต่อไปนี้
- (ก) เรื่องเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ
    - (1) โครงสร้างองค์กร ความเป็นเจ้าของ การกำกับดูแล และรูปแบบธุรกิจของกิจการ ซึ่งรวมถึงขอบเขตของการบูรณาการเทคโนโลยีสารสนเทศเข้ากับรูปแบบธุรกิจ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก56-ก67)
    - (2) ปัจจัยด้านอุตสาหกรรม ปัจจัยด้านข้อกำหนดทางกฎหมายและปัจจัยภายนอกอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก68-ก73) และ
    - (3) มาตรการภายในและภายนอกที่ใช้เพื่อประเมินผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก74-ก81)
  - (ข) แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และนโยบายการบัญชีและเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก82-ก84) และ
  - (ค) ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องส่งผลต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้อย่างไรและมีผลกระทบในระดับใด ในการจัดทำงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง โดยอาศัยความเข้าใจที่ได้จากย่อหน้าที่ 19(ก) และย่อหน้าที่ 19(ข) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก85-ก89)

20. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่านโยบายการบัญชีของกิจการมีความเหมาะสมและสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

การทำความเข้าใจองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก90-ก95)

สภาพแวดล้อมในการควบคุม กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ และกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก96-ก98)

สภาพแวดล้อมการควบคุม

21. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในสภาพแวดล้อมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน โดย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก99-ก100)



<p>(ก) การทำความเข้าใจกลุ่มของการควบคุม กระบวนการ และโครงสร้าง ที่ตอบสนองต่อเรื่องดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก101-ก102)</p> <p>(1) วิธีที่ผู้บริหารใช้ในการบรรลุความรับผิดชอบในการกำกับดูแล เช่น วัฒนธรรมองค์กรและความมุ่งมั่นของผู้บริหารต่อความซื่อสัตย์สุจริต และคุณค่าทางจรรยาบรรณ</p> <p>(2) ความเป็นอิสระและการกำกับดูแลระบบการควบคุมภายในของกิจการโดยผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลไม่ได้เป็นผู้บริหาร</p> <p>(3) การมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบของกิจการ</p> <p>(4) วิธีการดึงดูด พัฒนา และรักษาไว้ซึ่งบุคคลที่มีความรู้ความสามารถ และ</p> <p>(5) วิธีที่ใช้ในการกำหนดให้บุคคลรับผิดชอบต่อหน้าที่ในการบรรลุวัตถุประสงค์ของระบบการควบคุมภายใน</p>	<p>และ</p> <p>(ข) การประเมินว่า (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก103-ก108)</p> <p>(1) ผู้บริหาร (ภายใต้การกำกับดูแลของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล) ได้สร้างและดำรงไว้ซึ่งวัฒนธรรมในเรื่องความซื่อสัตย์และพฤติกรรมทางจรรยาบรรณหรือไม่</p> <p>(2) สภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นพื้นฐานที่เหมาะสมต่อองค์ประกอบอื่นของระบบการควบคุมภายในหรือไม่ โดยพิจารณาถึงลักษณะและความซับซ้อนของกิจการ และ</p> <p>(3) ข้อบกพร่องของการควบคุมที่พบในสภาพแวดล้อมการควบคุมลดประสิทธิผลขององค์ประกอบอื่นของระบบการควบคุมภายในหรือไม่</p>
--	--

กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ

<p>22. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการจัดทางการเงิน โดย</p>	
<p>(ก) การทำความเข้าใจกระบวนการของกิจการที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก109-ก110)</p> <p>(1) การระบุความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ด้านการรายงานทางการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก62)</p>	<p>และ</p> <p>(ข) การประเมินว่ากระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการเหมาะสมกับสถานการณ์ของกิจการหรือไม่ โดยพิจารณาถึงลักษณะและความซับซ้อนของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก111-ก113)</p>

<p>(2) การประเมินความมีนัยสำคัญของความเสี่ยงเหล่านั้น ซึ่งรวมถึงโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงเหล่านั้น และ</p> <p>(3) การตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น</p>	
---	--

23. หากผู้สอบบัญชีพบความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งผู้บริหารไม่ได้ระบุไว้ ผู้สอบบัญชีต้อง

- (ก) พิจารณาว่าความเสี่ยงดังกล่าวเป็นความเสี่ยงประเภทที่ผู้สอบบัญชีคาดการณ์ว่ากิจการควรระบุได้จากกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการหรือไม่ หากใช่ ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจถึงสาเหตุที่กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการไม่สามารถระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญนั้นได้ และ
- (ข) พิจารณาผลกระทบจากการประเมินของผู้สอบบัญชีในย่อหน้าที่ 22(ข)

กระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ

<p>24. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน โดย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก114-ก115)</p>	
<p>(ก) การทำความเข้าใจกระบวนการของกิจการที่เกี่ยวข้องกับ</p> <p>(1) การประเมินผลอย่างต่อเนื่อง และการประเมินผลแยกต่างหาก เพื่อติดตามความมีประสิทธิภาพของการควบคุม รวมทั้งการระบุและการแก้ไขข้อบกพร่องของการควบคุมที่พบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก116-ก117)</p> <p>(2) หน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการ (ถ้ามี) ซึ่งรวมถึงลักษณะ ความรับผิดชอบ และกิจกรรมของหน่วยงานตรวจสอบภายในดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก118)</p> <p>(ข) การทำความเข้าใจแหล่งที่มาของข้อมูลที่ใช้ในกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการและเกณฑ์ที่ผู้บริหารใช้ในการพิจารณาว่าข้อมูลนั้นมีความน่าเชื่อถือเพียงพอดำเนินการตามวัตถุประสงค์ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก119-ก120)</p>	<p>และ</p> <p>(ค) การประเมินว่ากระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการมีความเหมาะสมกับสถานการณ์ของกิจการหรือไม่ โดยพิจารณาถึงลักษณะและความซับซ้อนของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก121-ก122)</p>

ระบบสารสนเทศและการสื่อสารและกิจกรรมการควบคุม (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก123-ก130)

ระบบสารสนเทศและการสื่อสาร

<p>25. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบสารสนเทศและการสื่อสารของกิจการ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน โดย (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก131)</p>	
<p>(ก) การทำความเข้าใจกิจกรรมการประมวลผลสารสนเทศของกิจการ (ซึ่งรวมถึงข้อมูลและสารสนเทศของกิจการ ทรัพยากรที่ใช้ และนโยบาย) สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก132-ก143)</p> <p>(1) วิธีการที่ข้อมูลเดินทางผ่านระบบสารสนเทศของกิจการ ซึ่งรวมถึงเรื่องที่ว่า</p> <p>ก. การเริ่มต้นของรายการค้าเกิดขึ้นได้อย่างไร และข้อมูลเกี่ยวกับรายการค้านั้นได้รับการบันทึก ประมวลผล แก้ไข (ในกรณีที่เป็น) ผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภท และรายงานในงบการเงินอย่างไร และ</p> <p>ข. ข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์และเงื่อนไขต่างๆ (นอกเหนือจากรายการค้า) ได้รับการรวบรวม ประมวลผลและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างไร</p> <p>(2) บันทึกทางบัญชี บัญชีบางประเภทในงบการเงิน และบันทึกสนับสนุนอื่นที่เกี่ยวข้องกับทางเดินของข้อมูลในระบบสารสนเทศ</p> <p>(3) กระบวนการรายงานทางการเงินที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินของกิจการ ซึ่งรวมถึงการเปิดเผยข้อมูล และ</p> <p>(4) ทรัพยากรของกิจการ (ซึ่งรวมถึงสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ) ที่เกี่ยวข้องกับ ย่อหน้าที่ (ก)(1) ถึง (ก)(3) ข้างต้น</p> <p>(ข) การทำความเข้าใจว่ากิจการสื่อสารอย่างไรระหว่างบุคคลต่อไปนี้เกี่ยวกับเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สนับสนุนความรับผิดชอบเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินและการรายงานที่เกี่ยวข้อง ในระบบสารสนเทศและ</p>	<p>และ</p> <p>(ค) การประเมินว่าระบบสารสนเทศและการสื่อสารของกิจการสนับสนุนอย่างเหมาะสมต่อการจัดทำงบการเงินของกิจการตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก146)</p>

<p>ในองค์ประกอบอื่นของระบบการควบคุมภายใน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก144-ก145)</p> <p>(1) ระหว่างบุคคลต่าง ๆ ภายในกิจการ ซึ่งรวมถึงวิธีการสื่อสารบทบาทและความรับผิดชอบในการรายงานทางการเงิน</p> <p>(2) ระหว่างผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และ</p> <p>(3) ระหว่างกิจการกับบุคคลภายนอก เช่น หน่วยงานที่กำกับดูแล</p>	
--	--

## กิจกรรมการควบคุม

<p>26. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจกรรมการควบคุม โดย (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก147-ก157)</p>	
<p>(ก) การระบุการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุม ดังต่อไปนี้</p> <p>(1) การควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่กำหนดว่าเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก158-ก159)</p> <p>(2) การควบคุมสำหรับการบันทึกรายการในสมุดรายวันต่าง ๆ ซึ่งรวมถึงการบันทึกรายการที่ไม่ได้กำหนดไว้เป็นมาตรฐานที่ใช้กับรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ รายการที่ไม่ปกติ หรือรายการปรับปรุง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก160-ก161)</p> <p>(3) การควบคุมที่ผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเพื่อประโยชน์ในการกำหนดลักษณะระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งต้องรวมถึงการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐาน</p>	<p>และ</p> <p>(ง) สำหรับแต่ละการควบคุมที่ระบุไว้ใน (ก) หรือ (ค)(2) (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก175-ก181)</p> <p>(1) การประเมินว่าการควบคุมได้รับการออกแบบอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หรือได้รับการออกแบบอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อสนับสนุนการทำงานของ การควบคุมอื่น ๆ หรือไม่ และ</p> <p>(2) การพิจารณาว่ามีการนำ การควบคุมไปปฏิบัติหรือไม่ โดยการปฏิบัติตามวิธีการประเมินที่นอกเหนือจากการสอบถาม บุคลากรของกิจการ</p>

<p>การสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก162-ก164)</p> <p>(4) การควบคุมอื่นๆ ที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาโดยใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีแล้วเห็นว่าเหมาะสมเพื่อให้ผู้สอบบัญชีบรรลุวัตถุประสงค์ที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 13 ในส่วนที่เกี่ยวกับความเสี่ยงในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก165)</p> <p>(ข) การระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศสำหรับการควบคุมต่างๆ ที่ระบุไว้ใน (ก) (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก166-ก172)</p> <p>(ค) สำหรับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่ระบุไว้ในย่อหน้า (ข) ข้างต้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก173-ก174)</p> <p>(1) การระบุความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องซึ่งเกิดจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ และ</p> <p>(2) การระบุการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าว</p>	
--	--

*ข้อบกพร่องของการควบคุมที่เกิดขึ้นภายในระบบการควบคุมภายในของกิจการ*

27. จากการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ามีการพบข้อบกพร่องของการควบคุมหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก182-ก183)

*การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก184-ก185)*

*การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ*

28. ผู้สอบบัญชีต้องระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและพิจารณาว่าความเสี่ยงดังกล่าวมีอยู่จริงหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก186-ก192)



- (ก) ในระดับของงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก193-ก200) หรือ
  - (ข) ในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก201)
29. ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องและประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก202-ก204)

การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงิน

30. สำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินที่ระบุได้ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเสี่ยงนั้น และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก193-ก200)
- (ก) พิจารณาว่าความเสี่ยงดังกล่าวมีผลต่อการประเมินความเสี่ยงในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หรือไม่ และ
  - (ข) ประเมินลักษณะและขอบเขตของผลกระทบของความเสี่ยงดังกล่าวที่แผ่กระจายในงบการเงินโดยรวม

การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก205-ก217)

31. สำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ได้ระบุไว้ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องโดยการประเมินจากโอกาสที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในการประเมินดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่า
- (ก) ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องส่งผลอย่างไรต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง และส่งผลในระดับใด และ
  - (ข) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินส่งผลอย่างไรต่อการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และส่งผลในระดับใด (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก215-ก216)
32. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประเมินไว้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก218-ก221)
33. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่สำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก222-ก225)

### การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม

34. ถ้าผู้สอบบัญชีวางแผนทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม แต่ถ้าผู้สอบบัญชีไม่ได้วางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมของผู้สอบบัญชีต้องเป็นแบบที่ทำให้การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเท่ากับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก226-ก229)

### การประเมินหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาจากวิธีการประเมินความเสี่ยง

35. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาจากวิธีการประเมินความเสี่ยงให้เกณฑ์ที่เหมาะสมในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ถ้าหากไม่ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีประเมินความเสี่ยงเพิ่มเติมจนกว่าจะได้หลักฐานการสอบบัญชีที่ให้เกณฑ์ดังกล่าว ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาหลักฐานการสอบบัญชีทั้งหมดที่ได้มาจากวิธีการประเมินความเสี่ยง ไม่ว่าจะมีความสอดคล้องหรือขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หรือไม่ก็ตาม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก230-ก232)

### ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งไม่มีนัยสำคัญแต่มีสาระสำคัญ

36. สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญแต่ไม่เคยถูกกำหนดให้เป็นประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญมาก่อน ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการกำหนดของผู้สอบบัญชียังคงมีความเหมาะสมหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก233-ก235)

### การปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยง

37. ถ้าผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลใหม่ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีใช้เป็นเกณฑ์ในการระบุหรือประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไว้เดิม ผู้สอบบัญชีต้องปรับเปลี่ยนการระบุหรือการประเมินดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก236)

### เอกสารหลักฐาน

38. ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมเรื่องต่อไปนี้ในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ<sup>13</sup> (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก237-ก241)

- (ก) การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานและข้อสรุปจากการตัดสินใจที่สำคัญ
- (ข) ส่วนสำคัญของความเข้าใจของผู้สอบบัญชีตามย่อหน้าที่ 19, 21, 22, 24 และ 25 แห่งที่มาของข้อมูลที่ใช้ในการทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชี และวิธีการประเมินความเสี่ยงที่ได้ปฏิบัติ

<sup>13</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8-11 และ ก6-ก7

- (ค) การประเมินการออกแบบการควบคุมที่ระบุไว้ และการพิจารณาว่าการควบคุมเหล่านั้นได้นำไปปฏิบัติหรือไม่ ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 26 และ
- (ง) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ระบุและประเมินไว้ในระดับของงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญและความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ) และเหตุผลสนับสนุนการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญ

### คำอธิบายการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

#### คำจำกัดความ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

#### สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12(ก))

- ก1. ผู้สอบบัญชีใช้กลุ่มของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในการพิจารณาประเภทของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้น เมื่อผู้สอบบัญชีทำการระบุ ประเมินและตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างกลุ่มของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ดังกล่าวได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก190 สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้แตกต่างจากคำรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580<sup>14</sup> ที่ใช้เพื่อยืนยันเรื่องบางเรื่องหรือเพื่อสนับสนุนหลักฐานการสอบบัญชีอื่น

#### การควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12(ค))

- ก2. การควบคุมแทรกตัวอยู่ในองค์ประกอบต่างๆ ของระบบการควบคุมภายในของกิจการ
- ก3. นโยบายถูกนำไปปฏิบัติผ่านการกระทำของบุคลากรในกิจการ หรือผ่านการห้ามบุคลากรไม่ให้กระทำการที่อาจทำให้ขัดแย้งกับนโยบายดังกล่าว
- ก4. วิธีปฏิบัติอาจเป็นคำสั่งผ่านทางเอกสารที่เป็นทางการหรือการสื่อสารอื่นโดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแล หรืออาจเป็นผลมาจากพฤติกรรมที่ไม่ได้เป็นคำสั่งแต่เป็นผลมาจากวัฒนธรรมองค์กรของกิจการ วิธีปฏิบัติอาจเป็นการบังคับผ่านทางกรกระทำที่อนุญาตโดยระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้ในกิจการหรือโดยด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ
- ก5. การควบคุมอาจเป็นแบบทางตรงหรือทางอ้อม การควบคุมทางตรงเป็นการควบคุมที่แม่นยำเพียงพอที่จะตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ การควบคุมทางอ้อมเป็นการควบคุมเพื่อสนับสนุนการควบคุมทางตรง

<sup>14</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 “หนังสือรับรอง”

การควบคุมการประมวลผลสารสนเทศ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 12(จ))

- ก6. ความเสี่ยงต่อคุณภาพของสารสนเทศ เกิดจากความเสี่ยงจากการนำนโยบายด้านสารสนเทศของกิจการไปปฏิบัติอย่างไม่มีประสิทธิผล ซึ่งนโยบายดังกล่าวเป็นนโยบายที่จะกำหนดทางเดินของสารสนเทศ การบันทึกและกระบวนการรายงานในระบบสารสนเทศของกิจการ การควบคุมการประมวลผลสารสนเทศ คือ วิธีปฏิบัติที่สนับสนุนการนำนโยบายด้านสารสนเทศของกิจการไปดำเนินการ การควบคุมการประมวลผลสารสนเทศอาจเป็นแบบอัตโนมัติ (คือ ฝังอยู่ในระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ) หรือแบบที่ปฏิบัติงานด้วยมือ (เช่น การควบคุมการนำเข้าและส่งออกของข้อมูล) และอาจขึ้นอยู่กับการควบคุมอื่น ซึ่งรวมถึงการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศประเภทอื่นหรือการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ

ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 12(ฉ))

ภาคผนวก 2 กล่าวถึงข้อพิจารณาเพิ่มเติมเกี่ยวกับการทำความเข้าใจปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง

- ก7. ปัจจัยที่ความเสี่ยงสืบเนื่องอาจเป็นในเชิงคุณภาพหรือเชิงปริมาณ และมีผลกระทบต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องเชิงคุณภาพที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำข้อมูลที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องรวมถึง
- ความซับซ้อน
  - การใช้ดุลยพินิจ
  - การเปลี่ยนแปลง
  - ความไม่แน่นอน หรือ
  - โอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่น トラบเท่าที่เรื่องเหล่านั้นมีผลต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง
- ก8. ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่น ซึ่งทำให้เกิดโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล รวมถึง
- ความมีนัยสำคัญทั้งในเชิงปริมาณและคุณภาพของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล หรือ
  - ปริมาณหรือการไม่เป็นรูปแบบเดียวกันในกลุ่มของรายการที่ได้รับการประมวลผลผ่านประเภทของรายการหรือยอดคงเหลือทางบัญชี หรือที่สะท้อนอยู่ในการเปิดเผยข้อมูล

สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12(ซ))

ก9. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเรื่องหนึ่งอาจเกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้มากกว่าหนึ่งเรื่อง ซึ่งในกรณีนี้ สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ทุกเรื่องที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงดังกล่าวถือว่าเป็นสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องทั้งสิ้น ถ้าสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ใดไม่ได้รับผลกระทบจากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญใดๆ เลย สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ไม่นับถือว่าเป็นสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง

ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12(ฎ))

ก10. ความมีนัยสำคัญ หมายถึง ความสำคัญของเรื่องใดเรื่องหนึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับเรื่องอื่น ผู้สอบบัญชีตัดสินความมีนัยสำคัญในบริบทของเรื่องที่พิจารณาอยู่ ในกรณีของความเสี่ยงสืบเนื่อง ความมีนัยสำคัญอาจพิจารณาในบริบทที่ว่าปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องมีผลกระทบอย่างไร (และมากน้อยเพียงใด) ต่อผลโดยรวมของโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้น

วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13-18)

ก11. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ครอบคลุมการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญทั้งที่เกิดจากการทุจริตและจากข้อผิดพลาด อย่างไรก็ตาม การทุจริตเป็นเรื่องที่สำคัญมากจนต้องมีข้อกำหนดและแนวทางเพิ่มเติมในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ในส่วนที่เกี่ยวกับวิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่จะใช้ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต<sup>15</sup> นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีต่อไปนี้ได้ให้ข้อกำหนดและแนวทางเพิ่มเติมเพื่อใช้ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในแต่ละเรื่องหรือสถานการณ์เป็นการเฉพาะ

- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง)<sup>16</sup> ในเรื่องเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 ในเรื่องเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)<sup>17</sup> ในเรื่องเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600<sup>18</sup> ในเรื่องเกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ

<sup>15</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 12-27

<sup>16</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง”

<sup>17</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง”

<sup>18</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น”

- ก12. การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมีความจำเป็นอย่างมากในการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีที่รวบรวมได้จากวิธีการประเมินความเสี่ยง และช่วยผู้สอบบัญชีให้คงไว้ซึ่งการตื่นตัวต่อหลักฐานการสอบบัญชีที่ไม่ลำเอียงไปทางสนับสนุนหรือหักล้างการมีอยู่ของความเสี่ยง การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นทัศนคติที่ผู้สอบบัญชีนำไปประยุกต์เมื่อมีการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งจะให้เกณฑ์ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการตัดสินใจว่าเมื่อใดผู้สอบบัญชีมีหลักฐานการสอบบัญชีที่ให้เกณฑ์ที่เหมาะสมในการประเมินความเสี่ยงแล้ว
- ก13. การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี อาจรวมถึง
- การตั้งคำถามสำหรับข้อมูลที่ขัดแย้งกันและความน่าเชื่อถือของเอกสาร
  - การพิจารณาคำตอบที่ได้จากการสอบถามและข้อมูลอื่นที่ได้จากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล
  - การตื่นตัวต่อสถานการณ์ที่อาจแสดงให้เห็นถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด
  - การพิจารณาว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับนั้น สนับสนุนการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ โดยคำนึงถึงลักษณะและสถานการณ์ของกิจการ

เหตุที่การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่ไม่มีความลำเอียงมีความสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

- ก14. การออกแบบและการปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงโดยไม่มี ความลำเอียงเพื่อให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่สนับสนุนการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุข้อมูลที่มีความขัดแย้งกัน ซึ่งข้อมูลดังกล่าวอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้

แหล่งที่มาของหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

- ก15. การออกแบบและการปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่ไม่มีความลำเอียง อาจเกี่ยวข้องกับการได้รับหลักฐานมาจากหลายๆ แหล่ง ทั้งในและนอกกิจการ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องทำการค้นหาอย่างละเอียดถี่ถ้วนเพื่อที่จะระบุแหล่งของหลักฐานการสอบบัญชีทุกแหล่งที่อาจเป็นไปได้ นอกเหนือจากข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งอื่นแล้ว<sup>19</sup> แหล่งที่มาของข้อมูลที่ใช้ในวิธีการประเมินความเสี่ยงอาจรวมถึง
- การปฏิสัมพันธ์กับผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และบุคลากรสำคัญอื่นๆ เช่น ผู้ตรวจสอบภายใน

<sup>19</sup> ดูย่อหน้าที่ ก37 และ ก38

- หน่วยงานภายนอก เช่น หน่วยงานการกำกับดูแล ไม่ว่าจะได้รับข้อมูลจากหน่วยงานนั้นทางตรงหรือทางอ้อม
- ข้อมูลที่เปิดเผยสู่สาธารณชนเกี่ยวกับกิจการ เช่น ข่าวสารประชาสัมพันธ์ที่ออกโดยกิจการ เอกสารการประชุมสำหรับนักวิเคราะห์หรือนักลงทุน รายงานของนักวิเคราะห์ หรือข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมการค้า

ไม่ว่าจะเป็นแหล่งข้อมูลใด ผู้สอบบัญชีพิจารณาความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จะใช้เป็นหลักฐานในการสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500<sup>20</sup>

การปรับให้เหมาะสม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13)

- ก16. ลักษณะและขอบเขตของวิธีการประเมินความเสี่ยงอาจแตกต่างกันไปตามลักษณะและสถานการณ์ของกิจการ เช่น ความเป็นทางการของนโยบายและวิธีปฏิบัติ รวมทั้งกระบวนการและระบบของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจกับผู้ประกอบวิชาชีพในการกำหนดลักษณะและขอบเขตของวิธีการประเมินความเสี่ยงที่จะปฏิบัติเพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
- ก17. แม้ว่าจะระดับของความเป็นทางการของนโยบายและวิธีปฏิบัติ รวมทั้งกระบวนการและระบบของกิจการ จะแตกต่างกัน ผู้สอบบัญชียังคงต้องได้มาซึ่งความเข้าใจตามย่อหน้าที่ 19, 21, 22, 24, 25 และ 26

#### ตัวอย่าง

บางกิจการ ซึ่งรวมถึงกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย โดยเฉพาะกิจการที่เจ้าของกิจการเป็นผู้บริหารเอง อาจไม่ได้กำหนดกระบวนการและระบบที่เป็นแบบแผนไว้ (เช่น กระบวนการประเมินความเสี่ยง หรือกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายใน) หรืออาจมีการกำหนดกระบวนการหรือระบบที่ไม่ค่อยได้บันทึกไว้เป็นลายลักษณ์อักษร หรือไม่มีความสม่ำเสมอในวิธีการที่นำไปปฏิบัติ เมื่อระบบและกระบวนการดังกล่าวมีลักษณะไม่เป็นทางการ ผู้สอบบัญชีอาจยังคงสามารถปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงโดยใช้การสังเกตการณ์และการสอบถามได้อยู่

ในบางกิจการ โดยเฉพาะกิจการที่ซับซ้อนมากกว่า อาจคาดหวังได้ว่าจะมีนโยบายและวิธีปฏิบัติที่เป็นทางการและมีการบันทึกเป็นลายลักษณ์อักษรอย่างเหมาะสม ผู้สอบบัญชีอาจใช้เอกสารเหล่านั้นในการปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยง

- ก18. ลักษณะและขอบเขตของวิธีการประเมินความเสี่ยงที่จะนำไปปฏิบัติในงานตรวจสอบครั้งแรก อาจมีขอบเขตที่กว้างกว่าวิธีประเมินความเสี่ยงที่ทำในงานตรวจสอบสำหรับปีต่อ ๆ มา ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจเน้นเฉพาะการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นหลังจากการตรวจสอบงวดก่อน

<sup>20</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 “หลักฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 7

ประเภทของวิธีการประเมินความเสี่ยง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)

- ก19. มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 500<sup>21</sup> อธิบายถึงประเภทของวิธีการตรวจสอบที่อาจนำไปใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีจากวิธีการประเมินความเสี่ยงและวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม ลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบอาจได้รับผลกระทบจากข้อเท็จจริงที่ว่าข้อมูลทางบัญชีและหลักฐานอื่นบางชนิดอาจได้รับในรูปของข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์หรือมีอยู่ในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งเท่านั้น<sup>22</sup> ผู้สอบบัญชีอาจปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระหรือการทดสอบการควบคุม ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 พร้อมไปกับวิธีการประเมินความเสี่ยง เมื่อสามารถทำได้อย่างมีประสิทธิภาพ หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับซึ่งสนับสนุนการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อาจสนับสนุนการตรวจพบการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หรือการประเมินความมีประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการควบคุมก็ได้
- ก20. แม้ว่าผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงทั้งหมดที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 14 ในระหว่างการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ (ดูย่อหน้าที่ 19-26) ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องใช้วิธีการประเมินทุกวิธีสำหรับแต่ละแง่มุมของการทำความเข้าใจนั้น ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการประเมินความเสี่ยงอื่น ๆ เพื่อให้ได้รับข้อมูลที่เชื่อว่าเป็นประโยชน์ในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างของวิธีอื่นดังกล่าวอาจรวมถึงการสอบถามที่ปรึกษาทางกฎหมายภายนอกของกิจการหรือหน่วยงานที่กำกับดูแลภายนอก หรือสอบถามผู้เชี่ยวชาญด้านการตีราคาที่กิจการใช้บริการอยู่

เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)

- ก21. เมื่อมีการใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ ผู้สอบบัญชีอาจปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงกับข้อมูลที่มีจำนวนมาก (ข้อมูลจากบัญชีแยกประเภททั่วไป จากบัญชีแยกประเภทย่อย หรือ ข้อมูลการปฏิบัติงานอื่น ๆ) ซึ่งรวมถึงการใช้งานเพื่อการวิเคราะห์ การทดสอบการคำนวณ การทดสอบโดยการปฏิบัติซ้ำ หรือการกระทบยอด

การสอบถามผู้บริหารและบุคคลอื่นในกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14(ก))

เหตุที่ต้องสอบถามผู้บริหารและบุคคลอื่นในกิจการ

- ก22. ข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีได้รับเพื่อสนับสนุนเกณฑ์ที่เหมาะสมสำหรับการระบุและประเมินความเสี่ยง และการออกแบบวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม อาจได้รับการสอบถามผู้บริหารและผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการรายงานทางการเงิน

<sup>21</sup> มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 500 ย่อหน้าที่ ก14-ก17 และ ก21-ก25

<sup>22</sup> มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 500 ย่อหน้าที่ ก12



- ก23. การสอบถามผู้บริหารและผู้ที่ได้รับผิดชอบในการรายงานทางการเงิน และบุคคลอื่นที่เหมาะสมในกิจการ รวมทั้งพนักงานอื่นซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในระดับต่าง ๆ อาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งมุมมองที่แตกต่างกันเพื่อช่วยในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

#### ตัวอย่าง

- การสอบถามผู้มีหน้าที่กำกับดูแลโดยตรงอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจขอบเขตของการกำกับดูแลของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินโดยผู้บริหาร มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง)<sup>23</sup> ระบุถึงความสำคัญของการติดต่อสื่อสารแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลจากผู้มีหน้าที่กำกับดูแลในเรื่องนี้
- การสอบถามพนักงานที่รับผิดชอบในการเริ่มทำ การประมวลผล หรือการบันทึกรายการที่มีความซับซ้อนหรือรายการที่ไม่ปกติ อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินความเหมาะสมของการเลือกและการประยุกต์นโยบายการบัญชีบางเรื่อง
- การสอบถามที่ปรึกษาทางกฎหมายในกิจการอาจทำให้ได้ข้อมูลเรื่องคดีความ การปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับ ข้อมูลการทุจริตหรือข้อสงสัยเกี่ยวกับการทุจริตที่มีผลกระทบต่อกิจการ การรับประกัน ภาระผูกพันหลังการขาย ข้อตกลงต่าง ๆ (เช่น การร่วมค้า) กับคู่ค้าทางธุรกิจ และความหมายของเงื่อนไขในสัญญาต่าง ๆ
- การสอบถามพนักงานการตลาดและพนักงานขายอาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงกลยุทธ์ทางการตลาด แนวโน้มการขาย หรือข้อตกลงทางสัญญาที่มีกับลูกค้าของกิจการ
- การสอบถามหน่วยงานบริหารความเสี่ยง (หรือบุคคลอื่นที่ทำหน้าที่ดังกล่าว) อาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงในการดำเนินงานและการปฏิบัติตามกฎระเบียบ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อรายงานทางการเงิน
- การสอบถามพนักงานระบบเทคโนโลยีสารสนเทศอาจทำให้ได้รับข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงของระบบ ความล้มเหลวของระบบหรือการควบคุม และความเสี่ยงอื่นที่เกี่ยวข้องกับระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ

#### ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

- ก24. เมื่อทำการสอบถามผู้ซึ่งมีข้อมูลที่น่าจะช่วยในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจหาข้อมูลจากแหล่งอื่นเพิ่มเติมด้วย เช่น จากผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องในการตรวจสอบการปฏิบัติงานหรือการตรวจสอบอื่นที่เกี่ยวข้องกับกิจการ

<sup>23</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” ย่อหน้าที่ 4(ข)

การสอบถามหน่วยงานตรวจสอบภายใน

**ภาคผนวก 4** กล่าวถึงข้อพิจารณาสำหรับการทำความเข้าใจหน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการ

เหตุที่สอบถามหน่วยงานตรวจสอบภายใน (ถ้ามีหน่วยงานนี้)

ก25. ในกรณีที่กิจการมีหน่วยงานตรวจสอบภายใน การสอบถามบุคคลที่เหมาะสมภายในหน่วยงานนั้น อาจช่วยผู้สอบบัญชีทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และระบบการควบคุมภายในของกิจการ เพื่อใช้ในการระบุและประเมินความเสี่ยง

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก26. บ่อยครั้งที่ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐมีความรับผิดชอบเพิ่มเติมเกี่ยวกับการควบคุมภายใน และการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง การสอบถามบุคคลในหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสมสามารถช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุความเสี่ยงจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้องที่มีสาระสำคัญ และความเสี่ยงจากข้อบกพร่องของการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงิน

การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14(ข))

เหตุที่ใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเป็นวิธีการประเมินความเสี่ยง

ก27. การวิเคราะห์เปรียบเทียบอาจช่วยในการระบุความไม่สอดคล้อง รายการหรือเหตุการณ์ที่ผิดปกติ รวมทั้งจำนวน อัตราส่วนและแนวโน้มที่อาจมีผลกระทบต่อกรสอบบัญชี การระบุความสัมพันธ์ที่ผิดปกติหรือที่ไม่เป็นไปตามที่คาดการณ์ไว้ อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยเฉพาะอย่างยิ่งความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

ก28. ดังนั้น การวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ทำการประเมินความเสี่ยงอาจช่วยในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญโดยการระบุแง่มุมของกิจการที่ผู้สอบบัญชีไม่เคยทราบมาก่อน หรือช่วยทำให้เข้าใจว่าปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง (เช่น การเปลี่ยนแปลง) มีผลกระทบอย่างไรต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

ประเภทของการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

ก29. การวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ทำในขั้นตอนการประเมินความเสี่ยง อาจ

- ใช้ทั้งข้อมูลด้านการเงินและที่ไม่ใช่ด้านการเงิน เช่น ความสัมพันธ์ระหว่างยอดขายกับพื้นที่ขายหรือปริมาณสินค้าที่ขาย (ไม่ใช่ด้านการเงิน)

- ใช้ข้อมูลแบบยอดรวมในระดับสูง ดังนั้น ผลของการวิเคราะห์เปรียบเทียบเหล่านั้นให้เพียงข้อบ่งชี้ในภาพกว้างในเบื้องต้นเกี่ยวกับโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

#### ตัวอย่าง

ในการตรวจสอบหลาย ๆ กิจกรรม ซึ่งรวมถึงกิจกรรมที่มีรูปแบบธุรกิจและกระบวนการที่ไม่ค่อยซับซ้อน และระบบสารสนเทศที่ไม่ค่อยซับซ้อน ผู้สอบบัญชีอาจทำการเปรียบเทียบข้อมูลอย่างง่าย เช่น การเปลี่ยนแปลงของยอดคงเหลือทางบัญชีระหว่างกาลหรือรายเดือนจากยอดคงเหลือทางบัญชีในงวดก่อน เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อบ่งชี้ว่าบัญชีหรือรายการใดน่าจะมีความเสี่ยงสูง

- ก30. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับการใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบของผู้สอบบัญชีเป็นวิธีการประเมินความเสี่ยง มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520<sup>24</sup> เกี่ยวข้องกับการใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบของผู้สอบบัญชีเป็นวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ( “การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ” ) และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการวิเคราะห์เปรียบเทียบในช่วงการตรวจสอบใกล้เสร็จสิ้น ดังนั้น การวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ใช้เป็นวิธีการประเมินความเสี่ยงไม่จำเป็นต้องดำเนินการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 อย่างไรก็ตามข้อกำหนดและคำอธิบายการนำไปปฏิบัติในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 อาจให้แนวทางที่เป็นประโยชน์แก่ผู้สอบบัญชีเมื่อใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเป็นวิธีการประเมินความเสี่ยง

#### เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

- ก31. วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบสามารถทำโดยใช้เครื่องมือหรือเทคนิคต่าง ๆ มากมายซึ่งอาจเป็นแบบอัตโนมัติด้วยก็ได้ การใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบแบบอัตโนมัติกับข้อมูลอาจเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า “วิทยาการวิเคราะห์ข้อมูล”

#### ตัวอย่าง

ผู้สอบบัญชีอาจใช้กระดาษคำนวณอิเล็กทรอนิกส์เพื่อทำการเปรียบเทียบจำนวนเงินที่บันทึกไว้จริงกับจำนวนเงินตามงบประมาณ หรืออาจใช้วิธีการขั้นสูงขึ้นโดยการดึงข้อมูลจากระบบสารสนเทศของกิจการและทำการวิเคราะห์ข้อมูลเพิ่มเติมโดยใช้เทคนิคการแสดงเป็นรูปภาพเพื่อระบุประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งอาจจำเป็นต้องทำการประเมินความเสี่ยงที่เฉพาะเจาะจงต่อไป

<sup>24</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 “การวิเคราะห์เปรียบเทียบ”

การสังเกตการณ์และการตรวจสอบ (อ้างอิงย่อหน้า 14(ค))

เหตุที่ใช้การสังเกตการณ์และการตรวจสอบเป็นวิธีการประเมินความเสี่ยง

ก32. การสังเกตการณ์และการตรวจสอบอาจสนับสนุน เสริมสร้างหรือหักล้างการสอบถามผู้บริหารและบุคคลอื่น และให้ข้อมูลเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการด้วย

การปรับให้เหมาะสม

ก33. ในกรณีที่กิจการไม่ได้จัดทำนโยบายหรือวิธีปฏิบัติเป็นเอกสาร หรือมีการควบคุมที่ไม่ค่อยเป็นทางการ ผู้สอบบัญชีอาจยังคงได้รับหลักฐานการสอบบัญชีบางอย่างเพื่อสนับสนุนการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการสังเกตการณ์หรือการตรวจสอบการทำงานของ การควบคุม

#### ตัวอย่าง

- การสังเกตการณ์โดยตรงอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมสำหรับการตรวจนับสินค้าคงคลัง แม้ว่ากิจการจะไม่ได้บันทึกการควบคุมเหล่านั้นไว้เป็นลายลักษณ์อักษร
- ผู้สอบบัญชีอาจสามารถสังเกตการณ์การแบ่งแยกหน้าที่
- ผู้ตรวจสอบอาจสังเกตการณ์การใช้รหัสผ่าน

การสังเกตการณ์และการตรวจสอบที่ใช้เป็นวิธีการประเมินความเสี่ยง

ก34. วิธีการประเมินความเสี่ยงอาจรวมถึงการสังเกตการณ์และการตรวจสอบในเรื่องต่างๆ ดังนี้

- การดำเนินงานของกิจการ
- เอกสารภายใน (เช่น แผนและกลยุทธ์ทางธุรกิจ) บันทึกทางบัญชี และคู่มือการควบคุมภายใน
- รายงานที่จัดทำโดยผู้บริหาร (เช่น รายงานรายไตรมาสสำหรับผู้บริหารหรืองบการเงินระหว่างกาล) และผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (เช่น รายงานการประชุมคณะกรรมการ)
- ที่ดิน สิ่งปลูกสร้างและโรงงานของกิจการ
- ข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งภายนอก เช่น วารสารการค้าและเศรษฐกิจ รายงานโดยนักวิเคราะห์ธนาคาร หรือสถาบันจัดอันดับ หรือสิ่งพิมพ์เกี่ยวกับข้อกำหนดทางกฎหมายหรือการเงินหรือเอกสารภายนอกอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ (ดังเช่นที่อ้างถึงในย่อหน้าที่ ก79)
- พฤติกรรมและการกระทำของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (เช่น การสังเกตการณ์การประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ)

## เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

ก35. เครื่องมือหรือเทคนิคอัตโนมัติอาจเอามาใช้ในการสังเกตการณ์หรือตรวจสอบสินทรัพย์ เช่น การใช้เครื่องมือสังเกตการณ์ระยะไกล (เช่น โดรน)

## ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก36. วิธีการประเมินความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐใช้อาจรวมถึงการสังเกตการณ์และการตรวจสอบเอกสารที่ผู้บริหารจัดทำเพื่อเสนอต่อสมานิติบัญญัติ เช่น เอกสารที่เกี่ยวข้องกับการรายงานภาคบังคับที่เสนอผลการปฏิบัติงาน

## ข้อมูลจากแหล่งอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

## เหตุที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาข้อมูลจากแหล่งอื่น

ก37. ข้อมูลที่ได้จากแหล่งอื่นอาจเกี่ยวข้องกับการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญโดยการให้ข้อมูลและความเข้าใจเชิงลึกเกี่ยวกับ

- ลักษณะของกิจการและความเสี่ยงทางธุรกิจ และสิ่งที่อาจเปลี่ยนแปลงไปจากงวดก่อน
- ความซื่อสัตย์สุจริตและคุณค่าทางจรรยาบรรณของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ซึ่งอาจเกี่ยวข้องกับความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุมด้วย
- แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและการนำไปประยุกต์ให้เหมาะสมกับลักษณะและสถานการณ์ของกิจการ

## แหล่งข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง

ก38. แหล่งข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง รวมถึง

- วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบรับหรือการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าหรืองานสอบบัญชี ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ซึ่งรวมถึงข้อสรุปที่ได้<sup>25</sup>
- งานที่ให้บริการอื่นที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานปฏิบัติให้กับกิจการ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานอาจได้รับความรู้ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ซึ่งรวมถึงเรื่องเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ เมื่อได้ปฏิบัติงานอื่นให้กิจการนั้น งานที่ให้บริการดังกล่าวอาจรวมถึงงานที่ปฏิบัติตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน หรืองานตรวจสอบหรืองานที่ให้ ความเชื่อมั่นอื่น ๆ ซึ่งรวมถึงงานที่ทำเพื่อตอบสนองต่อข้อกำหนดที่ให้รายงานเพิ่มเติม

<sup>25</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 “การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 12

ข้อมูลจากประสบการณ์ในอดีตของผู้สอบบัญชีกับกิจการและการสอบบัญชีในงวดก่อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16)

เหตุที่ข้อมูลจากการสอบบัญชีในงวดก่อนสำคัญต่อการสอบบัญชีในงวดปัจจุบัน

ก39. ประสบการณ์ในอดีตที่ผู้สอบบัญชีมีต่อกิจการและประสบการณ์จากวิธีการตรวจสอบที่ทำในงวดก่อน อาจให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดลักษณะและขอบเขตของวิธีการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี และการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ลักษณะข้อมูลจากการสอบบัญชีในงวดก่อน

ก40. ประสบการณ์ในอดีตที่ผู้สอบบัญชีมีต่อกิจการและประสบการณ์จากวิธีการตรวจสอบที่ทำในงวดก่อน อาจให้ข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องดังต่อไปนี้

- การแสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในอดีต และการแก้ไขของกิจการในเวลาที่เหมาะสม
- ลักษณะของกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมทั้งระบบการควบคุมภายในของกิจการ (ซึ่งรวมถึงข้อบกพร่องของการควบคุม)
- การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของกิจการหรือการดำเนินงานของกิจการจากรอบบัญชีก่อน
- ประเภทของรายการและเหตุการณ์อื่น หรือยอดคงเหลือทางบัญชี (รวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง) ซึ่งผู้สอบบัญชีเคยมีประสบการณ์ที่ยุ้งยากต่างๆ ในการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบที่จำเป็น เช่น เนื่องจากมีความซับซ้อน

ก41. ถ้าผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะใช้ข้อมูลที่ได้มาจากประสบการณ์ในอดีตที่ผู้สอบบัญชีมีต่อกิจการ หรือประสบการณ์จากวิธีการตรวจสอบในงวดก่อนสำหรับการสอบบัญชีในงวดปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าข้อมูลเหล่านั้นยังคงมีความเกี่ยวข้องและน่าเชื่อถือสำหรับการสอบบัญชีในงวดปัจจุบันหรือไม่ หากลักษณะหรือสถานการณ์ของกิจการเปลี่ยนแปลง หรือได้รับข้อมูลใหม่ ข้อมูลจากงวดก่อนอาจไม่เกี่ยวข้องหรือไม่น่าเชื่อถืออีกต่อไปสำหรับการสอบบัญชีในงวดปัจจุบัน ในการพิจารณาว่ามีการเปลี่ยนแปลงที่มีผลกระทบต่อความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลดังกล่าวหรือไม่ ผู้สอบบัญชีอาจสอบถามและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบอื่นที่เหมาะสม เช่น การใช้วิธีการเดินตามทางเดินของรายการในระบบที่เกี่ยวข้อง หากข้อมูลดังกล่าวไม่น่าเชื่อถือแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาปฏิบัติงานตรวจสอบเพิ่มเติมให้เหมาะสมต่อสถานการณ์

การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17-18)

เหตุที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานต้องมีการปรึกษาหารือเกี่ยวกับการนำแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไปปฏิบัติและโอกาสที่งบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ก42. การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการนำแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไปปฏิบัติ และโอกาสที่งบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

- เปิดโอกาสให้สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่มีประสบการณ์การสูงกว่า (ซึ่งรวมถึงผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน) แบ่งปันความเข้าใจเชิงลึกเกี่ยวกับกิจการที่ตรวจสอบ การแบ่งปันข้อมูลดังกล่าวส่งเสริมให้ความเข้าใจของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานเพิ่มขึ้น
- เปิดโอกาสให้สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานได้แลกเปลี่ยนข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงทางธุรกิจของกิจการ (นั่นคือ ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องมีผลกระทบอย่างไรต่อโอกาสที่ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ) และยังสามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลว่างบการเงินอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้อย่างไรและในส่วนตัว
- ช่วยให้สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานได้เข้าใจถึงโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินในงานที่ตนได้รับมอบหมายและเข้าใจว่าผลของวิธีการตรวจสอบที่สมาชิกได้ปฏิบัติอาจกระทบถึงส่วนอื่นของการตรวจสอบอย่างไร ซึ่งรวมถึงผลกระทบต่อการตัดสินใจเกี่ยวกับลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การปรึกษาหารือร่วมกันช่วยให้สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสามารถพิจารณาข้อมูลที่ขัดแย้งกันโดยอาศัยความเข้าใจของสมาชิกแต่ละคนเกี่ยวกับลักษณะและสถานการณ์ของกิจการ
- ให้เกณฑ์ซึ่งสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานใช้ในการสื่อสารและแลกเปลี่ยนข้อมูลใหม่ที่ได้รับในระหว่างการตรวจสอบซึ่งอาจมีผลต่อการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือต่อวิธีการตรวจสอบที่ใช้เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 กำหนดให้การปรึกษาหารือกันในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานมุ่งเน้นไปยังประเด็นที่ว่างบการเงินของกิจการอาจมีโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตอย่างไรและในส่วนตัว ซึ่งรวมถึงการทุจริตอาจเกิดขึ้นได้อย่างไร<sup>26</sup>

- ก43. การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการประเมินหลักฐานการสอบบัญชี ในขณะที่การปรึกษาหารือร่วมกันของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานอย่างจริงจังและเปิดกว้าง (แม้สำหรับการสอบบัญชีที่ทำมาหลายงวด) อาจทำให้มีการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ดีขึ้น ผลลัพธ์อีกประการหนึ่งจากการปรึกษาหารือ คือ ผู้สอบบัญชีอาจระบุเรื่องบางเรื่องในงานสอบบัญชีซึ่งจำเป็นต้องใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอย่างมาก และอาจนำไปสู่การใช้สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่มีประสบการณ์มากขึ้นและมีทักษะที่เหมาะสมเข้ามามีส่วนร่วมในปฏิบัติวิธีตรวจสอบในเรื่องดังกล่าว

<sup>26</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 16

## การปรับให้เหมาะสม

- ก44. ในกรณีที่มีการปฏิบัติงานตรวจสอบทำโดยบุคคลเพียงคนเดียว เช่น ผู้ประกอบวิชาชีพที่ปฏิบัติงานคนเดียว (กล่าวคือ ในกรณีที่การปรึกษาหารือร่วมกันของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานเป็นไปไม่ได้) การพิจารณาเรื่องดังกล่าวถึงในย่อหน้าที่ ก42 และ ก46 อาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุว่าจะมีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอยู่ที่ใด
- ก45. ในกรณีที่มีการปฏิบัติงานตรวจสอบทำโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานกลุ่มใหญ่ เช่น การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ อาจไม่จำเป็นหรือเป็นไปไม่ได้ในทางปฏิบัติที่จะจัดให้มีการปรึกษาหารือโดยมีสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานทุกคนร่วมอยู่ด้วยในการปรึกษาหารือครั้งเดียวกัน (เช่น ในงานตรวจสอบที่มีหลายสถานที่) หรือไม่จำเป็นที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานทุกคนจะได้รับการบอกกล่าวถึงข้อสรุปที่ได้จากการปรึกษาหารือทุกเรื่อง ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานอาจปรึกษาหารือประเด็นต่างๆ กับสมาชิกหลักในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ซึ่งอาจรวมถึงสมาชิกที่มีความเชี่ยวชาญหรือมีความรู้เฉพาะด้านและผู้รับผิดชอบในการตรวจสอบกิจการภายในกลุ่ม (หากเหมาะสม) และมอบหมายการปรึกษาหารือกับสมาชิกที่ไม่ใช่สมาชิกหลักให้กับผู้อื่น โดยคำนึงถึงขอบเขตของการสื่อสารที่เห็นว่าจำเป็นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน การจัดทำแผนการสื่อสารที่ได้รับความเห็นชอบจากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานแล้วอาจเป็นประโยชน์ในกรณีนี้

## การปรึกษาหารือเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

- ก46. ในการปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน การพิจารณาถึงข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ช่วยให้สามารถระบุได้แต่เนิ่นๆ เกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่อาจมีอยู่ แม้ในสถานการณ์ที่แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกำหนดเพียงการเปิดเผยข้อมูลอย่างง่าย เรื่องที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานอาจปรึกษาหารือรวมถึง
- การเปลี่ยนแปลงในข้อกำหนดในการรายงานทางการเงิน ซึ่งอาจส่งผลให้ต้องมีการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญเรื่องใหม่หรือมีการปรับปรุงการเปิดเผยข้อมูลเดิม
  - การเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อม สภาวะทางการเงิน หรือกิจกรรมของกิจการที่อาจทำให้ต้องมีการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญเรื่องใหม่หรือมีการปรับปรุงการเปิดเผยข้อมูลเดิม เช่น การรวมธุรกิจที่สำคัญในระหว่างงวดที่ตรวจสอบ
  - การเปิดเผยข้อมูลซึ่งเคยมีความยุ่งยากในการได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อใช้ในการเปิดเผยข้อมูล
  - การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเรื่องที่มีความซับซ้อน ซึ่งรวมถึงเรื่องที่ใช้ดุลยพินิจอย่างมากว่าจะต้องเปิดเผยข้อมูลใดบ้าง



ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก47. ในการปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานโดยผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐ อาจควรมี การพิจารณาวัตถุประสงค์อื่นที่กว้างขึ้นเพิ่มเติม (รวมทั้งความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง) ซึ่งเกิดจาก ข้อบังคับการตรวจสอบที่กำหนดไว้ หรือข้อกำหนดของหน่วยงานภาครัฐ

การได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่ เกี่ยวข้องและระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19-27)

ภาคผนวก 1 ถึง 6 กล่าวถึงข้อพิจารณาเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจกิจการและ สภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบการควบคุมภายใน ของกิจการ

การได้มาซึ่งความเข้าใจ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19-27)

ก48. การได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่ เกี่ยวข้องและระบบการควบคุมภายในของกิจการ เป็นกระบวนการรวบรวมข้อมูล ทำข้อมูลให้เป็น ปัจจุบันและวิเคราะห์ข้อมูลที่ทำตลอดช่วงการตรวจสอบ โดยกระบวนการดังกล่าวสามารถเกิดขึ้น ซ้ำอย่างต่อเนื่องและเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา ดังนั้นความคาดหวังของผู้สอบบัญชีอาจ เปลี่ยนแปลงได้เมื่อได้รับข้อมูลใหม่

ก49. ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และแม่บทการรายงาน ทางการเงินที่เกี่ยวข้อง อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการพัฒนาความคาดหมายเบื้องต้นเกี่ยวกับประเภท ของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งอาจเป็นประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือ ทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญที่คาดหมายไว้เหล่านี้ ให้เกณฑ์สำหรับขอบเขตของ ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบสารสนเทศของกิจการ

เหตุที่จำเป็นต้องมีความเข้าใจเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และแม่บทการรายงาน ทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19-20)

ก50. ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และแม่บทการรายงาน ทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจเหตุการณ์และเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับกิจการ และ ช่วยในการระบุปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องส่งผลต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของ สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้สำหรับการจัดทำงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงิน ที่เกี่ยวข้องอย่างไร และในระดับใด ข้อมูลดังกล่าวกำหนดกรอบในการอ้างอิงให้ผู้สอบบัญชีใช้ ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ นอกจากนี้ กรอบในการอ้างอิงนี้ยังช่วยผู้สอบบัญชีในการวางแผนในการสอบบัญชี และการใช้

ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น เมื่อ

- ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) หรือ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นที่เกี่ยวข้อง (เช่น ที่เกี่ยวกับความเสี่ยงจากการทุจริตตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 หรือเมื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการประมาณการทางบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง))
- ปฏิบัติวิธีตรวจสอบเพื่อช่วยให้พบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่อาจมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)<sup>27</sup>
- ประเมินว่างบการเงินมีการเปิดเผยข้อมูลที่เพียงพอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) หรือไม่<sup>28</sup>
- กำหนดความมีสาระสำคัญหรือความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320<sup>29</sup> หรือ
- พิจารณาความเหมาะสมของการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี รวมทั้งความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

ก51. นอกจากนี้ ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ให้ข้อมูลว่าผู้สอบบัญชีควรวางแผนและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมอย่างไร ตัวอย่างเช่น เมื่อ

- กำหนดการคาดการณ์ที่ใช้ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520<sup>30</sup>
- ออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 และ
- ประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ (เช่น เกี่ยวกับข้อสมมติหรือคำรับรองของผู้บริหารทั้งโดยวาจาและลายลักษณ์อักษร)

การปรับให้เหมาะสม

ก52. ลักษณะและขอบเขตของความเข้าใจเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีและแตกต่างกันไปในแต่ละกิจการ ขึ้นอยู่กับลักษณะและสถานการณ์ของกิจการ ซึ่งรวมถึง

<sup>27</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) “การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 14

<sup>28</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ย่อหน้าที่ 13(จ)

<sup>29</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 “ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 10-11

<sup>30</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 ย่อหน้าที่ 5

- ขนาดและความซับซ้อนของกิจการ ซึ่งรวมถึงสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ
- ประสบการณ์ที่ผ่านมาของผู้สอบบัญชีต่อกิจการ
- ลักษณะของระบบและกระบวนการต่างๆ ของกิจการ ทั้งที่เป็นทางการหรือไม่เป็นทางการ
- ลักษณะและรูปแบบของการจัดทำเอกสารของกิจการ

ก53. วิธีการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจอาจมีน้อยในการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย และมีมากขึ้นสำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนมากขึ้น ระดับความลึกซึ้งของความเข้าใจในกิจการที่ผู้สอบบัญชีต้องมีนั้นสามารถคาดหมายได้ว่าจะมีน้อยกว่าระดับความเข้าใจในกิจการของผู้บริหารที่มีในการบริหารกิจการ

ก54. แม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทอนุญาตให้กิจการขนาดเล็กสามารถเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินแบบง่ายกว่าและมีรายละเอียดน้อยกว่า อย่างไรก็ตาม เรื่องดังกล่าวไม่ได้ทำให้ความรับผิดชอบที่กำหนดไว้ของผู้สอบบัญชีในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องที่กิจการนำไปประยุกต์ใช้นั้นลดลง

ก55. การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ และการเปลี่ยนแปลงในลักษณะและขอบเขตของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ อาจมีผลทำให้มีความจำเป็นที่จะต้องใช้ทักษะเฉพาะทางเพื่อช่วยในการได้มาซึ่งความเข้าใจที่กำหนดไว้

กิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19(ก))

โครงสร้างองค์กรของกิจการ ความเป็นเจ้าของและการกำกับดูแล และรูปแบบธุรกิจ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19(ก)(1))

โครงสร้างองค์กรของกิจการและความเป็นเจ้าของ

ก56. การทำความเข้าใจโครงสร้างองค์กรของกิจการและความเป็นเจ้าของอาจทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถเข้าใจเรื่องดังต่อไปนี้

- ความซับซ้อนของโครงสร้างกิจการ

#### ตัวอย่าง

กิจการอาจเป็นกิจการเดี่ยว หรือโครงสร้างกิจการอาจรวมถึงบริษัทย่อย หน่วยงานหรือองค์ประกอบอื่น ซึ่งมีหลายสถานที่ตั้ง นอกจากนี้ โครงสร้างทางกฎหมายอาจแตกต่างจากโครงสร้างการดำเนินงาน โครงสร้างที่ซับซ้อนมักนำมาซึ่งปัจจัยที่อาจเพิ่มโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ประเด็นดังกล่าวอาจรวมถึงความเหมาะสมของการบันทึกบัญชีค่าความนิยม กิจการร่วมค้า เงินลงทุนหรือกิจการที่ตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ รวมทั้งความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลประเด็นดังกล่าวในงบการเงิน

- ความเป็นเจ้าของ และความสัมพันธ์ระหว่างเจ้าของกับบุคคลหรือกิจการอื่น ซึ่งรวมถึงบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ความเข้าใจนี้อาจช่วยในการพิจารณาว่ารายการระหว่างกันมีการระบุและบันทึกรายการอย่างเหมาะสมและมีการเปิดเผยอย่างเพียงพอในงบการเงินหรือไม่<sup>31</sup>
- การแบ่งแยกระหว่างเจ้าของ ผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และผู้บริหาร

#### ตัวอย่าง

ในกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย เจ้าของกิจการมักจะมีส่วนร่วมในการบริหารกิจการ ดังนั้น อาจมีการแบ่งแยกเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีความแตกต่างเลย ในทางตรงกันข้าม กิจการบางประเภท เช่น บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์บางแห่ง อาจมีการแบ่งแยกที่ชัดเจนระหว่างผู้บริหาร เจ้าของกิจการ และผู้มีหน้าที่กำกับดูแล<sup>32</sup>

- โครงสร้างและความซับซ้อนของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ

#### ตัวอย่าง

##### กิจการอาจ

- มีระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้มาแต่ดั้งเดิมหลายระบบสำหรับธุรกิจต่าง ๆ ซึ่งไม่ได้เชื่อมโยงเข้าด้วยกันเป็นอย่างดี จึงส่งผลให้สภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศมีความซับซ้อน
- ใช้ผู้ให้บริการภายนอกหรือภายในกิจการสำหรับบางด้านของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ (เช่น ให้บุคคลที่สามดำเนินงานเป็นฐานที่ตั้งสำหรับสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการหรือใช้หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกันเพื่อบริหารจัดการกระบวนการทางเทคโนโลยีสารสนเทศในกลุ่มกิจการแบบรวมศูนย์)

#### เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

ก57. ผู้สอบบัญชีอาจใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติในการทำความเข้าใจทางเดินของรายการและการประมวลผลเพื่อเป็นส่วนหนึ่งของวิธีการในการทำความเข้าใจระบบสารสนเทศ ผลของวิธีการดังกล่าวอาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลเกี่ยวกับโครงสร้างองค์กรของกิจการหรือผู้ที่กิจการดำเนินธุรกิจด้วย (เช่น ผู้ขาย ลูกค้า บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน)

#### ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

<sup>31</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 กำหนดและให้แนวทางแก่ผู้สอบบัญชีในการพิจารณาเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

<sup>32</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก1 และ ก2 ให้แนวทางในการกำหนดผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และอธิบายถึงในบางกรณีผู้มีหน้าที่กำกับดูแลทุกท่านหรือบางท่านมีส่วนเกี่ยวข้องในการบริหารกิจการ

- ก58. ความเป็นเจ้าของของหน่วยงานภาครัฐอาจไม่มีความเกี่ยวข้องเช่นเดียวกับในกรณีของภาคเอกชน เนื่องจากการตัดสินใจที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานภาครัฐนั้นอาจเกิดขึ้นภายนอกหน่วยงานภาครัฐนั้น อันเป็นผลมาจากกระบวนการทางการเมือง ดังนั้น ผู้บริหารอาจไม่มีอำนาจควบคุมการตัดสินใจ บางเรื่องที่เกิดขึ้น เรื่องที่อาจเกี่ยวข้องรวมถึงความเข้าใจเกี่ยวกับความสามารถของหน่วยงาน ภาครัฐนั้นในการเป็นผู้ตัดสินใจฝ่ายเดียว และความสามารถของหน่วยงานภาครัฐอื่นในการควบคุมหรือมีอิทธิพลต่ออำนาจหน้าที่และทิศทางเชิงกลยุทธ์ของหน่วยงานภาครัฐนั้น

#### ตัวอย่าง

หน่วยงานภาครัฐอาจอยู่ภายใต้กฎหมายหรือคำสั่งอื่น ๆ จากทางราชการซึ่งกำหนดให้กลยุทธ์ และวัตถุประสงค์ของหน่วยงานภาครัฐดังกล่าวต้องได้รับการอนุมัติจากหน่วยงานภายนอก ก่อนที่จะดำเนินการ ดังนั้น เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจโครงสร้างทางกฎหมายของ หน่วยงานภาครัฐอาจรวมถึงกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งประเภทของหน่วยงาน ภาครัฐ (กล่าวคือ หน่วยงานภาครัฐนั้นเป็นกระทรวง กรม หน่วยงาน หรือประเภทอื่น)

#### การกำกับดูแล

เหตุที่ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับการกำกับดูแล

- ก59. การทำความเข้าใจเกี่ยวกับการกำกับดูแลของกิจการอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจความสามารถของกิจการในการกำกับดูแลระบบการควบคุมภายในให้เหมาะสม อย่างไรก็ตาม ความเข้าใจนี้ยังอาจทำให้พบหลักฐานของข้อบกพร่องซึ่งอาจบ่งชี้ถึงโอกาสที่มากขึ้นในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน

#### การทำความเข้าใจเกี่ยวกับการกำกับดูแลของกิจการ

- ก60. เรื่องที่อาจเกี่ยวข้องสำหรับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีในการได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับการกำกับดูแลของกิจการ รวมถึงเรื่องต่อไปนี้
- ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลบางคนหรือทุกคนมีส่วนเกี่ยวข้องในการบริหารกิจการหรือไม่
  - การมีคณะกรรมการที่ไม่ใช่ผู้บริหารและการแยกคณะกรรมการที่ไม่ใช่ผู้บริหารออกจากกรรมการบริหาร
  - ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกิจการดำรงตำแหน่งที่เป็นส่วนหนึ่งของโครงสร้างทางกฎหมายของกิจการ (เช่น เป็นกรรมการ) หรือไม่
  - การมีกลุ่มย่อยของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล เช่น คณะกรรมการตรวจสอบ และความรับผิดชอบของกลุ่มย่อยดังกล่าว
  - ความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลที่เกี่ยวข้องกับการกำกับการรายงานทางการเงิน ซึ่งรวมถึงการอนุมัติงบการเงิน

## รูปแบบธุรกิจของกิจการ

**ภาคผนวก 1** กล่าวถึงข้อพิจารณาเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจกิจการและรูปแบบธุรกิจของกิจการ รวมทั้งข้อพิจารณาเพิ่มเติมเกี่ยวกับปฏิบัติงานสอบบัญชีสำหรับกิจการที่ตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ

เหตุที่ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจรูปแบบธุรกิจของกิจการ

- ก61. ความเข้าใจในวัตถุประสงค์ กลยุทธ์ และรูปแบบธุรกิจของกิจการ ช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจกลยุทธ์ของกิจการและความเสี่ยงทางธุรกิจที่กิจการรับไว้และเผชิญอยู่ ความเข้าใจเกี่ยวกับความเสี่ยงทางธุรกิจที่มีผลกระทบต่องบการเงินช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เนื่องจากความเสี่ยงทางธุรกิจส่วนใหญ่จะมีผลกระทบต่องบการเงินตามมาและจะส่งผลกระทบต่องบการเงินในที่สุด

## ตัวอย่าง

รูปแบบธุรกิจอาจขึ้นอยู่กับการใช้ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศในหลายรูปแบบ เช่น

- กิจการขายรองเท้าจากร้านค้าและใช้ระบบบริหารสินค้าคงเหลือที่ทันสมัยและระบบขายหน้าร้าน (พีโอเอส) เพื่อบันทึกการขายรองเท้า หรือ
- กิจการขายรองเท้าผ่านช่องทางออนไลน์ ดังนั้น รายการการขายทั้งหมดได้รับการประมวลผลในสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งรวมถึงการเริ่มรายการขายผ่านเว็บไซต์

ในทั้งสองกิจการ ความเสี่ยงทางธุรกิจจะมีความแตกต่างกันอย่างมาก เนื่องจากมีรูปแบบธุรกิจที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญแม้ว่าทั้งสองกิจการจะขายรองเท้าเช่นเดียวกัน

ความเข้าใจในรูปแบบธุรกิจของกิจการ

- ก62. ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องทำความเข้าใจในทุกแง่มุมของรูปแบบธุรกิจ ความเสี่ยงทางธุรกิจเป็นความเสี่ยงที่กว้างกว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน แม้ว่าความเสี่ยงทางธุรกิจจะรวมถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญก็ตาม ผู้สอบบัญชีไม่มีความรับผิดชอบในการทำความเข้าใจหรือระบุความเสี่ยงทางธุรกิจทั้งหมด เนื่องจากไม่ใช่ว่าความเสี่ยงทางธุรกิจทุกความเสี่ยงจะก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ก63. ความเสี่ยงทางธุรกิจที่เพิ่มโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอาจเกิดจาก

- วัตถุประสงค์หรือกลยุทธ์ที่ไม่เหมาะสม การนำกลยุทธ์ไปใช้โดยไม่ประสิทธิผล หรือ การเปลี่ยนแปลงหรือความซับซ้อน
  - การไม่ตระหนักถึงความจำเป็นในการเปลี่ยนแปลงอาจก่อให้เกิดความเสี่ยงทางธุรกิจจากเรื่องต่อไปนี้ได้เช่นกัน ตัวอย่างเช่น
    - การพัฒนาสินค้าหรือบริการใหม่ที่อาจไม่ประสบความสำเร็จ
    - ตลาดที่มีขนาดไม่เพียงพอที่จะสนับสนุนการขายสินค้าและบริการ แม้ว่าจะประสบความสำเร็จในการพัฒนาตลาดดังกล่าวแล้วก็ตาม หรือ
    - ข้อบกพร่องของสินค้าหรือบริการที่อาจส่งผลให้เกิดความเสี่ยงที่ต้องรับผิดชอบตามกฎหมายและความเสี่ยงด้านชื่อเสียง
  - สิ่งจูงใจหรือแรงกดดันต่อผู้บริหารที่อาจก่อให้เกิดความลำเอียงของผู้บริหาร ไม่ว่าจะเป็นโดยเจตนาหรือไม่ก็ตาม ซึ่งส่งผลกระทบต่อไปยังความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่สำคัญและความคาดหวังของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแล
- ก64. ตัวอย่างของเรื่องที่คุณสอบบัญชีอาจพิจารณาเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับรูปแบบธุรกิจ วัตถุประสงค์ กลยุทธ์ และความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องของกิจการ ซึ่งอาจส่งผลให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ได้แก่
- พัฒนาการของอุตสาหกรรม เช่น การขาดบุคลากรหรือผู้เชี่ยวชาญที่จะจัดการกับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในอุตสาหกรรม
  - สินค้าและบริการใหม่ที่อาจก่อให้เกิดความรับผิดชอบในผลิตภัณฑ์ที่เพิ่มขึ้น
  - การขยายตัวทางธุรกิจของกิจการและความต้องการสินค้าที่ไม่สามารถคาดการณ์ได้อย่างแม่นยำ
  - การนำข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีใหม่มาปฏิบัติอย่างไม่สมบูรณ์หรือไม่เหมาะสม
  - ข้อกำหนดทางกฎหมายที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงทางกฎหมายที่เพิ่มขึ้น
  - ข้อกำหนดทางการเงินในปัจจุบันและที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เช่น การหมดสิทธิกู้ยืมเงินต่อไปเนื่องจากกิจการไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้
  - การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ เช่น การนำระบบเทคโนโลยีสารสนเทศใหม่ที่มีผลกระทบต่อทั้งการดำเนินงานและการรายงานทางการเงินมาใช้ หรือ
  - ผลกระทบจากการนำกลยุทธ์ไปปฏิบัติ โดยเฉพาะอย่างยิ่งผลกระทบที่จะนำไปสู่ข้อกำหนดทางการบัญชีใหม่
- ก65. โดยปกติ ผู้บริหารระบุความเสี่ยงทางธุรกิจและพัฒนาวิธีการที่จะตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น กระบวนการประเมินความเสี่ยงดังกล่าวจะเป็นส่วนหนึ่งของระบบการควบคุมภายในของกิจการ และได้กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 22 และย่อหน้าที่ ก109-ก113

## ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก66. หน่วยงานที่ดำเนินงานในภาครัฐอาจสร้างและส่งมอบคุณค่าในหลายรูปแบบให้กับหน่วยงานที่สร้างมูลค่าให้กับเจ้าของ แต่หน่วยงานนั้นจะยังคงมี “รูปแบบธุรกิจ” ที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะ ตัวอย่างเรื่องและผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจให้ความสนใจเกี่ยวกับรูปแบบธุรกิจ ได้แก่

- ความรู้เกี่ยวกับกิจกรรมของรัฐบาลที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงโครงการที่เกี่ยวข้อง
- วัตถุประสงค์และกลยุทธ์ของโครงการ ซึ่งรวมถึงองค์ประกอบด้านนโยบายสาธารณะ

ก67. สำหรับการตรวจสอบของหน่วยงานภาครัฐ “วัตถุประสงค์การบริหาร” อาจได้รับอิทธิพลจากความจำเป็นในการแสดงให้เห็นถึงความรับผิดชอบต่อสาธารณะและอาจรวมถึงวัตถุประสงค์ที่มีแหล่งที่มาจากกฎหมาย ข้อบังคับหรือกฎระเบียบอื่น ๆ

ปัจจัยด้านอุตสาหกรรม ปัจจัยด้านข้อกำหนดทางกฎหมายและปัจจัยภายนอกอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19(ก)(2))

## ปัจจัยด้านอุตสาหกรรม

ก68. ปัจจัยด้านอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้อง รวมถึงสภาวะต่าง ๆ ของอุตสาหกรรม เช่น สภาพแวดล้อมในการแข่งขัน ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ขายและลูกค้า และพัฒนาการทางเทคโนโลยี ตัวอย่างเรื่องและผู้สอบบัญชีอาจพิจารณารวมถึง

- ตลาดและการแข่งขัน ซึ่งรวมถึงอุปสงค์ กำลังการผลิต และการแข่งขันด้านราคา
- กิจกรรมที่เกิดตามวงจรหรือฤดูกาล
- เทคโนโลยีของผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์ของกิจการ
- แหล่งพลังงานและต้นทุนพลังงาน

ก69. อุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินการอยู่อาจทำให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเฉพาะเรื่อง ซึ่งความเสี่ยงเหล่านั้นอาจเกิดจากลักษณะของธุรกิจหรือระดับความเข้มงวดของข้อบังคับ

## ตัวอย่าง

ในอุตสาหกรรมก่อสร้าง สัญญาระยะยาวอาจเกี่ยวข้องกับการประมาณการที่มีนัยสำคัญของรายได้และค่าใช้จ่าย ซึ่งอาจก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ในกรณีดังกล่าว มีความจำเป็นที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบจะมีสมาชิกที่มีความรู้และประสบการณ์ที่เกี่ยวข้องในเรื่องนั้นอย่างเพียงพอ<sup>33</sup>

<sup>33</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ย่อหน้าที่ 14



### ปัจจัยด้านข้อกำหนดทางกฎหมาย

ก70. ปัจจัยด้านข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง รวมถึงสภาพแวดล้อมด้านข้อบังคับ ซึ่งครอบคลุมถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และสภาพแวดล้อมทางกฎหมายและการเมือง และการเปลี่ยนแปลงของเรื่องดังกล่าว ตัวอย่างเรื่องที่คุณสอบบัญชีอาจต้องพิจารณาอาจรวมถึง

- กรอบข้อบังคับทางกฎหมายสำหรับอุตสาหกรรมที่ถูกกำกับ เช่น ข้อกำหนดการกำกับดูแลเงินกองทุนและสินทรัพย์เสี่ยงสำหรับสถาบันการเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง
- กฎหมายและข้อบังคับที่มีผลกระทบต่อ การดำเนินธุรกิจ เช่น กฎหมายและข้อบังคับด้านแรงงาน
- กฎหมายและข้อบังคับด้านภาษีอากร
- นโยบายของรัฐบาลที่มีผลกระทบต่อ การดำเนินธุรกิจของกิจการ เช่น นโยบายทางการเงิน ซึ่งรวมถึงการควบคุมอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ นโยบายทางการคลัง นโยบายการสนับสนุนทางการเงิน (เช่น โครงการให้ความช่วยเหลือจากทางรัฐบาล) และนโยบายกำแพงภาษีหรือการกีดกันทางการค้า
- ข้อกำหนดเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมที่มีผลกระทบต่ออุตสาหกรรมและธุรกิจของกิจการ

ก71. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) ได้ให้ข้อกำหนดบางเรื่องเป็นการเฉพาะเกี่ยวกับกรอบของกฎหมายและข้อบังคับที่ใช้สำหรับกิจการ และอุตสาหกรรมหรือภาคส่วนที่กิจการดำเนินการอยู่<sup>34</sup>

### ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก72. สำหรับการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐ อาจมีกฎหมายหรือข้อบังคับเฉพาะที่มีผลกระทบต่อ การดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐนั้น การพิจารณาข้อกำหนดเหล่านั้นอาจมีความสำคัญ ในการได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ

### ปัจจัยภายนอกอื่น

ก73. ปัจจัยภายนอกอื่นที่มีผลกระทบต่อกิจการซึ่งผู้สอบบัญชีอาจพิจารณา รวมถึงสภาพเศรษฐกิจ โดยทั่วไป อัตราดอกเบี้ยและความพร้อมในการจัดหาแหล่งเงินทุน และเงินเพื่อหรือการเปลี่ยนแปลงค่าเงิน

มาตรการที่ผู้บริหารใช้เพื่อประเมินผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19(ก)(3))

เหตุที่ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรการที่ผู้บริหารใช้

ก74. ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรการของกิจการช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่ามาตรการดังกล่าว (ไม่ว่าจะภายนอกหรือภายใน) สร้างแรงกดดันให้กิจการในการบรรลุเป้าหมายการดำเนินงาน

<sup>34</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 13

หรือไม่ แรงกดดันดังกล่าวอาจโน้มน้าวให้ผู้บริหารดำเนินการต่างๆ ที่เป็นการเพิ่มโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือการทุจริต (เช่น การทำให้ผลการดำเนินงานทางธุรกิจดีขึ้น หรือบิดเบือนงบการเงินอย่างตั้งใจ) (ดูมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 สำหรับข้อกำหนดและแนวทางที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่เกิดจากการทุจริต)

ก75. นอกจากนี้ มาตรการต่างๆ อาจแสดงให้เห็นให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของข้อมูลในงบการเงิน ตัวอย่างเช่น มาตรการวัดผลการดำเนินงานอาจแสดงให้เห็นว่ากิจการมีการเติบโตเร็วผิดปกติหรือมีกำไรสูงผิดปกติเมื่อเปรียบเทียบกับกิจการอื่นที่อยู่ในอุตสาหกรรมเดียวกัน

#### มาตรการที่ผู้บริหารใช้

ก76. ผู้บริหารและผู้ที่เกี่ยวข้องมักจะมีการวัดผลและสอบทานเรื่องที่น่าสงสัย การสอบถามผู้บริหารอาจทำให้ทราบว่าผู้บริหารใช้ดัชนีชี้วัดสำคัญบางตัวที่อาจเป็นดัชนีที่อ้างอิงจากข้อมูลสาธารณะหรือข้อมูลภายในกิจการในการประเมินผลการดำเนินงานทางการเงินและกระทำการใดๆ ที่เหมาะสม ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจสามารถระบุมาตรการวัดผลการดำเนินงานที่เกี่ยวข้อง (ไม่ว่าจะเป็นภายในหรือภายนอก) โดยการพิจารณาจากข้อมูลที่กิจการใช้ในการบริหารจัดการธุรกิจ หากการสอบถามนั้นแสดงให้เห็นว่าไม่มีการวัดผลหรือการสอบทานผลการดำเนินงาน อาจมีโอกาสูงขึ้นที่ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจะไม่ได้ถูกตรวจพบและแก้ไข

ก77. ดัชนีชี้วัดสำคัญที่ใช้ในการประเมินผลการดำเนินงานทางการเงินอาจรวมถึง

- ดัชนีชี้วัดความสำเร็จ (ด้านการเงินและด้านที่ไม่ใช่การเงิน) และอัตราส่วนที่สำคัญ แนวโน้ม และสถิติเกี่ยวกับการดำเนินงาน
- การวิเคราะห์ผลการดำเนินงานทางการเงินเปรียบเทียบระหว่างงวด
- งบประมาณ การคาดการณ์ การวิเคราะห์ผลต่าง ข้อมูลจำแนกตามส่วนงาน และรายงานผลการดำเนินงานในระดับฝ่ายงาน แผนกหรือระดับอื่น ๆ
- มาตรการที่ใช้ประเมินผลงานพนักงานและนโยบายการให้ผลตอบแทนเพื่อสร้างแรงจูงใจ
- การเปรียบเทียบผลการดำเนินงานของกิจการกับคู่แข่ง

การปรับให้เหมาะสม (อ้างอิงย่อหน้า 19(ก)(3))

ก78. วิธีการประเมินความเสี่ยงที่ใช้ในการทำความเข้าใจมาตรการวัดผลของกิจการอาจแตกต่างกันขึ้นอยู่กับขนาดหรือความซับซ้อนของกิจการ รวมทั้งการมีส่วนร่วมของเจ้าของหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแลในการบริหารกิจการ

## ตัวอย่าง

- สำหรับกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่า เจื่อนไขของการกั้ยืมเงินจากธนาคารของกิจการ อาจเชื่อมโยงกับมาตรการวัดผลการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับผลการดำเนินงานหรือฐานะการเงินของกิจการ (เช่น จำนวนเงินทุนหมุนเวียนสูงสุด) ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับมาตรการวัดผลการดำเนินงานที่ธนาคารใช้อาจช่วยระบุเรื่องที่มีโอกาสสูงในการเกิดความเสียหายจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- สำหรับกิจการที่มีลักษณะและสถานการณ์ที่ซับซ้อนมากกว่า เช่น กิจการที่ดำเนินงานในอุตสาหกรรมประกันภัยหรือการธนาคาร ผลการดำเนินงานหรือฐานะทางการเงินอาจถูกวัดตามข้อกำหนดของหน่วยงานกำกับดูแล (เช่น ข้อกำหนดเกี่ยวกับอัตราส่วนที่ใช้ในการกำกับดูแล เช่น อัตราส่วนเงินกองทุนต่อสินทรัพย์เสี่ยง และอัตราส่วนสภาพคล่องทางการเงินที่กำหนดโดยข้อบังคับ) ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับมาตรการวัดผลการดำเนินงานเหล่านี้ อาจช่วยระบุเรื่องที่มีโอกาสสูงในการเกิดความเสียหายจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

## ข้อพิจารณาอื่น

ก79. บุคคลภายนอกอาจสอบทานและวิเคราะห์ผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ โดยเฉพาะสำหรับกิจการที่ข้อมูลทางการเงินได้เปิดเผยต่อสาธารณะ ผู้สอบบัญชีจึงควรพิจารณาข้อมูลที่เปิดเผยต่อสาธารณะดังกล่าวเพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจในธุรกิจหรือระบุข้อมูลที่ขัดแย้งกัน ตัวอย่างเช่น ข้อมูลจาก

- นักวิเคราะห์และบริษัทจัดอันดับความน่าเชื่อถือ
- ข่าวและสื่ออื่น ๆ รวมถึงสื่อสังคมออนไลน์
- หน่วยงานจัดเก็บภาษี
- หน่วยงานกำกับดูแล
- สภาพการค้ำ
- แหล่งในการจัดหาเงิน

ผู้สอบบัญชีมักจะได้ข้อมูลทางการเงินดังกล่าวจากกิจการ

ก80. การวัดผลและการสอบทานผลการดำเนินงานทางการเงินไม่เหมือนกับการติดตามผลระบบการควบคุมภายใน (ซึ่งเป็นองค์ประกอบหนึ่งของระบบการควบคุมภายในตามย่อหน้าก114-ก122) ถึงแม้ว่าวัตถุประสงค์ของทั้งสองเรื่องนั้นอาจมีการทับซ้อนกัน

- การวัดผลและการสอบทานผลการดำเนินงานทำเพื่อประเมินว่าผลการดำเนินธุรกิจบรรลุวัตถุประสงค์ตามที่ผู้บริหาร (หรือบุคคลที่สาม) กำหนดไว้หรือไม่

- ในทางตรงข้าม การติดตามผลระบบการควบคุมภายในมุ่งเน้นไปที่การติดตามความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมภายใน (ซึ่งครอบคลุมถึงการวัดผลและการสอบทานผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการด้วย)

แต่ในบางกรณี ดัชนีชี้วัดผลการดำเนินงานอาจช่วยให้ข้อมูลที่ทำให้ผู้บริหารสามารถระบุข้อบกพร่องของการควบคุมได้

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

- ก81. นอกจากการพิจารณามาตรการวัดผลที่เกี่ยวข้องที่หน่วยงานภาครัฐใช้ในการประเมินผลการดำเนินงานทางการเงิน ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจพิจารณาข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน เช่น การบรรลุผลประโยชน์สาธารณะต่างๆ (เช่น จำนวนคนที่ได้รับความช่วยเหลือจากโครงการ)

แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้า 19(ข))

การทำความเข้าใจแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและนโยบายการบัญชีของกิจการ

- ก82. ในการทำความเข้าใจแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องของกิจการ และวิธีการนำไปประยุกต์ในบริบทของลักษณะและสถานการณ์ของกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณารวมถึง

- แนวปฏิบัติของการรายงานทางการเงินในส่วนที่เกี่ยวข้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เช่น
  - หลักการบัญชี และแนวปฏิบัติเฉพาะของอุตสาหกรรม ซึ่งรวมถึงหลักการและแนวปฏิบัติที่ใช้กับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญซึ่งมีลักษณะเฉพาะอุตสาหกรรม (เช่น เงินให้กู้ยืมและเงินลงทุนสำหรับธุรกิจธนาคารพาณิชย์ หรือการวิจัยและพัฒนาสำหรับธุรกิจเภสัชกรรม)
  - การรับรู้รายได้
  - การบัญชีสำหรับเครื่องมือทางการเงิน ซึ่งรวมถึงผลขาดทุนด้านเครดิตที่เกี่ยวข้อง
  - สินทรัพย์ หนี้สิน และรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ
  - การบัญชีสำหรับรายการที่ไม่ปกติหรือรายการที่มีความซับซ้อน ซึ่งรวมถึงรายการที่ยังเป็นที่ถกเถียงหรือที่อุบัติขึ้นใหม่ (เช่น การบัญชีสำหรับคริปโทเคอร์เรนซี)
- ความเข้าใจเกี่ยวกับการเลือกและการประยุกต์นโยบายการบัญชีของกิจการ ซึ่งรวมถึงการเปลี่ยนแปลงนโยบายและเหตุผลสำหรับการเปลี่ยนแปลง อาจครอบคลุมถึงเรื่องต่างๆ เช่น
  - วิธีที่กิจการใช้ในการรับรู้ การวัดมูลค่า การแสดงรายการและการเปิดเผยรายการที่มีนัยสำคัญและไม่ปกติ

- ผลกระทบของนโยบายการบัญชีที่สำคัญในประเด็นที่ยังเป็นที่ถกเถียงกันหรือประเด็นใหม่ ๆ ซึ่งยังไม่มีแนวปฏิบัติของผู้มีอำนาจหรือยังไม่มีความเห็นที่เป็นเอกฉันท์ในประเด็นนั้น ๆ
- การเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อม เช่น การเปลี่ยนแปลงแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือการปฏิรูปภาษีที่อาจส่งผลให้ต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของกิจการตาม
- มาตรฐานการรายงานทางการเงินและกฎหมายและข้อบังคับที่เป็นเรื่องใหม่สำหรับกิจการ รวมทั้งเรื่องที่ว่ากิจการได้เริ่มใช้หรือปฏิบัติตามข้อกำหนดนั้นเมื่อใดและอย่างไร

ก83. การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าอาจมีการเปลี่ยนแปลง (เช่น การเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อน) ในรายงานทางการเงินของกิจการในส่วนตัว

#### ตัวอย่าง

หากกิจการมีการรวมธุรกิจที่สำคัญในระหว่างงวด ผู้สอบบัญชีอาจคาดการณ์ได้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจนั้น หากไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในแม่บทการรายงานทางการเงินในระหว่างงวด ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีอาจช่วยยืนยันว่าความเข้าใจที่ได้มาในงวดก่อนยังคงใช้ได้อยู่

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก84. แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในหน่วยงานภาครัฐกำหนดขึ้นจากกรอบกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับแต่ละประเทศหรือแต่ละภูมิภาค เรื่องที่ผู้สอบอาจต้องพิจารณาเกี่ยวกับการประยุกต์แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องของกิจการและวิธีการนำไปประยุกต์ในบริบทของลักษณะและสถานการณ์ของกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ ครอบคลุมถึงเรื่องที่ว่ากิจการใช้เกณฑ์คงค้างหรือเกณฑ์เงินสดตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศหรือใช้ทั้งสองวิธีร่วมกัน

วิธีการที่ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องส่งผลต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19(ค))

ภาคผนวก 2 ให้ตัวอย่างเหตุการณ์และเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยจัดกลุ่มตามปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง

เหตุที่ผู้สอบบัญชีทำความเข้าใจปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องเมื่อทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

- ก85. การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุเหตุการณ์หรือเงื่อนไข ซึ่งคุณลักษณะของเหตุการณ์หรือเงื่อนไขเหล่านั้นอาจส่งผลต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลคุณลักษณะเหล่านั้นคือปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอาจส่งผลต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้โดยมีผลกระทบต่อโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้น การทำความเข้าใจว่าปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องส่งผลต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ได้อย่างไร อาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจเบื้องต้นเกี่ยวกับโอกาสที่จะเกิดหรือขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามย่อหน้าที่ 28(ข) นอกจากนี้ การทำความเข้าใจระดับที่ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องส่งผลต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินโอกาสที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เป็นไปได้ตอนประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องตามย่อหน้าที่ 31(ก) ดังนั้น การทำความเข้าใจปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องจึงช่วยผู้สอบบัญชีในการออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ด้วย
- ก86. การระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้และการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของผู้สอบบัญชี อาจได้รับอิทธิพลจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้รับการปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงอื่น วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม หรือจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดอื่นของมาตรฐานการสอบบัญชีต่าง ๆ (ดูย่อหน้าที่ ก95, ก103, ก111, ก121, ก124 และ ก151)

ผลกระทบของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องต่อประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล

- ก87. ระดับของโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่เกิดจากความซับซ้อนหรือการใช้ดุลยพินิจ มักเกี่ยวข้องอย่างใกล้ชิดกับระดับที่ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลนั้นอาจมีการเปลี่ยนแปลงหรือมีความไม่แน่นอน

## ตัวอย่าง

หากกิจการมีประมาณการทางบัญชีที่ขึ้นอยู่กับข้อสมมติ ซึ่งการเลือกข้อสมมติก็ขึ้นอยู่กับการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญ การวัดมูลค่าของประมาณการทางบัญชีดังกล่าวมีแนวโน้มที่จะได้รับผลกระทบจากทั้งการใช้ดุลยพินิจและความไม่แน่นอน

- ก88. ยิ่งประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลมีโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความซับซ้อนหรือการใช้ดุลยพินิจมากขึ้น ผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมากขึ้นด้วย นอกจากนี้ เมื่อประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลมีโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ การเปลี่ยนแปลงหรือความไม่แน่นอน ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องเหล่านี้อาจทำให้เกิดความลำเอียงของผู้บริหาร ไม่ว่าจะโดยไม่ได้ตั้งใจหรือโดยเจตนา และส่งผลต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหาร นอกจากนี้ การระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ของผู้สอบบัญชี ก็ได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องด้วยตนเองด้วย
- ก89. เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ส่งผลต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหาร อาจกระทบต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่น ๆ เช่นกัน ดังนั้น ข้อมูลนี้จึงอาจเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่นำไปใช้ในการพิจารณาตามย่อหน้าที่ 24 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่า ข้อมูลที่ได้รับจากวิธีการประเมินความเสี่ยงอื่น ๆ และกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง บ่งชี้ว่ามีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตหรือไม่

การได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21-27)

ภาคผนวก 3 ให้คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับลักษณะของระบบการควบคุมภายในของกิจการและข้อจำกัดสืบเนื่องของการควบคุมภายใน นอกจากนี้ ภาคผนวก 3 ได้ให้คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับต่าง ๆ

- ก90. ผู้สอบบัญชีทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกิจการโดยใช้วิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อทำความเข้าใจและประเมินแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 21-27
- ก91. องค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ อาจไม่เหมือนกับวิธีการที่กิจการออกแบบ นำไปปฏิบัติและคงไว้ซึ่งระบบการควบคุม

ภายในของกิจการ หรือวิธีที่ใช้จัดประเภทองค์ประกอบของแต่ละกิจการ กิจการอาจใช้คำศัพท์หรือกรอบแนวคิดอื่นเพื่ออธิบายแง่มุมต่างๆ ของระบบการควบคุมภายใน ทั้งนี้ เพื่อวัตถุประสงค์ในการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจใช้คำศัพท์หรือกรอบแนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมที่แตกต่างไปก็ได้ หากยังคงครอบคลุมครบทุกองค์ประกอบที่ระบุในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

#### การปรับให้เหมาะสม

ก92. แนวทางที่กิจการได้ออกแบบ นำไปปฏิบัติและรักษาไว้ซึ่งระบบการควบคุมภายในจะมีความแตกต่างกันตามขนาดและความซับซ้อนของกิจการ ตัวอย่างเช่น กิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่าอาจใช้การควบคุม (กล่าวคือ นโยบายและวิธีปฏิบัติ) ที่เป็นแบบแผนน้อยกว่าและง่ายกว่าเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของกิจการ

#### ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก93. ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐมักมีความรับผิดชอบเพิ่มเติมเกี่ยวกับการควบคุมภายใน เช่น การรายงานการปฏิบัติตามจรรยาบรรณที่กำหนดไว้หรือการรายงานการใช้จ่ายเทียบกับงบประมาณ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจมีความรับผิดชอบในการรายงานการปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับหรือกฎระเบียบอื่นๆ ดังนั้น การพิจารณาเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชีดังกล่าวอาจกว้างและมีรายละเอียดมากกว่า

#### เทคโนโลยีสารสนเทศในองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการ

ภาคผนวก 5 ให้แนวทางเพิ่มเติมในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการในองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายใน

ก94. วัตถุประสงค์และขอบเขตโดยรวมของการสอบบัญชีไม่แตกต่างกัน ไม่ว่ากิจการจะดำเนินงานในสภาพแวดล้อมที่มีการปฏิบัติงานด้วยมือเป็นส่วนใหญ่ สภาพแวดล้อมที่เป็นระบบอัตโนมัติอย่างสมบูรณ์ หรือสภาพแวดล้อมที่มีส่วนประกอบทั้งแบบที่ปฏิบัติงานด้วยมือและที่เป็นระบบอัตโนมัติร่วมกัน (ซึ่งหมายถึง การควบคุมทั้งแบบปฏิบัติด้วยมือและแบบอัตโนมัติ รวมทั้งทรัพยากรอื่นที่ใช้ในระบบการควบคุมภายในของกิจการ)

#### การทำความเข้าใจลักษณะขององค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการ

ก95. ในการประเมินประสิทธิผลของการออกแบบการควบคุมและการนำการควบคุมไปปฏิบัติ (ดูย่อหน้าที่ ก175-ก181) ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการทำให้เกิดความเข้าใจเบื้องต้นในวิธีที่กิจการใช้ในการระบุความเสี่ยงทางธุรกิจและการตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น นอกจากนี้ ความเข้าใจดังกล่าวอาจมีอิทธิพลต่อการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญโดยผู้สอบบัญชีในหลายรูปแบบ (ดูย่อหน้าที่ ก86) ซึ่งช่วยผู้สอบบัญชีในการออกแบบและปฏิบัติ



วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม รวมถึงแผนการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตาม การควบคุม ตัวอย่างเช่น

- ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการ กระบวนการ ประเมินความเสี่ยงของกิจการ และกระบวนการติดตามผลการควบคุมภายในของกิจการ มีแนวโน้มที่จะส่งผลต่อการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงิน
- ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับองค์ประกอบระบบสารสนเทศและการสื่อสารและ องค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมมีแนวโน้มที่จะส่งผลต่อการระบุและประเมินความเสี่ยง จากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ ให้การรับรองไว้

สภาพแวดล้อมการควบคุม กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการและกระบวนการติดตามผลระบบ การควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21–24)

ก96. โดยส่วนใหญ่ การควบคุมที่ปรากฏในสภาพแวดล้อมการควบคุม กระบวนการประเมินความเสี่ยง ของกิจการ และกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ เป็นการควบคุม ทางอ้อม (กล่าวคือ การควบคุมที่ไม่แม่นยำเพียงพอในการป้องกัน ตรวจพบ หรือแก้ไขการ แสดง ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ แต่เป็นการควบคุม ที่สนับสนุนการควบคุมอื่น ๆ จึงอาจส่งผลทางอ้อมต่อโอกาสที่จะตรวจพบหรือป้องกันการ แสดง ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในเวลาที่เหมาะสม) อย่างไรก็ตาม การควบคุมบางอย่างที่ปรากฏ ในองค์ประกอบเหล่านี้ อาจเป็นการควบคุมทางตรงก็ได้

เหตุที่ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจสภาพแวดล้อมการควบคุม กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ และกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ

ก97. สภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นพื้นฐานโดยรวมสำหรับการทำงานขององค์ประกอบอื่น ๆ ในระบบ การควบคุมภายใน สภาพแวดล้อมการควบคุมไม่ได้ป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการ แสดง ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้โดยตรง อย่างไรก็ตาม สภาพแวดล้อมการควบคุมอาจมีอิทธิพลต่อ ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมต่าง ๆ ในองค์ประกอบอื่น ๆ ของระบบการควบคุมภายใน ในทางเดียวกัน กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการและกระบวนการติดตามผลระบบ การควบคุมภายในของกิจการได้รับการออกแบบให้ทำงานในลักษณะที่ให้การสนับสนุนระบบ การควบคุมภายในทั้งระบบเช่นกัน

ก98. เนื่องจากองค์ประกอบของการควบคุมเหล่านี้เป็นพื้นฐานสำคัญของระบบการควบคุมภายในของ กิจการ ข้อบกพร่องใด ๆ ในการทำงานขององค์ประกอบเหล่านี้สามารถก่อให้เกิดผลกระทบ ที่แผ่กระจายในการจัดทำงบการเงิน ดังนั้น ความเข้าใจและการประเมินองค์ประกอบของ การควบคุมเหล่านี้ของผู้สอบบัญชีจึงส่งผลกระทบต่อการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดง

ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินโดยผู้สอบบัญชี และอาจส่งผลกระทบต่อการระบุและประเมินความเสี่ยงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ด้วย ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินส่งผลกระทบต่อกรอบการตอบสนองโดยรวมของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการมีอิทธิพลต่อการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม ตามที่ได้อธิบายในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>35</sup>

การได้มาซึ่งความเข้าใจในสภาพแวดล้อมการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21)

การปรับให้เหมาะสม

- ก99. ลักษณะของสภาพแวดล้อมการควบคุมในกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่ามีความแตกต่างจากสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการที่มีความซับซ้อนมากกว่า ตัวอย่างเช่น ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลในกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่าอาจไม่มีสมาชิกที่เป็นอิสระหรือที่เป็นบุคคลภายนอก รวมทั้งผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการอาจมีบทบาทในการกำกับดูแลโดยตรงในกรณีที่ไม่มีเจ้าของคนอื่น ดังนั้น ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการดังกล่าวอาจมีความเกี่ยวข้องน้อยกว่าหรืออาจไม่เกี่ยวข้องเลย
- ก100. นอกจากนี้ หลักฐานการสอบบัญชีสำหรับสภาพแวดล้อมการควบคุมในกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่าอาจไม่มีในรูปแบบของเอกสาร โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อมีการสื่อสารระหว่างผู้บริหารและบุคลากรอื่นๆ เป็นแบบไม่เป็นทางการ แต่หลักฐานที่ไม่เป็นทางการนั้นอาจยังมีความเกี่ยวข้องอย่างเหมาะสมและเชื่อถือได้ในสถานการณ์นี้

#### ตัวอย่าง

- โครงสร้างองค์กรในกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่าอาจเป็นแบบเรียบง่ายและอาจมีพนักงานที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินจำนวนน้อย
- หากผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการดูแลบทบาทในการกำกับดูแลเองโดยตรง ผู้สอบบัญชีก็ตัดสินใจได้ว่าไม่ต้องพิจารณาเรื่องความเป็นอิสระของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลในกรณีนี้
- กิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่าอาจไม่มีข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณที่เป็นลายลักษณ์อักษร แต่ได้พัฒนาวัฒนธรรมองค์กรที่เน้นถึงความสำคัญของความซื่อสัตย์สุจริตและพฤติกรรมทางจรรยาบรรณด้วยการสื่อสารทางวาจาและการทำตัวเป็นแบบอย่างของผู้บริหาร ดังนั้น ทักษะ ทักษะ การรับรู้ และการกระทำของผู้บริหารหรือผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการจึงมีความสำคัญอย่างยิ่งสำหรับความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุมในกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่า

<sup>35</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ ก1-ก3

การทำความเข้าใจสภาพแวดล้อมการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21(ก))

- ก101. หลักฐานการสอบบัญชีสำหรับการทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุมอาจได้มาจากการสอบถามและจากวิธีการประเมินความเสี่ยงอื่น (กล่าวคือการสอบถามที่ยืนยันด้วยการสังเกตการณ์หรือการตรวจสอบเอกสาร)
- ก102. ในการพิจารณาระดับของการแสดงความมุ่งมั่นต่อความซื่อสัตย์สุจริตและคุณค่าทางจรรยาบรรณของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีอาจได้มาซึ่งความเข้าใจ โดยการสอบถามผู้บริหารและพนักงาน (และพิจารณาข้อมูลจากแหล่งภายนอก) เกี่ยวกับวิธีที่ผู้บริหารสื่อสารกับพนักงานในเรื่องของมุมมองในการประกอบธุรกิจและพฤติกรรมทางจรรยาบรรณ และโดยการตรวจสอบข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณที่เป็นลายลักษณ์อักษรและสังเกตการณ์ว่าผู้บริหารประพฤติตนในลักษณะที่สนับสนุนข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณนั้นหรือไม่

การประเมินสภาพแวดล้อมการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21(ข))

เหตุที่ผู้สอบบัญชีประเมินสภาพแวดล้อมการควบคุม

- ก103. การประเมินของผู้สอบบัญชีว่ากิจการแสดงพฤติกรรมที่มุ่งมั่นต่อความซื่อสัตย์สุจริตและคุณค่าทางจรรยาบรรณอย่างไร; สภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นรากฐานที่เหมาะสมสำหรับองค์ประกอบอื่นๆ ของระบบการควบคุมภายในของกิจการหรือไม่; และข้อบกพร่องของการควบคุมที่พบนั้นมีผลกระทบต่อองค์ประกอบอื่นๆ ของระบบการควบคุมภายในหรือไม่ จะช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุประเด็นที่อาจเกิดขึ้นในองค์ประกอบอื่นๆ ของระบบการควบคุมภายในได้ เนื่องจากสภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นพื้นฐานสำคัญขององค์ประกอบอื่นๆ ในระบบการควบคุมภายในของกิจการ นอกจากนี้ การประเมินดังกล่าวอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการทำความเข้าใจความเสี่ยงที่กิจการเผชิญอยู่ ซึ่งจะช่วยในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินและระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ได้ (ดูย่อหน้าที่ ก86)

การประเมินสภาพแวดล้อมการควบคุมโดยผู้สอบบัญชี

- ก104. การประเมินสภาพแวดล้อมการควบคุมโดยผู้สอบบัญชีอาศัยความเข้าใจที่ได้จากการดำเนินการตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 21(ก)
- ก105. กิจการบางแห่งอาจถูกครอบงำโดยบุคคลคนเดียวที่มีอิสระในการตัดสินใจสูงมาก การกระทำและทัศนคติของบุคคลดังกล่าวอาจมีผลกระทบที่แผ่กระจายต่อวัฒนธรรมขององค์กร ซึ่งในที่สุดแล้วอาจมีผลกระทบที่แผ่กระจายต่อสภาพแวดล้อมการควบคุม ผลกระทบดังกล่าวอาจเป็นผลดีหรือไม่ดีก็ได้

**ตัวอย่าง**

การมีส่วนร่วมโดยตรงของบุคคลคนเดียวอาจเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้กิจการสามารถบรรลุวัตถุประสงค์การเติบโตและวัตถุประสงค์อื่น ๆ และยังสามารถส่งผลอย่างมีนัยสำคัญต่อประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน ในทางกลับกัน การที่ความรู้และอำนาจหน้าที่ไปรวมกันที่บุคคลคนเดียวนั้นก็สามารถนำไปสู่โอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เพิ่มขึ้นจากการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุม

- ก106. ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าองค์ประกอบต่าง ๆ ของสภาพแวดล้อมการควบคุมอาจได้รับอิทธิพลจากปรัชญาและรูปแบบการบริหารของผู้บริหารระดับสูงอย่างไร โดยคำนึงถึงการมีส่วนร่วมของสมาชิกที่เป็นอิสระของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลด้วย
- ก107. แม้ว่าสภาพแวดล้อมการควบคุมอาจเป็นรากฐานที่เหมาะสมสำหรับระบบการควบคุมภายในและอาจช่วยลดความเสี่ยงจากการทุจริต แต่สภาพแวดล้อมการควบคุมที่เหมาะสมไม่ใช่ตัวช่วยยับยั้งการทุจริตอย่างมีประสิทธิภาพเสมอไป

**ตัวอย่าง**

แม้ว่านโยบายและวิธีปฏิบัติด้านทรัพยากรบุคคลที่มุ่งเน้นไปยังการว่าจ้างบุคลากรที่มีความสามารถด้านการเงิน การบัญชีและระบบสารสนเทศ อาจลดความเสี่ยงของข้อผิดพลาดในการประมวลผลและบันทึกข้อมูลทางการเงิน แต่นโยบายและวิธีปฏิบัติดังกล่าวอาจไม่สามารถลดการเข้าแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหารระดับสูงได้ (เช่น ทำให้มีผลการดำเนินงานที่สูงเกินจริง)

- ก108. การประเมินสภาพแวดล้อมการควบคุมของผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ อาจรวมถึงเรื่องดังต่อไปนี้
- การกำกับดูแลด้านเทคโนโลยีสารสนเทศสอดคล้องกับลักษณะและความซับซ้อนของกิจการ และการดำเนินธุรกิจที่ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศหรือไม่ ซึ่งรวมถึงความซับซ้อนหรือความอึดตัวของแพลตฟอร์มหรือสถาปัตยกรรมด้านเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ และระดับที่กิจการใช้ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อสนับสนุนการรายงานทางการเงินของกิจการ
  - โครงสร้างองค์กรด้านการจัดการเกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศและทรัพยากรที่ได้รับการจัดสรร ตัวอย่างเช่น กิจการลงทุนในสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่เหมาะสมและลงทุนในการปรับปรุงที่จำเป็นหรือไม่ หรือมีการว่าจ้างบุคลากรที่มีทักษะเหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่ แม้ในกรณีที่กิจการใช้ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ (ที่ไม่ได้รับการดัดแปลงเลยหรือดัดแปลงเพียงเล็กน้อยก็ตาม)

การได้มาซึ่งความเข้าใจในกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22-23)

การทำความเข้าใจกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22(ก))

ก109. ไม่ใช่ว่าความเสี่ยงทางธุรกิจทุกประเภทจะก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ก62) ในการทำความเข้าใจวิธีการที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลใช้ในการระบุความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินและตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินการเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาวิธีการที่ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (แล้วแต่เหมาะสม)

- ระบุวัตถุประสงค์ที่ตรงจุดและชัดเจนเพียงพอเพื่อให้สามารถระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์เหล่านั้น
- ระบุความเสี่ยงในการบรรลุวัตถุประสงค์ของกิจการและวิเคราะห์ความเสี่ยงดังกล่าวเพื่อให้เกณฑ์ในการกำหนดวิธีจัดการกับความเสี่ยงเหล่านั้น และ
- พิจารณาโอกาสในการเกิดทุจริตเมื่อพิจารณาความเสี่ยงในการบรรลุวัตถุประสงค์ของกิจการ<sup>36</sup>

ก110. ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงผลกระทบของความเสี่ยงทางธุรกิจดังกล่าวที่มีต่อการจัดทำงบการเงินของกิจการและแง่มุมอื่นของระบบการควบคุมภายในของกิจการ

การประเมินกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22(ข))

เหตุที่ผู้สอบบัญชีประเมินความเหมาะสมของกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ

ก111. การประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจว่ากิจการระบุความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นในส่วนใดและกิจการตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้นอย่างไร การประเมินของผู้สอบบัญชีว่ากิจการระบุความเสี่ยงทางธุรกิจอย่างไร รวมทั้งกิจการประเมินและตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้นอย่างไร ช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจว่าความเสี่ยงที่กิจการเผชิญนั้นได้รับการระบุ ประเมินและตอบสนองอย่างเหมาะสมตามลักษณะและความซับซ้อนของกิจการหรือไม่ นอกจากนี้ การประเมินดังกล่าวอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (ดูย่อหน้าที่ ก86)

การประเมินความเหมาะสมของกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22(ข))

ก112. การประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการอาศัยความเข้าใจที่ได้จากการดำเนินการตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 22(ก)

<sup>36</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 19

การปรับให้เหมาะสม

- ก113. การพิจารณาว่ากระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการมีความเหมาะสมกับสถานการณ์ของกิจการเมื่อพิจารณาถึงลักษณะขนาดและความซับซ้อนของกิจการหรือไม่ เป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

**ตัวอย่าง**

ในกิจการบางแห่งที่มีความซับซ้อนน้อยกว่า โดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจการที่เจ้าของเป็นผู้บริหารเอง การประเมินความเสี่ยงที่เหมาะสมอาจดำเนินการผ่านการมีส่วนร่วมโดยตรงของผู้บริหารหรือผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการ (เช่น ผู้จัดการหรือผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการอาจใช้เวลาเพื่อติดตามการดำเนินงานของคู่แข่งและพัฒนาการอื่น ๆ ในตลาดเป็นประจำเพื่อระบุความเสี่ยงทางธุรกิจที่อาจเกิดขึ้น) หลักฐานของการประเมินความเสี่ยงของกิจการในลักษณะดังกล่าวมักไม่ได้จัดทำเป็นเอกสารอย่างเป็นทางการ แต่อาจเห็นได้ชัดว่าผู้บริหารได้มีการปฏิบัติตามขั้นตอนการประเมินความเสี่ยงจริง ๆ ในระหว่างที่ผู้สอบบัญชีสนทนากับผู้บริหาร

การได้มาซึ่งความเข้าใจในกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้า 24)

การปรับให้เหมาะสม

- ก114. ในกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่า โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกิจการที่ผู้บริหารเป็นเจ้าของกิจการ ผู้สอบบัญชีทำความเข้าใจเกี่ยวกับกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการโดยพิจารณาว่าผู้บริหารหรือผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการมีส่วนร่วมโดยตรงในการดำเนินงานต่าง ๆ อย่างไร เนื่องจากอาจไม่มีกิจกรรมการติดตามผลประเภทอื่น

**ตัวอย่าง**

ผู้บริหารอาจได้รับข้อร้องเรียนจากลูกค้าเกี่ยวกับความไม่ถูกต้องในใบแจ้งยอดรายเดือน ซึ่งทำให้ผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการทราบถึงปัญหาเกี่ยวกับช่วงเวลาในการบันทึกการชำระเงินของลูกค้าในบัญชี

- ก115. สำหรับกิจการที่ไม่มีกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในอย่างเป็นทางการ การทำความเข้าใจกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในอาจรวมถึงการทำความเข้าใจเกี่ยวกับการสอบทานเป็นระยะสำหรับข้อมูลบัญชีสำหรับผู้บริหารที่ออกแบบมาเพื่อช่วยกิจการในการป้องกันหรือการตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

การทำความเข้าใจกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้า 24(ก))

- ก116. ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเรื่องต่อไปนี้อย่างถี่ถ้วนในการทำความเข้าใจวิธีการที่กิจการติดตามผลระบบการควบคุมภายใน

- การออกแบบกิจกรรมการติดตามผล เช่น เป็นการติดตามผลอย่างต่อเนื่องหรือเป็นระยะ
- การดำเนินการตามกิจกรรมการติดตามผลและความถี่ของกิจกรรมการติดตามผล
- การประเมินผลเกี่ยวกับผลลัพธ์ที่ได้จากกิจกรรมการติดตามผลในเวลาที่เหมาะสม เพื่อพิจารณาว่าการควบคุมมีประสิทธิภาพหรือไม่ และ
- วิธีการที่ข้อบกพร่องที่พบได้รับการตอบสนองโดยวิธีการแก้ไขที่เหมาะสม ซึ่งรวมถึงการสื่อสารข้อบกพร่องดังกล่าวกับผู้รับผิดชอบในการดำเนินการแก้ไขในเวลาที่เหมาะสม

ก117. นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่ากระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการจัดการอย่างไรเกี่ยวกับการติดตามผลการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ ตัวอย่างเช่น

- การควบคุมที่ใช้ติดตามผลสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่ซับซ้อน ซึ่ง
  - ประเมินความมีประสิทธิภาพอย่างต่อเนื่องเกี่ยวกับการออกแบบการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศ รวมทั้งเปลี่ยนแปลงการควบคุมดังกล่าวตามความเหมาะสมเมื่อเงื่อนไขต่าง ๆ เปลี่ยนแปลงไป หรือ
  - ประเมินความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศ
- การควบคุมที่ใช้ติดตามผลการอนุญาตต่าง ๆ ในการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศแบบอัตโนมัติที่มีไว้เพื่อบังคับให้เกิดการแบ่งแยกหน้าที่
- การควบคุมที่ใช้ติดตามผลว่าข้อผิดพลาด หรือข้อบกพร่องของการควบคุม ที่เกี่ยวข้องกับระบบอัตโนมัติของการรายงานทางการเงิน ถูกระบุได้อย่างไรและได้รับการตอบสนองอย่างไร

การทำความเข้าใจหน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24(ก)(2))

**ภาคผนวก 4** กล่าวถึงข้อพิจารณาเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจหน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการ

ก118. การสอบถามบุคคลที่เหมาะสมในหน่วยงานตรวจสอบภายในช่วยให้ผู้สอบบัญชีทำความเข้าใจลักษณะของความรับผิดชอบของหน่วยงานตรวจสอบภายใน หากผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าความรับผิดชอบของหน่วยงานตรวจสอบภายในมีความเกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจทำความเข้าใจเพิ่มเติมเกี่ยวกับกิจกรรมที่หน่วยงานตรวจสอบภายในได้ดำเนินการหรือจะดำเนินการ โดยทำการสอบทานแผนการตรวจสอบของหน่วยงานตรวจสอบภายใน (ถ้ามี) และปรึกษาหารือแผนนั้นกับบุคคลที่เหมาะสมภายในหน่วยงานตรวจสอบภายใน ความเข้าใจนี้เมื่อรวมกับข้อมูลที่ได้จากการสอบถามของผู้สอบบัญชีอาจให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

โดยตรงกับการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชี หากจากการประเมินความเข้าใจเบื้องต้นเกี่ยวกับหน่วยงานตรวจสอบภายในของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อปรับเปลี่ยนลักษณะ หรือระยะเวลา หรือลดขอบเขตวิธีการตรวจสอบที่ใช้ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง)<sup>37</sup>

แหล่งที่มาของข้อมูลอื่นที่กิจการใช้ในการกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายใน

การทำความเข้าใจแหล่งที่มาของข้อมูล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24(ข))

ก119. กิจกรรมการติดตามผลของผู้บริหารอาจใช้ข้อมูลที่อยู่ในการสื่อสารจากบุคคลภายนอก เช่น ข้อร้องเรียนจากลูกค้าหรือความคิดเห็นของหน่วยงานที่กำกับดูแล ซึ่งอาจชี้ให้เห็นถึงปัญหาหรือเรื่องที่ต้องปรับปรุง

เหตุที่ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจแหล่งที่มาของข้อมูลที่กิจการใช้ในการติดตามผลระบบการควบคุมภายใน

ก120. การทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับแหล่งที่มาของข้อมูลที่กิจการใช้ในการติดตามผลระบบการควบคุมภายใน ซึ่งรวมถึงความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลดังกล่าว ช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินความเหมาะสมของกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ หากผู้บริหารสันนิษฐานว่าข้อมูลที่ใช้สำหรับการติดตามผลมีความเกี่ยวข้องและเชื่อถือได้โดยไม่มีเกณฑ์มาตรฐานข้อสันนิษฐานนั้น ข้อผิดพลาดที่มีอยู่ในข้อมูลอาจทำให้ผู้บริหารได้ข้อสรุปจากกิจกรรมการติดตามผลที่ไม่ถูกต้อง

การประเมินกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24(ค))

เหตุที่ผู้สอบบัญชีประเมินความเหมาะสมของกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ

ก121. การประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับวิธีที่กิจการทำการประเมินผลอย่างต่อเนื่องหรือการประเมินผลแยกต่างหากเพื่อติดตามผลของความมีประสิทธิภาพของการควบคุม ช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจว่าองค์ประกอบอื่นๆ ของระบบการควบคุมภายในของกิจการนั้นมีปรากฏและทำหน้าที่อยู่หรือไม่ และช่วยในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับองค์ประกอบอื่นๆ ของระบบการควบคุมภายในของกิจการด้วย นอกจากนี้ การประเมินนี้อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (ดูย่อหน้าที่ ก86)

<sup>37</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) “การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน”



การประเมินความเหมาะสมของกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24(ค))

ก122. การประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการอาศัยความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ

ระบบสารสนเทศและการสื่อสาร และกิจกรรมการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25–26)

ก123. โดยส่วนใหญ่แล้ว การควบคุมที่อยู่ในองค์ประกอบระบบสารสนเทศและการสื่อสาร และองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมเป็นการควบคุมทางตรง (กล่าวคือ การควบคุมที่แม่นยำเพียงพอในการป้องกัน ตรวจพบ หรือแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระดับที่เกี่ยวข้องสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้)

เหตุที่ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจระบบสารสนเทศและการสื่อสาร และการควบคุมต่าง ๆ ในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุม

ก124. ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจระบบสารสนเทศและการสื่อสาร เนื่องจากการทำความเข้าใจนโยบายของกิจการที่กำหนดทางเดินของรายการและแง่มุมอื่นของกิจกรรมการประมวลผลสารสนเทศของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน และการประเมินว่าองค์ประกอบดังกล่าวสนับสนุนการจัดทำงบการเงินของกิจการอย่างเหมาะสมหรือไม่ มีส่วนสนับสนุนการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ นอกจากนี้ การทำความเข้าใจและการประเมินดังกล่าวอาจทำให้สามารถระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงิน หากผลลัพธ์ที่ได้จากวิธีที่ผู้สอบบัญชีใช้ไม่สอดคล้องกับความคาดหวังเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของกิจการที่อาจกำหนดขึ้นจากข้อมูลที่ได้รับจากกระบวนการรับงานหรือการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (ดูย่อหน้าที่ ก86)

ก125. ผู้สอบบัญชีต้องระบุงการควบคุมที่อยู่ในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมบางรายการเป็นการเฉพาะ รวมทั้งประเมินการออกแบบของการควบคุมเหล่านั้นและพิจารณาว่าการควบคุมดังกล่าวได้ถูกนำไปปฏิบัติหรือไม่ เนื่องจากการช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจเกี่ยวกับแนวทางของผู้บริหารในการตอบสนองต่อความเสี่ยงบางเรื่อง และให้เกณฑ์ในการออกแบบและการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านี้ตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือมากขึ้นเมื่อประเมินว่าความเสี่ยงอยู่ในระดับที่สูงขึ้นบนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะไม่ได้วางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ระบุไว้ แต่ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่ได้ยังอาจส่งผลต่อการออกแบบลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้อง

ลักษณะการทำซ้ำอย่างต่อเนื่องของการทำความเข้าใจและการประเมินระบบสารสนเทศและการสื่อสาร และกิจกรรมการควบคุมโดยผู้สอบบัญชี

- ก126. ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ก49 ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการกำหนดความคาดหวังเบื้องต้นเกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลซึ่งอาจเป็นประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ ในการทำความเข้าใจองค์ประกอบระบบสารสนเทศและการสื่อสารตามที่กล่าวย่อหน้าที่ 25(ก) ผู้สอบบัญชีอาจใช้ความคาดหวังเบื้องต้นเหล่านี้เพื่อวัตถุประสงค์ในการกำหนดขอบเขตของการทำความเข้าใจกิจกรรมการประมวลผลสารสนเทศของกิจการ
- ก127. การทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบสารสนเทศครอบคลุมถึงการทำความเข้าใจนโยบายที่กำหนดทางเดินของสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ และแง่มุมอื่นที่เกี่ยวข้องของกิจกรรมการประมวลผลสารสนเทศของกิจการ ข้อมูลเหล่านี้และข้อมูลที่ได้รับจากการประเมินระบบสารสนเทศของผู้สอบบัญชีอาจยืนยันหรือมีอิทธิพลต่อความคาดหวังของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญที่ได้รับระบุไว้ในเบื้องต้น (ดูย่อหน้าที่ ก126)
- ก128. ในการได้มาซึ่งความเข้าใจว่า ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ เดินทางเข้า ผ่านและออกจากระบบสารสนเทศของกิจการอย่างไร ผู้สอบบัญชีอาจระบุนโยบายการควบคุมต่างๆ ในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมที่จำเป็นต้องระบุตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 26(ก) การระบุและประเมินการควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมโดยผู้สอบบัญชี อาจเริ่มจากการมุ่งเน้นไปที่การควบคุมสำหรับรายการในสมุดรายวัน และการควบคุมต่างๆ ที่ผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมในการออกแบบลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ
- ก129. การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องโดยผู้สอบบัญชีอาจมีผลต่อการระบุนโยบายการควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมด้วยเช่นกัน ตัวอย่างเช่น การระบุนโยบายการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของผู้สอบบัญชีอาจทำได้ก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีได้ประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 31 แล้ว นอกจากนี้ การควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงซึ่งผู้สอบบัญชีได้พิจารณาแล้วว่าวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 33) อาจระบุได้เมื่อมีการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของผู้สอบบัญชีแล้วเท่านั้น
- ก130. การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ของผู้สอบบัญชีนั้นขึ้นอยู่กับ

- ความเข้าใจเกี่ยวกับนโยบายของกิจการสำหรับกิจกรรมการประมวลผลสารสนเทศในองค์ประกอบระบบสารสนเทศและการสื่อสาร และ
- การระบุและการประเมินการควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุม

การได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบสารสนเทศและการสื่อสาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25)

ภาคผนวก 3 ย่อหน้าที่ 15-19 กล่าวถึงข้อพิจารณาเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับระบบสารสนเทศและการสื่อสาร

การปรับให้เหมาะสม

ก131. กิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่ามักมีระบบสารสนเทศและกระบวนการทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องที่ซับซ้อนน้อยกว่ากิจการขนาดใหญ่กว่าและมักมีสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่ซับซ้อนน้อยกว่า อย่างไรก็ตาม บทบาทของระบบสารสนเทศมีความสำคัญเหมือนกันในทั้งสองกิจการ กิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่าซึ่งมีผู้บริหารที่มีส่วนร่วมโดยตรงอาจไม่ต้องการคำอธิบายละเอียดเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติการทางบัญชี การบันทึกทางบัญชีที่ซับซ้อน หรือนโยบายที่เป็นลายลักษณ์อักษร การทำความเข้าใจแง่มุมที่เกี่ยวข้องในระบบสารสนเทศของกิจการจึงอาจใช้ความพยายามที่น้อยกว่าในการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่ซับซ้อนน้อยกว่าและอาจต้องพึ่งพาการสอบถามมากกว่าการสังเกตการณ์หรือการตรวจสอบเอกสาร อย่างไรก็ตาม ความจำเป็นในการได้มาซึ่งความเข้าใจยังคงเป็นสิ่งสำคัญเพื่อที่จะให้เกณฑ์สำหรับการออกแบบวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 และช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (ดูย่อหน้าที่ ก86)

การได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบสารสนเทศ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25(ก))

ก132. ระบบการควบคุมภายในของกิจการมีแง่มุมเกี่ยวกับวัตถุประสงค์การรายงาน ซึ่งรวมถึงวัตถุประสงค์ด้านการรายงานทางการเงินของกิจการ และอาจรวมถึงแง่มุมที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงานหรือวัตถุประสงค์ด้านการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ระเบียบข้อบังคับ หากแง่มุมดังกล่าวไปเกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินด้วย ความเข้าใจที่ว่ากิจการเริ่มต้นรายการค้าและรวบรวมข้อมูลอย่างไร (ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีต่อระบบสารสนเทศ) อาจรวมถึงข้อมูลเกี่ยวกับระบบของกิจการ (นโยบายของกิจการ) ซึ่งออกแบบมาเพื่อตอบสนองต่อวัตถุประสงค์ด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบข้อบังคับและวัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงาน เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินด้วย นอกจากนี้ กิจการบางแห่งอาจมีระบบสารสนเทศที่มีการเชื่อมโยงหลายๆ ระบบเข้าด้วยกันอย่างมาก โดยมีการออกแบบการควบคุมต่างๆ เพื่อให้สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ด้านการรายงานทางการเงิน วัตถุประสงค์ด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบข้อบังคับ และวัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงานไปพร้อมๆ กัน

- ก133. การทำความเข้าใจระบบสารสนเทศของกิจการยังรวมถึงการทำความเข้าใจเกี่ยวกับทรัพยากรที่จะใช้ในกิจกรรมการประมวลผลสารสนเทศของกิจการ ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจความเสี่ยงต่อคุณภาพของระบบสารสนเทศ ได้แก่
- ความรู้ความสามารถของบุคคลที่ปฏิบัติงาน
  - ความเพียงพอของทรัพยากร และ
  - ความเหมาะสมของการแบ่งแยกหน้าที่
- ก134. เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเมื่อทำความเข้าใจนโยบายที่กำหนดทางเดินของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญในองค์ประกอบระบบสารสนเทศและการสื่อสาร รวมถึงลักษณะของ
- (ก) ข้อมูลหรือสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับรายการ เหตุการณ์และเงื่อนไขอื่น ๆ ที่ต้องประมวลผล
  - (ข) การประมวลผลสารสนเทศเพื่อรักษาคุณภาพของข้อมูลหรือสารสนเทศนั้น และ
  - (ค) กระบวนการด้านสารสนเทศ บุคลากร และทรัพยากรอื่นที่ใช้ในกระบวนการประมวลผลสารสนเทศ
- ก135. การได้มาซึ่งความเข้าใจในกระบวนการทางธุรกิจของกิจการ ซึ่งรวมถึงความเข้าใจว่ารายการค้าเกิดขึ้นได้อย่างไร ช่วยผู้สอบบัญชีให้เข้าใจระบบสารสนเทศของกิจการในลักษณะที่เหมาะสมกับภาวะแวดล้อมของกิจการ
- ก136. การทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบสารสนเทศอาจได้มาจากหลายวิธีและอาจรวมถึง
- การสอบถามบุคลากรที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติที่ใช้ในการเริ่มทำ บันทึก ประมวลผล และรายงานรายการค้า หรือเกี่ยวกับกระบวนการรายงานทางการเงินของกิจการ
  - การตรวจสอบนโยบายหรือคู่มือกระบวนการ หรือเอกสารอื่น ๆ ของระบบสารสนเทศของกิจการ
  - การสังเกตการณ์การปฏิบัติตามนโยบายหรือวิธีปฏิบัติโดยบุคลากรของกิจการ หรือ
  - การเลือกรายการและติดตามรายการเหล่านั้นผ่านกระบวนการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในระบบสารสนเทศ (กล่าวคือ การเดินตามทางเดินของรายการในระบบ)

#### เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

- ก137. ผู้สอบบัญชีอาจใช้เทคนิคอัตโนมัติเพื่อการเข้าถึงโดยตรงหรือเพื่อการดาวน์โหลดข้อมูลด้วยระบบดิจิทัล จากฐานข้อมูลในระบบสารสนเทศของกิจการที่จัดเก็บบันทึกทางบัญชีสำหรับรายการค้า การใช้เครื่องมือหรือเทคนิคอัตโนมัติกับข้อมูลนี้อาจทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถยืนยันความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการที่ข้อมูลเดินทางผ่านระบบสารสนเทศ โดยการติดตามรายการในสมุดรายวันหรือบันทึกดิจิทัลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับรายการใดรายการหนึ่งหรือทั้งหมด โดยเริ่มตั้งแต่การสร้าง

รายการในบันทึกบัญชีจนถึงการบันทึกในบัญชีแยกประเภททั่วไป การวิเคราะห์รายการทั้งหมดหรือรายการจำนวนมากอาจส่งผลให้สามารถระบุวิธีการประมวลผลที่ไม่ปกติหรือไม่เหมือนกับที่คาดหวังไว้สำหรับรายการเหล่านั้น ซึ่งอาจส่งผลให้สามารถระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญก็ได้

ข้อมูลที่ได้มาจากแหล่งอื่นนอกเหนือจากบัญชีแยกประเภททั่วไปและบัญชีแยกประเภทย่อย

ก138. งบการเงินอาจมีข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งอื่นนอกเหนือจากบัญชีแยกประเภททั่วไปและบัญชีแยกประเภทย่อย ตัวอย่างของข้อมูลของผู้สอบบัญชีอาจพิจารณา รวมถึง

- ข้อมูลที่ได้รับจากสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน
- ข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงินที่จัดทำโดยระบบการบริหารความเสี่ยงของกิจการ
- ข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมที่จัดทำโดยผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารและเปิดเผยไว้ในงบการเงิน
- ข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงินที่ได้รับจากแบบจำลองหรือจากการคำนวณอื่น ๆ ที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีที่รับรู้หรือเปิดเผยในงบการเงิน ซึ่งรวมถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลและข้อสมมติที่ใช้ในแบบจำลองเหล่านั้น เช่น
  - ข้อสมมติที่พัฒนาขึ้นภายในที่อาจส่งผลต่ออายุการใช้งานของสินทรัพย์ หรือ
  - ข้อมูล เช่น อัตราดอกเบี้ย ซึ่งได้รับผลกระทบจากปัจจัยที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของกิจการ
- ข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงินเกี่ยวกับการวิเคราะห์ความอ่อนไหวที่ได้จากแบบจำลองทางการเงิน ซึ่งแสดงให้เห็นว่าผู้บริหารได้พิจารณาข้อสมมติที่เป็นทางเลือกอื่น ๆ ด้วย
- ข้อมูลที่รับรู้หรือเปิดเผยในงบการเงินที่ได้จากบันทึกต่าง ๆ เกี่ยวกับภาษีและแบบแสดงรายการภาษีของกิจการ
- ข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงินที่ได้จากการวิเคราะห์เพื่อใช้สนับสนุนการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความสามารถของกิจการในการดำเนินงานต่อเนื่อง เช่น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง<sup>38</sup>

ก139. จำนวนเงินหรือการเปิดเผยเกี่ยวกับบางเรื่องในงบการเงินของกิจการ (เช่น การเปิดเผยเกี่ยวกับความเสี่ยงด้านเครดิต ความเสี่ยงด้านสภาพคล่องและความเสี่ยงด้านตลาด) อาจอาศัยข้อมูลที่ได้รับจากระบบการบริหารความเสี่ยงของกิจการ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องเข้าใจทุกแง่มุมของระบบการบริหารความเสี่ยงนั้น แต่ให้ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการกำหนดความเข้าใจที่จำเป็น

<sup>38</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 19-20

การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในระบบสารสนเทศของกิจการ

เหตุที่ผู้สอบบัญชีทำความเข้าใจสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับระบบสารสนเทศ

ก140. การทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบสารสนเทศ ครอบคลุมถึงสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับทางเดินของรายการค้าและการประมวลผลสารสนเทศในระบบสารสนเทศของกิจการ เนื่องจากการใช้ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการหรือด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศอาจก่อให้เกิดความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

ก141. นอกจากนี้ ความเข้าใจเกี่ยวกับรูปแบบธุรกิจของกิจการและวิธีการที่กิจการบูรณาการการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศอาจให้บริบทที่เป็นประโยชน์เกี่ยวกับลักษณะและขอบเขตของเทคโนโลยีสารสนเทศที่คาดว่าจะจะเป็นในระบบสารสนเทศ

การทำความเข้าใจการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ

ก142. ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศอาจมุ่งเน้นไปที่การระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศซึ่งเกี่ยวข้องกับทางเดินของรายการค้าและการประมวลผลสารสนเทศในระบบสารสนเทศ และมุ่งเน้นไปที่การทำความเข้าใจลักษณะและจำนวนของระบบงานและด้านอื่นดังกล่าว การเปลี่ยนแปลงของทางเดินของรายการค้าหรือสารสนเทศในระบบสารสนเทศอาจเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมในระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ หรือเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงข้อมูลโดยตรงในฐานข้อมูลที่ใช้ในการประมวลผลหรือฐานข้อมูลที่จัดเก็บรายการค้าหรือข้อมูลเหล่านั้น

ก143. ผู้สอบบัญชีอาจระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและโครงสร้างพื้นฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่คอยสนับสนุน พร้อมกันกับการทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับวิธีการที่ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญเดินทางเข้า ผ่านและออกจากระบบสารสนเทศของกิจการ

การได้มาซึ่งความเข้าใจในการสื่อสารของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25(ข))

การปรับให้เหมาะสม

ก144. ข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเพื่อใช้ในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับการสื่อสารของกิจการที่มีขนาดใหญ่กว่าและมีความซับซ้อนมากกว่า อาจมาจากคู่มือนโยบายและคู่มือการรายงานทางการเงิน

ก145. การสื่อสารในกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่าอาจมีแบบแผนน้อยกว่า (เช่น ไม่มีคู่มือที่เป็นทางการ) เนื่องจากมีระดับชั้นความรับผิดชอบที่น้อยกว่าและผู้บริหารสามารถดูแลได้ใกล้ชิดและทั่วถึงมากกว่า ไม่ว่ากิจการจะมีขนาดเล็กหรือใหญ่ ช่องทางการสื่อสารที่เปิดกว้างช่วยให้การรายงานข้อยกเว้นและการดำเนินการต่อข้อยกเว้นดังกล่าวทำงานได้ง่ายขึ้น

การประเมินว่าด้านที่เกี่ยวข้องของระบบสารสนเทศสนับสนุนการจัดทำงบการเงินของกิจการหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 25(ค))

ก146. การประเมินของผู้สอบบัญชีว่าระบบสารสนเทศและการสื่อสารของกิจการมีความเหมาะสมในการสนับสนุนการจัดทำงบการเงินของกิจการหรือไม่ ขึ้นอยู่กับความเข้าใจที่ได้รับจากการดำเนินการตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 25(ก)-(ข)

กิจกรรมการควบคุม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 26)

การควบคุมต่าง ๆ ในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุม

ภาคผนวก 3 ย่อหน้าที่ 20 และ 21 กล่าวถึงข้อพิจารณาเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการควบคุม

ก147. องค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมรวมถึงการควบคุมต่าง ๆ ที่ออกแบบมาเพื่อให้แน่ใจว่ามีการนำนโยบาย (ซึ่งถือเป็นการควบคุมด้วย) ไปประยุกต์อย่างเหมาะสมในทุกองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการ โดยการควบคุมเหล่านั้นเป็นได้ทั้งการควบคุมทางตรงและการควบคุมทางอ้อม

#### ตัวอย่าง

การควบคุมต่าง ๆ ที่กิจการกำหนดขึ้นเพื่อให้แน่ใจว่าบุคลากรของกิจการได้ตรวจนับและบันทึกผลการตรวจนับสินค้าประจำปีอย่างเหมาะสม มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ เรื่องความมีอยู่จริงและความครบถ้วนของยอดคงเหลือทางบัญชีของสินค้าคงเหลือ

ก148. การระบุและประเมินการควบคุมต่าง ๆ ในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมโดยผู้สอบบัญชี มุ่งเน้นไปที่การควบคุมการประมวลผลสารสนเทศ (ซึ่งเป็นการควบคุมที่ใช้ในระหว่างการประมวลผลสารสนเทศในระบบสารสนเทศของกิจการ) ที่ตอบสนองโดยตรงกับความเสี่ยงต่อคุณภาพของระบบสารสนเทศ (กล่าวคือ ความครบถ้วน ความถูกต้องและความสมเหตุสมผลของรายการและข้อมูลอื่น) อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องระบุและประเมินการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับนโยบายของกิจการที่กำหนดทางเดินของรายการค้าและที่เกี่ยวข้องกับด้านอื่นของกิจกรรมการประมวลผลสารสนเทศของกิจการ สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ

ก149. การควบคุมทางตรงอื่น ๆ อาจมีอยู่ในสภาพแวดล้อมการควบคุม กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ หรือกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ ซึ่งอาจจะระบุได้จากการดำเนินการตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 26 อย่างไรก็ตาม ยิ่งการควบคุมที่ช่วยสนับสนุนการควบคุมอื่นมีความสัมพันธ์ทางอ้อมกับการควบคุมที่กำลังพิจารณาอยู่มากเท่าไร

ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมดังกล่าวในการป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องก็ยิ่งน้อยลงลงตามไปด้วย

#### ตัวอย่าง

การสอบทานรายงานสรุปกิจกรรมการขายของแต่ละร้านค้าแยกตามภูมิภาคโดยผู้จัดการฝ่ายขายมีความสัมพันธ์ทางอ้อมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เรื่องความครบถ้วนของรายได้จากการขาย ดังนั้น การควบคุมโดยการสอบทานของผู้จัดการฝ่ายขายนี้อาจมีประสิทธิภาพต่อการลดความเสี่ยงดังกล่าวได้น้อยกว่าการควบคุมที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับเรื่องดังกล่าว เช่น การจับคู่เอกสารการส่งสินค้ากับใบแจ้งหนี้

- ก150. นอกจากนี้ ย่อหน้าที่ 26 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องระบุและประเมินการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศสำหรับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าอาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ เนื่องจากการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศสนับสนุนการทำงานที่มีประสิทธิภาพอย่างต่อเนื่องของการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศ โดยปกติ การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศเพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอที่จะตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้
- ก151. การควบคุมที่ผู้สอบบัญชีต้องระบุและประเมินการออกแบบและพิจารณาการนำไปปฏิบัติตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 26 คือ
- การควบคุมที่ผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเพื่อประโยชน์ในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ การประเมินการควบคุมดังกล่าวให้เกณฑ์สำหรับการออกแบบวิธีการทดสอบการควบคุมของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 นอกจากนี้ การควบคุมเหล่านี้ยังรวมถึงการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงซึ่งวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ
  - การควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญและการควบคุมสำหรับรายการในสมุดรายวัน การระบุและประเมินการควบคุมดังกล่าวโดยผู้สอบบัญชีอาจส่งผลต่อความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งรวมถึงการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้เพิ่มขึ้นด้วย (ดูย่อหน้าที่ ก95) ความเข้าใจนี้ยังให้เกณฑ์สำหรับการออกแบบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องที่ได้ประเมินไว้



- การควบคุมอื่นๆ ที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาโดยใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีแล้วเห็นว่าเหมาะสมที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีบรรลุวัตถุประสงค์ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 13 ในส่วนที่เกี่ยวกับความเสี่ยงต่างๆ ในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

ก152. การควบคุมต่างๆ ในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องระบุ คือ การควบคุมที่เข้าเงื่อนไขอย่างน้อยหนึ่งข้อที่กล่าวไว้ในย่อหน้า 26(ก) อย่างไรก็ตาม หากการควบคุมหลายการควบคุมทำให้บรรลุวัตถุประสงค์เดียวกัน ก็ไม่จำเป็นที่จะต้องระบุการควบคุมทุกการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์เดียวกันนั้น

ประเภทของการควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26)

ก153. ตัวอย่างของการควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุม ได้แก่ การอนุญาตและการอนุมัติ การกระทบบยอด การพิสูจน์รายการ (เช่น การตรวจสอบความถูกต้องของการนำเข้าข้อมูลและการตรวจสอบความสมเหตุสมผลของข้อมูลนำเข้า หรือการคำนวณโดยอัตโนมัติ) การแบ่งแยกหน้าที่ และการควบคุมทางกายภาพหรือทางตรรกะ ซึ่งรวมถึงการควบคุมเพื่อปกป้องสินทรัพย์

ก154. การควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมอาจรวมถึงการควบคุมที่กำหนดโดยผู้บริหารเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่ได้จัดทำขึ้นตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง การควบคุมดังกล่าวอาจเกี่ยวข้องกับข้อมูลในงบการเงินที่ได้จากแหล่งอื่นที่นอกเหนือจากบัญชีแยกประเภททั่วไปและบัญชีแยกประเภทย่อย

ก155. ไม่ว่าจะการควบคุมจะอยู่ในสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศหรือในระบบที่ปฏิบัติด้วยมือ การควบคุมอาจมีไว้เพื่อหลายวัตถุประสงค์และอาจนำไปใช้ในหลายระดับขององค์กรและหน้าที่งาน

การปรับให้เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26)

ก156. การควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมของกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่านั้น มักจะมีความคล้ายคลึงกับการควบคุมในกิจการที่ใหญ่กว่า แต่ความเป็นทางการในตอนใช้งานอาจแตกต่างกันไป นอกจากนี้ ในกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่า ผู้บริหารอาจเป็นผู้ปฏิบัติการควบคุมจำนวนมากด้วยตนเอง

#### ตัวอย่าง

การให้อำนาจหน้าที่แก่ผู้บริหารแต่เพียงผู้เดียวในการอนุมัติทั้งการให้สินเชื่อแก่ลูกค้าและการอนุมัติรายการซื้อที่สำคัญสามารถเป็นการควบคุมที่เข้มแข็งสำหรับยอดคงเหลือและรายการบัญชีที่สำคัญ

ก157. การแบ่งแยกหน้าที่ในกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่าซึ่งมีพนักงานน้อยอาจเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ อย่างไรก็ตาม ในกิจการที่เจ้าของกิจการเป็นผู้บริหารเอง ผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการนั้นอาจสามารถกำกับดูแลผ่านการมีส่วนร่วมโดยตรงได้อย่างมีประสิทธิภาพกว่าในกิจการที่มีขนาดใหญ่กว่า การดูแลกิจการในลักษณะนี้อาจขัดแย้งข้อจำกัดในเรื่องการแบ่งแยกหน้าที่ที่ได้ อย่างไรก็ตาม การครอบงำการบริหารงานโดยบุคคลเพียงคนเดียวก็อาจถือเป็นข้อบกพร่องของการควบคุมได้ เนื่องจากมีโอกาสที่ผู้บริหารจะเข้าแทรกแซงการควบคุม ตามที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240<sup>39</sup>

การควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26(ก))

การควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ถูกกำหนดให้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26(ก)(1))

ก158. ไม่ว่าผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญหรือไม่ก็ตาม ความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการของผู้บริหารในการตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้นอาจให้เกณฑ์สำหรับการออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>40</sup> ถึงแม้ว่าการควบคุมที่ทำอยู่เป็นประจำมักไม่ค่อยมีประโยชน์ต่อความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่มีนัยสำคัญซึ่งไม่เกิดขึ้นเป็นประจำหรือที่ต้องใช้ดุลยพินิจ ผู้บริหารอาจมีวิธีการอื่นเพื่อรองรับความเสี่ยงนั้น ดังนั้น ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีว่ากิจการได้ออกแบบและนำการควบคุมไปปฏิบัติหรือไม่สำหรับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่เกิดจากเรื่องที่ไม่เกิดขึ้นเป็นประจำหรือที่ต้องใช้ดุลยพินิจ อาจรวมถึงความเข้าใจว่าผู้บริหารมีการตอบสนองต่อความเสี่ยงนั้นหรือไม่และด้วยวิธีการใด การตอบสนองดังกล่าวอาจรวมถึง

- การควบคุม เช่น การสอบทานข้อสมมติโดยผู้บริหารระดับสูงหรือผู้เชี่ยวชาญ
- กระบวนการสำหรับการประมาณการทางบัญชีที่จัดทำเป็นลายลักษณ์อักษร
- การอนุมัติโดยผู้มีหน้าที่กำกับดูแล

#### ตัวอย่าง

เมื่อมีเหตุการณ์ที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ เช่น การได้รับหมายแจ้งเกี่ยวกับการถูกฟ้องร้องในคดีความที่สำคัญ การพิจารณาการตอบสนองของกิจการอาจรวมถึงเรื่องต่างๆ เช่น กิจการได้ปรึกษากับผู้เชี่ยวชาญที่เหมาะสม (เช่น ที่ปรึกษาทางกฎหมายจากภายในหรือภายนอกกิจการ) หรือไม่ มีการประเมินผลกระทบที่จะเกิดขึ้นหรือไม่ และผู้บริหารเสนอว่าสถานการณ์ดังกล่าวควรมีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างไร

<sup>39</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ ก28

<sup>40</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 21

ก159. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240<sup>41</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีทำความเข้าใจการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้ (ซึ่งถูกกำหนดเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ) และให้คำอธิบายเพิ่มเติมถึงความสำคัญของการที่ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในการควบคุมที่ผู้บริหารออกแบบนำไปปฏิบัติ และดำรงไว้เพื่อป้องกันและตรวจจับการทุจริต

การควบคุมสำหรับรายการในสมุดรายวัน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26(ก)(2))

ก160. การควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่คาดหวังให้ผู้สอบบัญชีระบุในทุกการตรวจสอบคือการควบคุมสำหรับรายการในสมุดรายวัน เนื่องจากโดยปกติแล้วกิจการใช้การลงรายการในสมุดรายวันในการนำข้อมูลไปประมวลผลเข้าสู่บัญชีแยกประเภททั่วไป โดยอาจเป็นการบันทึกรายการในสมุดรายวันแบบที่ได้กำหนดไว้เป็นมาตรฐานหรือที่ไม่ได้กำหนดไว้เป็นมาตรฐาน หรือเป็นการบันทึกรายการแบบอัตโนมัติหรือที่ปฏิบัติด้วยมือ ขอบเขตของการควบคุมอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีจะระบุอาจแตกต่างกันไปตามลักษณะของกิจการและแนวทางที่วางแผนไว้สำหรับวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

#### ตัวอย่าง

ในการตรวจสอบกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่า ระบบสารสนเทศของกิจการอาจไม่ซับซ้อนและผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้วางแผนที่จะพึ่งพิงความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจไม่พบความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญหรือความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ทำให้ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องประเมินการออกแบบการควบคุมและพิจารณาว่าได้มีการนำการควบคุมไปปฏิบัติแล้ว ในการตรวจสอบดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าไม่มีการควบคุมอื่นที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบนอกเหนือจากการควบคุมเกี่ยวกับรายการในสมุดรายวันของกิจการ

เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

ก161. ในระบบบัญชีแยกประเภททั่วไปที่ทำด้วยมือ ผู้สอบบัญชีอาจระบุรายการในสมุดรายวันที่ไม่ได้กำหนดไว้เป็นมาตรฐานได้จากการตรวจสอบบัญชีแยกประเภททั่วไป สมุดรายวันและเอกสารประกอบต่าง ๆ ในกรณีที่ใช้วิธีการแบบอัตโนมัติในการลงรายการในบัญชีแยกประเภททั่วไปและจัดทำงบการเงิน รายการในสมุดรายวันดังกล่าวอาจเกิดขึ้นเฉพาะในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ และผู้สอบบัญชีอาจระบุรายการในสมุดรายวันได้ง่ายขึ้นโดยการใช้เทคนิคอัตโนมัติ

<sup>41</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 28 และ ก33

**ตัวอย่าง**

ในการตรวจสอบกิจการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่า ผู้สอบบัญชีอาจสามารถดึงรายการในสมุดรายวันทั้งหมดลงในกระดาษคำนวณอิเล็กทรอนิกส์ จากนั้น เพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการออกแบบการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ระบุไว้เกี่ยวกับรายการในสมุดรายวัน ผู้สอบบัญชีอาจจัดเรียงรายการในสมุดรายวันเหล่านั้นโดยใช้ตัวกรองต่างๆ เช่น จำนวนเงิน ชื่อของผู้จัดทำหรือผู้สอบทาน รายการในสมุดรายวันที่รวมอยู่เฉพาะในงบดุลและงบกำไรขาดทุนเท่านั้น หรือผู้สอบบัญชีอาจดูรายการในสมุดรายวันทั้งหมดที่เรียงตามวันที่ผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป

การควบคุมซึ่งผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26(ก)(3))

ก162. ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอโดยวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวหรือไม่ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>42</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและทดสอบการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญดังกล่าวเมื่อวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ดังนั้น หากมีการควบคุมประเภทที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านี้ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องระบุและประเมินการควบคุมเหล่านั้น

ก163. ในกรณีอื่นๆ เมื่อผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะพิจารณาความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเพื่อประโยชน์ในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องระบุการควบคุมดังกล่าวด้วยเนื่องจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>43</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบ และทำการทดสอบการควบคุมเหล่านั้น

**ตัวอย่าง**

ผู้สอบบัญชีอาจวางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม

- เกี่ยวกับประเภทของรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำ เนื่องจากการทดสอบดังกล่าวอาจมีประสิทธิภาพหรือประสิทธิผลมากในกรณีของรายการที่มีลักษณะเหมือนกันปริมาณมาก
- เกี่ยวกับความครบถ้วนและความถูกต้องของข้อมูลที่จัดทำโดยกิจการ (เช่น การควบคุมเกี่ยวกับการจัดทำรายงานที่จัดทำโดยระบบ) เพื่อพิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูล

<sup>42</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 8(ข)

<sup>43</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 8(ก)

ดังกล่าว เมื่อผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะพิจารณาถึงประสิทธิผลของการปฏิบัติตาม การควบคุมในการออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

- ที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงานและด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบ ข้อบังคับเมื่อการควบคุมดังกล่าวเกี่ยวข้องกับข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีประเมินหรือใช้ในการ ปฏิบัติวิธีการตรวจสอบ

ก164. แผนการของผู้สอบบัญชีในการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมอาจ ได้รับอิทธิพลจากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของ งบการเงินที่ระบุไว้ ตัวอย่างเช่น การพบข้อบกพร่องที่เกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมการควบคุมอาจ ส่งผลกระทบต่อความคาดหวังของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพโดยรวมของ การปฏิบัติตามการควบคุมทางตรงต่างๆ

การควบคุมอื่นที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26(ก)(4))

ก165. การควบคุมอื่นที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเหมาะสมในการระบุและประเมินการออกแบบและ พิจารณาการนำไปปฏิบัติอาจรวมถึง

- การควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้รับการประเมินให้อยู่ในช่วงสูงบนระดับของ ความเสี่ยงสืบเนื่อง แต่ไม่ได้ถูกกำหนดให้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ
- การควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการกระขยอกจากบัญชีแยกประเภทย่อยต่างๆ ไปยังบัญชี แยกประเภททั่วไป หรือ
- การควบคุมส่วนเสริมของกิจการที่ใช้บริการ หากมีการใช้องค์กรที่ให้บริการ<sup>44</sup>

การระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ และการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26(ข)-(ค))

**ภาคผนวก 5** แสดงตัวอย่างของคุณลักษณะของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านอื่นของ สภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ และให้แนวทางที่เกี่ยวข้องกับคุณลักษณะเหล่านั้น ซึ่งอาจช่วยในการระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านอื่นของสภาพแวดล้อม ทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

<sup>44</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 402 “ข้อพิจารณาในกรณีที่ใช้บริการขององค์กรอื่น”

การระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26(ข))

เหตุที่ผู้สอบบัญชีระบุความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศและการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ

ก166. การทำความเข้าใจความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ และการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่นำไปปฏิบัติโดยกิจการเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้นอาจส่งผลต่อ

- การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีว่าจะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หรือไม่

#### ตัวอย่าง

หากการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศไม่ได้รับการออกแบบอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ได้นำไปปฏิบัติอย่างเหมาะสมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ (เช่น การควบคุมต่างๆ ไม่ได้ป้องกันหรือตรวจพบการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมโดยไม่ได้รับอนุญาตหรือการเข้าถึงระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศโดยไม่ได้รับอนุญาต) เรื่องดังกล่าวอาจส่งผลต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการพึ่งพิงการควบคุมโดยอัตโนมัติต่างๆ ที่มีอยู่ภายในระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ได้รับผลกระทบ

- การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้โดยผู้สอบบัญชี

#### ตัวอย่าง

ความมีประสิทธิภาพอย่างต่อเนื่องของการปฏิบัติตามการควบคุมสำหรับการประมวลผลสารสนเทศอาจขึ้นอยู่กับควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศบางอย่างที่คอยป้องกันหรือตรวจพบการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมโดยไม่ได้รับอนุญาตที่จะมีผลต่อการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (ซึ่งหมายถึงการควบคุมเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมสำหรับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง) ในสถานการณ์เช่นนี้ ความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่คาดหวังไว้ (หรือที่ขาดไป) อาจส่งผลต่อการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมของผู้สอบบัญชี (เช่น ความเสี่ยงจากการควบคุมอาจสูงขึ้นเมื่อคาดว่าควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศดังกล่าวจะไม่มีประสิทธิภาพหรือหากผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะไม่ทดสอบการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ)

- กลยุทธ์ของผู้สอบบัญชีในการทดสอบข้อมูลที่จัดทำโดยกิจการ ซึ่งได้จากหรือเกี่ยวข้องกับข้อมูลจากระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ

#### ตัวอย่าง

เมื่อข้อมูลของกิจการที่จะนำมาใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีนั้นสร้างมาจากระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาทดสอบการควบคุมสำหรับรายงานที่จัดทำโดยระบบ รวมถึงการระบุและการทดสอบการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมหรือการเปลี่ยนแปลงข้อมูลโดยตรงในรายงาน อย่างไม่เหมาะสมหรือไม่ได้รับอนุญาต

- การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้โดยผู้สอบบัญชี

#### ตัวอย่าง

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญหรืออย่างกว้างขวางเกี่ยวกับโปรแกรมในระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อตอบสนองข้อกำหนดใหม่หรือที่ปรับปรุงใหม่สำหรับการรายงานตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง อาจเป็นข้อบ่งชี้ถึงความซับซ้อนของข้อกำหนดใหม่และผลกระทบต่องบการเงินของกิจการ เมื่อเกิดการเปลี่ยนแปลงอย่างกว้างขวางสำหรับโปรแกรมหรือข้อมูลดังกล่าว ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องก็มีแนวโน้มที่จะมีความเสี่ยงที่เพิ่มขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

- การออกแบบวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

#### ตัวอย่าง

หากการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศขึ้นอยู่กับการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ (ซึ่งจะส่งผลให้ต้องมีการออกแบบการทดสอบการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศดังกล่าว) หากภายใต้สถานการณ์เดียวกัน ผู้สอบบัญชีตัดสินใจที่จะไม่ทำการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ หรือคาดการณ์ว่าการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศไม่มีประสิทธิผล ความเสี่ยงที่เพิ่มขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง อาจต้องตอบสนองโดยการออกแบบวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ อย่างไรก็ตาม ความเสี่ยงที่เพิ่มขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศดังกล่าวอาจไม่สามารถได้รับการตอบสนองได้ หากความเสี่ยงดังกล่าวเป็นความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงผลกระทบต่อการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี

การระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

ก167. สำหรับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับระบบสารสนเทศ การทำความเข้าใจลักษณะและความซับซ้อนของกระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศบางกระบวนการเป็นการเฉพาะและการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ อาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีตัดสินใจได้ว่าระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศใดเป็นระบบงานที่กิจการพึงพึงให้สามารถประมวลผลอย่างถูกต้องและดำรงไว้ซึ่งบูรณาภาพของสารสนเทศในระบบสารสนเทศของกิจการ ระบบงานสารสนเทศดังกล่าวอาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

ก168. การระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ มีความเกี่ยวข้องกับการพิจารณาการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้ เนื่องจากการควบคุมดังกล่าวอาจเกี่ยวข้องกับการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศหรือฟังก์ชันเทคโนโลยีสารสนเทศ ผู้สอบบัญชีอาจมุ่งเน้นไปยังประเด็นที่ว่าระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศได้รวมถึงการควบคุมโดยอัตโนมัติที่ผู้บริหารฟังก์ชันและผู้สอบบัญชีได้ระบุไว้หรือไม่ ซึ่งรวมถึงการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าข้อมูลได้จัดเก็บและประมวลผลในระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญอย่างไร และผู้บริหารฟังก์ชันการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศในการดำรงไว้ซึ่งบูรณาภาพของสารสนเทศนั้นหรือไม่

ก169. การควบคุมที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้อาจขึ้นอยู่กับรายงานที่จัดทำโดยระบบ ซึ่งในกรณีนี้ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่จัดทำรายงานดังกล่าวนั้นอาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ ในบางกรณีผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้วางแผนที่จะฟังก์ชันการควบคุมสำหรับรายงานที่จัดทำโดยระบบและวางแผนที่จะทดสอบข้อมูลนำเข้าและข้อมูลผลลัพธ์ของรายงานดังกล่าวโดยตรงแทน ซึ่งในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีอาจไม่ระบุว่าระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องอาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากเทคโนโลยีสารสนเทศ

การปรับให้เหมาะสม

ก170. ขอบเขตของความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งรวมถึงขอบเขตของการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ จะแตกต่างกันไปตามลักษณะและสถานการณ์ของกิจการและสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ รวมทั้งขึ้นอยู่กับลักษณะและขอบเขตของการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้ จำนวนระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศจะแตกต่างกันไปตามปัจจัยดังกล่าวด้วย

#### ตัวอย่าง

- กิจการที่ใช้ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์และไม่สามารถเข้าถึงรหัสโปรแกรมต้นฉบับเพื่อทำการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมใดๆ ได้ ก็ไม่น่ามีกระบวนการสำหรับการเปลี่ยนแปลง



โปรแกรม แต่อาจมีกระบวนการหรือวิธีปฏิบัติที่ใช้ในการตั้งค่าซอฟต์แวร์เหล่านั้น (เช่น ฝังบัญชี พารามิเตอร์ หรือระดับที่ยอมรับได้) นอกจากนี้ กิจกรรมอาจมีกระบวนการหรือวิธีปฏิบัติที่จัดการกับการเข้าถึงระบบงาน (เช่น สิทธิการเข้าถึงระดับผู้ดูแลระบบ ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์) ในสถานการณ์ดังกล่าว กิจกรรมไม่น่าจะมีหรือไม่จำเป็นต้องมีการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่เป็นทางการ

- ในทางตรงกันข้าม กิจกรรมที่มีขนาดใหญ่อาจพึ่งพิงเทคโนโลยีสารสนเทศอย่างมากและสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศอาจเกี่ยวข้องกับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศหลายระบบ และกระบวนการในการจัดการสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศอาจมีความซับซ้อน (เช่น มีแผนกเทคโนโลยีสารสนเทศซึ่งพัฒนาและปฏิบัติงานด้านการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมและจัดการสิทธิสำหรับการเข้าถึงด้านต่าง ๆ) ซึ่งรวมถึงการใช้การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่เป็นทางการสำหรับกระบวนการทางเทคโนโลยีสารสนเทศ
- เมื่อผู้บริหารไม่ได้พึ่งพิงการควบคุมโดยอัตโนมัติหรือการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศในการประมวลผลรายการหรือเก็บรักษาข้อมูล และผู้สอบบัญชีไม่ได้ระบุการควบคุมโดยอัตโนมัติหรือการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศอื่น (หรือการควบคุมที่ขึ้นอยู่กับการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ) ผู้สอบบัญชีอาจวางแผนที่จะทดสอบโดยตรงไปยังสารสนเทศที่กิจกรรมผลิตออกมาโดยใช้เทคโนโลยีสารสนเทศและอาจไม่ระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ
- เมื่อผู้บริหารพึ่งพิงระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศในการประมวลผลหรือเก็บรักษาข้อมูล และข้อมูลมีจำนวนมาก รวมทั้งผู้บริหารพึ่งพิงระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศในการทำงานของการควบคุมโดยอัตโนมัติต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีได้ระบุไว้เช่นกัน ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศนั้นอาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

ก171. เมื่อสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศมีความซับซ้อนมากขึ้น การระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ การกำหนดความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง และการระบุการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ มีแนวโน้มที่จะต้องอาศัยการมีส่วนร่วมของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่มีทักษะความเชี่ยวชาญทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ การมีส่วนร่วมดังกล่าวน่าจะมีผลจำเป็นและอาจต้องมีส่วนร่วมอย่างมากสำหรับสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่ซับซ้อน

การระบุด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

ก172. ด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ ครอบคลุมถึง เครือข่าย ระบบปฏิบัติการและฐานข้อมูล และในบางสถานการณ์รวมถึงการเชื่อมต่อระหว่างระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศต่างๆ โดยปกติแล้วผู้สอบบัญชีจะไม่ระบุด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศหากผู้สอบบัญชีไม่ได้ระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ แต่หากผู้สอบบัญชีได้ระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ ผู้สอบบัญชีมีแนวโน้มที่จะระบุด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศด้วย (เช่น ฐานข้อมูล ระบบปฏิบัติการ เครือข่าย) เนื่องจากด้านอื่นดังกล่าวสนับสนุนและทำงานร่วมกับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ระบุไว้

การระบุความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศและการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 26(ค))

**ภาคผนวก 6** กล่าวถึงข้อพิจารณาสำหรับการทำความเข้าใจการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ

ก173. ในการระบุความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงลักษณะของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ระบุไว้หรือด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศและเหตุผลที่ทำให้สิ่งเหล่านั้นอาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ สำหรับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ระบุไว้บางระบบหรือด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศบางด้าน ผู้สอบบัญชีอาจระบุความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการเข้าถึงโดยไม่ได้รับอนุญาตหรือการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมโดยไม่ได้รับอนุญาต รวมทั้งความเสี่ยงจากการเปลี่ยนแปลงข้อมูลที่ไม่เหมาะสม (เช่น ความเสี่ยงจากการเปลี่ยนแปลงข้อมูลที่ไม่เหมาะสมโดยการเข้าถึงฐานข้อมูลโดยตรงหรือความสามารถในการแก้ไขบิดเบือนสารสนเทศโดยตรง)

ก174. ระดับและลักษณะของความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องมีความหลากหลาย ขึ้นอยู่กับลักษณะและคุณลักษณะของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ระบุไว้และด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ความเสี่ยงด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องอาจเกิดขึ้นเมื่อกิจการใช้ผู้ให้บริการภายนอกหรือภายในสำหรับด้านต่างๆ ของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่ระบุไว้ (เช่น การจ้างบุคคลที่สามให้เป็นที่ตั้งของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศหรือการใช้ศูนย์บริการร่วมเพื่อจัดการกระบวนการทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศในกลุ่มกิจการ) นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจระบุความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับความมั่นคงปลอดภัยทางไซเบอร์ มีความเป็นไปได้มากที่จะมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในระดับที่สูงขึ้นเมื่อปริมาณการใช้

หรือความซับซ้อนของการควบคุมระบบงานโดยอัตโนมัติเพิ่มมากขึ้นและผู้บริหารพึงพิงการควบคุมเหล่านั้นมากขึ้นเพื่อให้มีการประมวลผลรายการที่มีประสิทธิภาพหรือการรักษาไว้ซึ่งคุณภาพของสารสนเทศอย่างมีประสิทธิภาพ

การประเมินการออกแบบ และการพิจารณาการนำไปปฏิบัติของการควบคุมที่ระบุไว้ในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26(ง))

ก175. การประเมินการออกแบบการควบคุมที่ระบุไว้เกี่ยวข้องกับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าการควบคุม ไม่ว่าจะเป็แต่ละการควบคุมหรือเป็นการควบคุมที่ใช้ร่วมกับการควบคุมอื่นสามารถป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ (ซึ่งคือ วัตถุประสงค์การควบคุม)

ก176. ผู้สอบบัญชีพิจารณาการนำการควบคุมที่ระบุไว้ไปปฏิบัติโดยการหาหลักฐานเพื่อพิสูจน์ว่ามี การควบคุมอยู่จริงและกิจการปฏิบัติตามการควบคุมนั้นอยู่ การประเมินการนำการควบคุมไปปฏิบัติของผู้สอบบัญชีมีประโยชน์น้อยมากหากการควบคุมนั้นไม่ได้รับการออกแบบอย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงพิจารณาการออกแบบการควบคุมก่อน การออกแบบการควบคุมที่ไม่เหมาะสมอาจนำไปสู่ข้อบกพร่องของการควบคุม

ก177. วิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการออกแบบและการนำไปปฏิบัติของการควบคุมที่ระบุไว้ในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมอาจรวมถึง

- การสอบถามบุคลากรในกิจการ
- การสังเกตการณ์การนำการควบคุมไปปฏิบัติ
- การตรวจสอบเอกสารและรายงาน

อย่างไรก็ตาม การสอบถามเพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอสำหรับการประเมินความเสี่ยง

ก178. ผู้สอบบัญชีอาจคาดการณ์โดยอาศัยประสบการณ์จากการตรวจสอบครั้งก่อนหรืออาศัยวิธีการประเมินความเสี่ยงในงวดปัจจุบันว่า ผู้บริหารไม่ได้ออกแบบหรือนำการควบคุมไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ในกรณีเช่นนี้ วิธีการเพื่อตอบสนองต่อข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 26(ง) อาจประกอบด้วย การพิจารณาว่าการควบคุมดังกล่าวไม่ได้รับการออกแบบหรือนำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ หากผลลัพธ์ของวิธีดังกล่าวชี้ให้เห็นว่าการควบคุมได้รับการออกแบบใหม่หรือนำไปปฏิบัติแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติตามขั้นตอนในย่อหน้าที่ 26(ข)-(ง) สำหรับการควบคุมที่ออกแบบใหม่หรือนำมาปฏิบัติแล้วดังกล่าว

ก179. ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่าการควบคุมที่ได้รับการออกแบบและนำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพอาจมีความเหมาะสมในการทดสอบเพื่อนำความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมไปใช้ในการออกแบบวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ อย่างไรก็ตาม หากการควบคุมไม่ได้รับการออกแบบหรือนำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ การทดสอบการควบคุมดังกล่าวก็ไม่เป็นประโยชน์ หากผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะทดสอบการควบคุม ข้อมูลที่ได้รับเกี่ยวกับระดับที่การควบคุมสามารถ

จัดการกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เป็นข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

- ก180. การประเมินการออกแบบและการพิจารณาการนำไปปฏิบัติของการควบคุมที่ระบุไว้ในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมของกิจการนั้นไม่ถือว่าเพียงพอสำหรับการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม อย่างไรก็ตาม สำหรับการควบคุมโดยอัตโนมัติ ผู้สอบบัญชีอาจวางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการควบคุมโดยการระบุและทดสอบการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่ส่งผลให้การควบคุมโดยอัตโนมัติมีการปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ แทนการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมโดยอัตโนมัติโดยตรง การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการนำการควบคุมที่ปฏิบัติด้วยมือไปปฏิบัติในเวลาใดเวลาหนึ่งไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมนั้นสำหรับเวลาอื่น ๆ ในงวดบัญชีที่ตรวจสอบได้ การทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ซึ่งรวมถึงการทดสอบการควบคุมทางอ้อมได้อธิบายเพิ่มเติมไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>45</sup>
- ก181. หากผู้สอบบัญชีไม่ได้วางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ระบุไว้ ความเข้าใจของผู้สอบบัญชียังอาจช่วยในการออกแบบลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้อง

#### ตัวอย่าง

ผลจากวิธีการประเมินความเสี่ยงเหล่านี้อาจใช้เป็นเกณฑ์สำหรับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการเบี่ยงเบนที่เป็นไปได้ในประชากรเมื่อออกแบบการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี

*ข้อบกพร่องของการควบคุมในระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 27)*

- ก182. ในการประเมินองค์ประกอบแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการ<sup>46</sup> ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่านโยบายบางด้านของกิจการในองค์ประกอบหนึ่งไม่เหมาะสมกับลักษณะและสถานการณ์ของกิจการ การพิจารณาดังกล่าวอาจเป็นข้อบ่งชี้ที่ช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุข้อบกพร่องของการควบคุม หากผู้สอบบัญชีพบข้อบกพร่องของการควบคุม ไม่ว่าจะข้อเดียวหรือหลายข้อ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาผลกระทบของข้อบกพร่องของการควบคุมเหล่านั้นในการออกแบบวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330

<sup>45</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 8-11

<sup>46</sup> ย่อหน้าที่ 21(ข) 22(ข) 24(ค) 25(ค) และ 26(ง)

ก183. หากผู้สอบบัญชีพบข้อบกพร่องของการควบคุมข้อเดียวหรือหลายข้อ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265<sup>47</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าข้อบกพร่องแต่ละข้อหรือข้อบกพร่องหลายข้อรวมกันก่อให้เกิดข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญหรือไม่ ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพในการพิจารณาว่าข้อบกพร่องดังกล่าวถือว่าเป็นข้อบกพร่องของการควบคุมที่มีนัยสำคัญหรือไม่<sup>48</sup>

#### ตัวอย่าง

ตัวอย่างของสถานการณ์ที่อาจชี้ให้เห็นว่ามีข้อบกพร่องของการควบคุมที่มีนัยสำคัญรวมถึง

- การพบการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารระดับสูง ไม่ว่าจะมีความรุนแรงของผลกระทบเท่าใด
- กระบวนการภายในที่ไม่เพียงพอสำหรับการรายงานและการสื่อสารข้อบกพร่องที่พบจากการตรวจสอบภายใน
- ข้อบกพร่องที่ได้สื่อสารไปยังผู้บริหารแล้วแต่ไม่ได้รับการแก้ไขโดยผู้บริหารในเวลาที่เหมาะสม
- ความล้มเหลวของผู้บริหารในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ เช่น การไม่นำการควบคุมต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญไปปฏิบัติ และ
- การปรับงบการเงินที่เผยแพร่ไปแล้วย้อนหลัง

การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 28–37)

เหตุที่ผู้สอบบัญชีระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ก184. ผู้สอบบัญชีระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เพื่อให้สามารถกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่จำเป็น เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ หลักฐานดังกล่าวช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินโดยมีความเสี่ยงในการสอบบัญชีในระดับต่ำที่ยอมรับได้

ก185. ข้อมูลที่รวบรวมจากการปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่ให้เกณฑ์สำหรับการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาจากการประเมินการออกแบบของการควบคุมและการพิจารณาว่าการควบคุมได้มีการนำไปปฏิบัติตามในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมหรือไม่ ใช้

<sup>47</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 “การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ” ย่อหน้าที่ 8

<sup>48</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 ย่อหน้าที่ ก6-ก7 กำหนดข้อบ่งชี้ของข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญ และเรื่องที่จะพิจารณาในการตัดสินว่าข้อบกพร่องแต่ละข้อหรือข้อบกพร่องหลายข้อรวมกันเป็นข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญหรือไม่

เป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่สนับสนุนการประเมินความเสี่ยงได้ นอกจากนี้ หลักฐานการสอบบัญชีดังกล่าวให้เกณฑ์สำหรับผู้สอบบัญชีในการออกแบบการตอบสนองโดยรวมเพื่อจัดการกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินที่ได้ประเมินไว้ รวมถึงการออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่มีลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ได้ประเมินไว้ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330

การระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 28)

ก186. การระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจะปฏิบัติก่อนการพิจารณาถึงการควบคุมที่เกี่ยวข้อง (นั่นคือ ความเสี่ยงสืบเนื่อง) และอาศัยข้อมูลจากการพิจารณาเบื้องต้นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีความเป็นไปได้ อย่างสมเหตุสมผลที่จะเกิดขึ้นและมีสาระสำคัญหากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นเกิดขึ้น<sup>49</sup>

ก187. นอกจากนี้ การระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญให้เกณฑ์แก่ผู้สอบบัญชีในการกำหนดสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งช่วยผู้สอบบัญชีในการกำหนดประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ

สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

เหตุที่ผู้สอบบัญชีใช้สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

ก188. ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีใช้สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เพื่อพิจารณาการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงประเภทต่าง ๆ ที่เป็นไปได้อาจเกิดขึ้น สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ซึ่งผู้สอบบัญชีได้ระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องให้ไว้ ถือว่าเป็นสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง

การใช้สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

ก189. ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีอาจเลือกใช้กลุ่มของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 190 (ก)-(ข) ด้านล่าง หรืออาจจัดกลุ่มของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในรูปแบบที่แตกต่างไปก็ได้ หากยังครอบคลุมเนื้อหาต่างๆ ทุกเรื่องตามที่กล่าวไว้ด้านล่าง ผู้สอบบัญชีอาจเลือกที่จะรวมสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการและเหตุการณ์ และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง เข้ากับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องก็ได้

<sup>49</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก15ก

ก190. สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการพิจารณาประเภทของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นอาจแบ่งออกเป็นกลุ่มดังนี้

- (ก) สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการและเหตุการณ์ และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง สำหรับรอบระยะเวลาที่ตรวจสอบ ได้แก่
- (1) การเกิดขึ้นจริง — รายการและเหตุการณ์ที่ถูกบันทึกหรือเปิดเผยข้อมูลนั้นเกิดขึ้นจริง และรายการและเหตุการณ์นั้นเกี่ยวข้องกับกิจการ
  - (2) ความครบถ้วน — รายการและเหตุการณ์ทุกรายการที่ควรจะบันทึกได้ถูกบันทึกและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดซึ่งควรต้องรวมในงบการเงินได้ถูกรวมไว้แล้ว
  - (3) ความถูกต้อง — จำนวนและข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องกับรายการและเหตุการณ์ที่ถูกบันทึกได้ถูกบันทึกอย่างเหมาะสม และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องได้ถูกวัดมูลค่าและอธิบายอย่างเหมาะสมแล้ว
  - (4) การตัดยอด — รายการและเหตุการณ์ได้ถูกบันทึกในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถูกต้อง
  - (5) การจัดประเภทรายการ — รายการและเหตุการณ์ได้ถูกบันทึกในบัญชีที่เหมาะสม
  - (6) การแสดงรายการ — รายการและเหตุการณ์ได้รวมกันหรือแยกย่อยอย่างเหมาะสมและอธิบายอย่างชัดเจน และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีความเหมาะสมและสามารถเข้าใจได้ในบริบทของข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- (ข) สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลา ได้แก่
- (1) ความมีอยู่จริง — สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น มีตัวตนหรือมีอยู่จริง
  - (2) กรรมสิทธิ์และข้อผูกพัน — กิจการถือหรือควบคุมสิทธิในสินทรัพย์ และมีหนี้สินที่กิจการมีข้อผูกพัน
  - (3) ความครบถ้วน — สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นทั้งหมดที่ควรบันทึกได้ถูกบันทึก และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งควรต้องรวมในงบการเงินได้ถูกรวมไว้แล้ว
  - (4) ความถูกต้อง การแสดงมูลค่า และการปันส่วน — สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นที่รวมอยู่ในงบการเงินแสดงด้วยจำนวนที่เหมาะสม และผลจากการปรับมูลค่าหรือการปรับปรุงการปันส่วนได้ถูกบันทึกอย่างเหมาะสม และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีการวัดมูลค่าและได้อธิบายอย่างเหมาะสมแล้ว
  - (5) การจัดประเภทรายการ — สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นได้ถูกบันทึกในบัญชีที่เหมาะสม

- (6) การแสดงรายการ — สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นได้รวมกันหรือแยกย่อยอย่างเหมาะสมและอธิบายอย่างชัดเจน และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีความเหมาะสมและสามารถเข้าใจได้ในบริบทของข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ก191. ผู้สอบบัญชีอาจใช้สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ก190(ก)-(ข) ข้างต้น (ซึ่งปรับเปลี่ยนได้ตามความเหมาะสม) ในการพิจารณาประเภทต่างๆ ของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นในการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับประเภทของรายการ เหตุการณ์ หรือยอดคงเหลือทางบัญชีที่บันทึกไว้

#### ตัวอย่าง

ตัวอย่างในการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว คือ กรณีที่แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกำหนดให้กิจการต้องอธิบายถึงผลกระทบของความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากเครื่องมือทางการเงิน ซึ่งรวมถึงการเปิดเผยว่าความเสี่ยงนั้นเกิดขึ้นได้อย่างไร; วัตถุประสงค์ นโยบาย และกระบวนการในการบริหารความเสี่ยง; และวิธีที่ใช้ในการวัดมูลค่าความเสี่ยง

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก192. เมื่อผู้บริหารให้การรับรองเกี่ยวกับงบการเงินของหน่วยงานภาครัฐ นอกเหนือจากสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ก190(ก)-(ข) ผู้บริหารอาจต้องให้การรับรองว่ารายการและเหตุการณ์เป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับหรือกฎระเบียบอื่น สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ดังกล่าวอาจอยู่ภายใต้ขอบเขตของการตรวจสอบงบการเงินของหน่วยงานภาครัฐด้วยเช่นกัน

ความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 28(ก) และ 30)

เหตุที่ผู้สอบบัญชีระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงิน

ก193. ผู้สอบบัญชีระบุความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินเพื่อพิจารณาว่าความเสี่ยงนั้นส่งผลกระทบต่อผู้ใช้งบการเงินซึ่งจะทำให้ผู้สอบบัญชีอาจต้องใช้วิธีการตอบสนองโดยรวมต่อความเสี่ยงดังกล่าวตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>50</sup>

ก194. นอกจากนี้ ความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินอาจกระทบต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในแต่ละเรื่อง ซึ่งการระบุความเสี่ยงดังกล่าวอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้และในการออกแบบวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองกับความเสี่ยงที่ระบุไว้ด้วย

<sup>50</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 5



การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงิน

ก195. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงิน หมายถึง ความเสี่ยงที่แผ่กระจายไปในงบการเงินโดยรวม และมีแนวโน้มที่จะกระทบต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในหลายๆ เรื่อง ความเสี่ยงเหล่านี้โดยลักษณะแล้วจะไม่ได้กระทบเฉพาะสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เรื่องใดเรื่องหนึ่งในระดับของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล (เช่น ความเสี่ยงจากการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหาร) แต่ความเสี่ยงเหล่านี้แสดงถึงสถานการณ์ที่อาจเพิ่มความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ อย่างไรก็ตาม การประเมินของผู้สอบบัญชีว่าความเสี่ยงที่ระบุไว้มีลักษณะแผ่กระจายในงบการเงินโดยรวมจะสนับสนุนการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินของผู้สอบบัญชี ในบางกรณี สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หลายเรื่องอาจถูกระบุว่ามีโอกาสได้รับผลกระทบจากความเสี่ยงและอาจกระทบต่อการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ด้วย

#### ตัวอย่าง

กิจการประสบปัญหาขาดทุนจากการดำเนินงานและสภาพคล่อง และต้องพึ่งพาแหล่งเงินทุน ซึ่งยังไม่มีความแน่นอน ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องทำให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงิน ในกรณีนี้ อาจต้องใช้เกณฑ์การชำระบัญชีในการปฏิบัติตามแม่บทการบัญชี ซึ่งน่าจะมีผลกระทบต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ทั้งหมดอย่างแผ่กระจาย

ก196. การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินโดยผู้สอบบัญชี ได้รับอิทธิพลมาจากความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของกิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุม กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการและกระบวนการที่กิจการใช้ในการติดตามผลระบบการควบคุมภายใน และ

- ผลของการประเมินที่เกี่ยวข้องตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 21(ข), 22(ข), 24(ค) และ 25(ค) และ
- ข้อบกพร่องของการควบคุมที่ได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 27

โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ความเสี่ยงในระดับของงบการเงินอาจเกิดจากข้อบกพร่องของสภาพแวดล้อมการควบคุมหรือจากเหตุการณ์หรือเงื่อนไขภายนอก เช่น สภาวะเศรษฐกิจที่ถดถอย เป็นต้น

ก197. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต อาจเกี่ยวข้องเป็นอย่างมากกับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงิน

#### ตัวอย่าง

ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งความเข้าใจโดยการสอบถามผู้บริหารว่างบการเงินของกิจการจะนำไปใช้ในการหารือกับผู้ให้กู้เพื่อจัดหาแหล่งเงินทุนเพิ่มเติมสำหรับการรักษาเงินทุนหมุนเวียนของกิจการ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาได้ว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงมีโอกาสเพิ่มขึ้นมาก อันเนื่องมาจากปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตซึ่งมีผลกระทบต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง (นั่นคือ โอกาสที่งบการเงินที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเนื่องจากความเสี่ยงในการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต เช่น การแสดงสินทรัพย์และรายได้ที่สูงเกินไป และการแสดงหนี้สินและค่าใช้จ่ายที่ต่ำเกินไป เพื่อให้มั่นใจว่าจะได้รับแหล่งเงินทุน)

ก198. ความเข้าใจและการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุมและองค์ประกอบอื่นในระบบการควบคุมภายในอาจทำให้ผู้สอบบัญชีตั้งข้อสงสัยเกี่ยวกับความสามารถที่จะได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นหรือใช้เป็นสาเหตุของการถอนตัวจากการเป็นผู้สอบบัญชี ในกรณีที่การถอนตัวนั้นเป็นไปได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

#### ตัวอย่าง

- จากผลของการประเมินสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการ ผู้สอบบัญชีมีความสงสัยเกี่ยวกับความซื่อสัตย์ของผู้บริหารของกิจการ ซึ่งอาจมีผลร้ายแรงถึงขั้นทำให้ผู้สอบบัญชีสรุปว่าความเสี่ยงที่ผู้บริหารเจตนาเสนองบการเงินอย่างไม่ถูกต้อง ส่งผลให้ไม่สามารถปฏิบัติตามงานสอบบัญชีได้
- จากผลของการประเมินระบบสารสนเทศและการสื่อสารของกิจการ ผู้สอบบัญชีพิจารณาได้ว่าการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศไม่ได้รับการจัดการที่ดีและการกำกับดูแลจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลในเรื่องดังกล่าวก็มีจำกัด ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีข้อสงสัยอย่างมากเกี่ยวกับสภาพและความน่าเชื่อถือของบันทึกทางบัญชีของกิจการ ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้สอบบัญชีอาจประเมินว่าไม่น่าจะสามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมเพียงพอที่จะสนับสนุนการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขต่องบการเงินได้

ก199. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)<sup>51</sup> มีข้อกำหนดและให้แนวทางในการประเมินถึงความจำเป็นสำหรับผู้สอบบัญชีที่ต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงความเห็น หรือในบางกรณี อาจถอนตัวจากงานตรวจสอบกิจการหากการถอนตัวสามารถทำได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

<sup>51</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก200. สำหรับการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐ การระบุความเสี่ยงในระดับของงบการเงินอาจต้องพิจารณาเรื่องที่สัมพันธ์กับสภาพแวดล้อมทางการเมือง ส่วนได้เสียสาธารณะและความอ่อนไหวของโครงการด้วย

ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 28(ข))

ภาคผนวก 2 ให้ตัวอย่างเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือเงื่อนไข (ในบริบทของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง) ที่อาจบ่งชี้ถึงโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจมีสาระสำคัญ

ก201. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ไม่แพร่กระจายไปในงบการเงินเป็นความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องและประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 29)

เหตุที่ต้องกำหนดสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องและประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ

ก202. การกำหนดสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องและประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ ให้เกณฑ์สำหรับขอบเขตการทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบสารสนเทศของกิจการที่จำเป็นต้องได้มาตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 25(ก) ความเข้าใจนี้อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (ดูย่อหน้าที่ ก86)

เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

ก203. ผู้สอบบัญชีอาจใช้เทคนิคอัตโนมัติในการช่วยระบุประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ

ตัวอย่าง

- ผู้สอบบัญชีอาจวิเคราะห์ประชากรทั้งหมดของรายการต่าง ๆ โดยใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติเพื่อทำความเข้าใจลักษณะ แหล่งข้อมูล ขนาด และปริมาณของประชากร ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจใช้เทคนิคอัตโนมัติและพบว่าบัญชีที่มียอดคงเหลือเป็นศูนย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีประกอบไปด้วยรายการค้าและรายการในสมุดรายวันหลายรายการที่หักกลบกันในช่วงรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งชี้ให้เห็นว่ายอดคงเหลือทางบัญชีหรือประเภทของรายการบัญชีดังกล่าวอาจมีนัยสำคัญ (เช่น บัญชีเงินเดือนที่ใช้ตั้งพัก

รายการและโอนออกไปบัญชีอื่นภายหลัง) บัญชีเงินเดือนที่ใช้พักรายการค้างดังกล่าวยังอาจแสดงให้เห็นถึงการเบิกคืนค่าใช้จ่ายให้กับผู้บริหาร (และพนักงานอื่น) ซึ่งอาจเป็นการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญเนื่องจากการจ่ายให้กับกิจการหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน

- การวิเคราะห์ทางเดินของรายการค้าสำหรับรายได้ทั้งหมดอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีระบุประเภทของรายการบัญชีที่มีนัยสำคัญได้ง่ายขึ้น จากเดิมไม่เคยดูธุรกรรมมาก่อน

#### การเปิดเผยข้อมูลที่อาจมีนัยสำคัญ

ก204. การเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญมีทั้งการเปิดเผยข้อมูลเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพซึ่งมีสิ่ง que ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องหนึ่งเรื่องหรือมากกว่า ตัวอย่างของการเปิดเผยข้อมูลที่มีลักษณะเชิงคุณภาพและอาจมีสิ่ง que ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่ามีนัยสำคัญ ได้แก่การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ

- สภาพคล่องและเงื่อนไขของเงินกู้ยืมของกิจการที่อยู่ใต้อาการกดดันทางการเงิน
- เหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งนำไปสู่การรับรู้ขาดทุนจากการด้อยค่า
- แหล่งที่สำคัญของความไม่แน่นอนในการประมาณการ ซึ่งรวมถึงข้อสมมติเกี่ยวกับอนาคต
- ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่นตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เช่น ในกรณีที่ข้อกำหนดใหม่ด้านการรายงานทางการเงินน่าจะมีผลกระทบที่มีนัยสำคัญต่อฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ
- ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ซึ่งรวมถึงข้อมูลเกี่ยวกับวิธีที่ใช้ในการกำหนดจำนวนที่รับรู้ในงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง
- บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันและรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- การวิเคราะห์ความอ่อนไหว ซึ่งรวมถึงผลกระทบเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงข้อสมมติที่ใช้ในเทคนิคการวัดมูลค่าของกิจการ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจถึงความไม่แน่นอนของการวัดมูลค่าสำหรับจำนวนที่บันทึกหรือเปิดเผยไว้

การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 31-33)

การประเมินโอกาสที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 31)

เหตุที่ผู้สอบบัญชีประเมินโอกาสที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

- ก205. ผู้สอบบัญชีประเมินโอกาสที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุไว้ เนื่องจากความมีนัยสำคัญของผลโดยรวมของโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้น เป็นตัวกำหนดว่าความเสี่ยงที่ประเมินไว้อยู่ส่วนใดบนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีในการออกแบบวิธีการในการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงนั้น
- ก206. การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุไว้ ช่วยให้ผู้สอบบัญชีกำหนดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญได้ ผู้สอบบัญชีกำหนดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญเนื่องจากจำเป็นต้องปฏิบัติตามวิธีการตอบสนองเป็นการเฉพาะต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญดังกล่าวตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นๆ
- ก207. ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องมีอิทธิพลต่อการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับโอกาสที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุไว้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ยิ่งประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลมีโอกาสในการเกิดความเสียหายจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงมากขึ้น การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องก็น่าจะยิ่งอยู่ในระดับที่สูงขึ้นด้วย การพิจารณาระดับที่ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องมีผลต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ได้อย่างเหมาะสม และช่วยในการออกแบบการตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าวได้อย่างแม่นยำมากขึ้นด้วย

#### ระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง

- ก208. ในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการกำหนดความมีนัยสำคัญของผลโดยรวมของโอกาสที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง
- ก209. ความเสี่ยงสืบเนื่องที่ผู้สอบบัญชีประเมินเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญใดในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ สะท้อนถึงการใช้ดุลยพินิจในการระบุช่วง (จากระดับต่ำไปจนถึงระดับสูง) ที่อยู่บนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง การใช้ดุลยพินิจว่าความเสี่ยงสืบเนื่องควรได้รับการประเมินไว้ในช่วงใดบนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่องนั้นอาจแตกต่างกันไปตามลักษณะ ขนาด และความซับซ้อนของกิจการ และคำนึงถึงโอกาสที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง รวมทั้งคำนึงถึงปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องด้วย

- ก210. ในการพิจารณาโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ผู้สอบบัญชีพิจารณาความเป็นไปได้ที่อาจเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง โดยอาศัยการพิจารณาปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องต่าง ๆ
- ก211. ในการพิจารณาขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ผู้สอบบัญชีพิจารณาทั้งแง่มุมเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพสำหรับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เป็นไปได้ (กล่าวคือ การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ต่าง ๆ เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล อาจถูกตัดสินว่ามีสาระสำคัญโดยพิจารณาจากขนาด ลักษณะ หรือสถานการณ์)
- ก212. ผู้สอบบัญชีใช้ความมีนัยสำคัญของผลโดยรวมของโอกาสที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เป็นไปได้ในการกำหนดว่าความเสี่ยงสืบเนื่องได้รับการประเมินให้อยู่ที่ใดบนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง (นั่นคือ ช่วง) ยิ่งผลโดยรวมของโอกาสที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบมีระดับที่สูงขึ้น การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องก็จะสูงขึ้นตามไปด้วย ถ้าผลโดยรวมของโอกาสที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบมีระดับต่ำลง การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องก็จะอยู่ในระดับต่ำลงด้วย
- ก213. สำหรับความเสี่ยงที่ถูกประเมินให้อยู่ในระดับสูงบนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง ไม่ได้หมายความว่าทั้งขนาดของผลกระทบและโอกาสที่จะเกิดจำเป็นต้องถูกประเมินในระดับสูงด้วย แต่เป็นจุดที่ขนาดของผลกระทบตัดกับโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงบนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่องต่างหากที่เป็นตัวกำหนดว่าความเสี่ยงสืบเนื่องที่ประเมินไว้จะอยู่ในระดับที่สูงหรือต่ำบนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับสูงอาจเกิดจากผลโดยรวมที่แตกต่างของโอกาสที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบ ตัวอย่างเช่น การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับค่อนข้างสูงอาจเป็นผลมาจากโอกาสที่จะเกิดอยู่ในระดับค่อนข้างต่ำแต่ขนาดของผลกระทบอยู่ในระดับที่สูงมากก็ได้
- ก214. เพื่อให้สามารถพัฒนากลยุทธ์ที่เหมาะสมสำหรับการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่าง ๆ ให้อยู่ในกลุ่มต่าง ๆ บนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง โดยขึ้นอยู่กับผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง กลุ่มเหล่านี้อาจถูกเรียกได้หลายแบบ ไม่ว่าจะเป็นใช้วิธีการใดในการจัดกลุ่ม การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของผู้สอบบัญชีถือว่าเหมาะสมหากการออกแบบและการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ตอบสนองอย่างเหมาะสมกับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและเหตุผลในการประเมินอย่างนั้น

การแผ่กระจายของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 31(ข))

- ก215. ในการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูล

ที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญบางเรื่องเกี่ยวข้องกับการแผ่กระจายในงบการเงินในภาพรวมและมีโอกาสเกิดผลกระทบกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หลายเรื่อง ซึ่งในกรณีนี้ ผู้สอบบัญชีอาจปรับปรุงการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงิน

- ก216. ในสถานการณ์ที่ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญถูกระบุให้เป็นความเสี่ยงในระดับของงบการเงินเนื่องจากมีผลกระทบที่แผ่กระจายต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หลายเรื่อง และสามารถระบุผลกระทบต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้บางเรื่องเป็นการเฉพาะได้ ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงความเสี่ยงเหล่านั้นในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ด้วย

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

- ก217. ในการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีหน่วยงานภาครัฐอาจพิจารณาถึงความซับซ้อนของข้อบังคับและคำสั่งต่างๆ และความเสี่ยงจากการไม่ปฏิบัติตามกฎระเบียบต่างๆ

ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 32)

เหตุที่ต้องกำหนดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญและผลกระทบกับการสอบบัญชี

- ก218. การกำหนดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญช่วยให้ผู้สอบบัญชีให้ความสนใจมากขึ้นต่อความเสี่ยงที่อยู่ในช่วงบนของระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง โดยการปฏิบัติการตอบสนองที่จำเป็นในบางเรื่อง เช่น
- ผู้สอบบัญชีต้องระบุการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญตามที่กล่าวถึงในย่อหน้า 26(ก)(1) โดยจะต้องประเมินการควบคุมนั้นว่าออกแบบมาอย่างมีประสิทธิภาพและนำไปปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้า 26(ง) หรือไม่
  - มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 กำหนดให้ทดสอบการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญโดยต้องทดสอบในงวดปัจจุบัน (หากผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะพึ่งพาความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม) และกำหนดให้ต้องมีการวางแผนและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุไว้เป็นการเฉพาะด้วย<sup>52</sup>
  - มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือมากขึ้นเมื่อการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีปรากฏว่าความเสี่ยงอยู่ในระดับที่สูงขึ้น<sup>53</sup>

<sup>52</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 15 และ 21

<sup>53</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 7(ข)

- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) กำหนดให้ต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้<sup>54</sup>
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีคำนึงถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญเมื่อกำหนดเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี ซึ่งเรื่องดังกล่าวอาจเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ<sup>55</sup>
- การสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบในเวลาที่เหมาะสมโดยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในขั้นตอนต่างๆ ที่เหมาะสม ทำให้สามารถแก้ปัญหาในเรื่องที่สำคัญต่างๆ (ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ) ได้ในเวลาที่เหมาะสมและเป็นที่ยอมรับของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในหรือก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี<sup>56</sup>
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องมีส่วนร่วมมากขึ้นถ้าความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญเป็นความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกิจการภายในกลุ่ม และกำหนดให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องกำหนดงานที่ต้องทำสำหรับกิจการภายในกลุ่มโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม<sup>57</sup>

#### การกำหนดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

- ก219. ในการกำหนดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีอาจเริ่มจากการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ว่าอยู่ในระดับค่อนข้างสูงบนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง เพื่อหาเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาว่าความเสี่ยงใดอาจอยู่ใกล้กับส่วนบนสุดของระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง การอยู่ในระดับที่ใกล้กับส่วนบนสุดของระดับความเสี่ยงสืบเนื่องนั้นอาจไม่เหมือนกันในกิจการแต่ละกิจการ และอาจไม่จำเป็นต้องเหมือนกันสำหรับงวดระยะเวลาบัญชีที่ต่างกันแม้สำหรับกิจการเดียวกัน เรื่องดังกล่าวขึ้นอยู่กับลักษณะและสถานการณ์ของกิจการที่ความเสี่ยงได้รับประเมินนั้นอยู่
- ก220. การกำหนดว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ใด อยู่ในระดับที่ใกล้กับส่วนบนสุดของระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง (ซึ่งก็จะถือว่าเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ) เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ เว้นเสียแต่ว่าความเสี่ยงที่เกิดขึ้นถูกจัดประเภทเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ให้ข้อกำหนดและแนวทางเพิ่มเติมในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต<sup>58</sup>

<sup>54</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 15

<sup>55</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 9

<sup>56</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ย่อหน้าที่ 17 และ ก19

<sup>57</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ย่อหน้าที่ 30 และ 31

<sup>58</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 26-28



## ตัวอย่าง

- โดยปกติแล้ว เงินสดในซูเปอร์มาร์เก็ตค้าปลีกจะถูกกำหนดให้เป็นบัญชีที่มีโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระดับสูง (เนื่องจากมีความเสี่ยงที่เงินสดอาจถูกยกยอก) อย่างไรก็ตาม ขนาดของผลกระทบที่จะเกิดขึ้นมักอยู่ในระดับต่ำ (เนื่องจากเงินสดคงเหลือในซูเปอร์มาร์เก็ตมีจำนวนน้อย) ผลโดยรวมของสองปัจจัยนี้ที่มีผลกระทบต่อระดับของความเสี่ยงสืบเนื่องจึงไม่น่าจะทำให้การมีอยู่จริงของเงินสดถูกกำหนดให้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ
- กิจกรรมอยู่ในช่วงของการเจรจาต่อรองขายส่วนงานธุรกิจ ผู้สอบบัญชีพิจารณาผลกระทบของการต่อค่าของค่าความนิยมและอาจประเมินว่ามีโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระดับสูงและขนาดของผลกระทบก็อยู่ในระดับสูงด้วยเนื่องจากผลกระทบของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจ ความไม่แน่นอนและโอกาสในการเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร หรือปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่น ๆ เรื่องดังกล่าวจึงทำให้การต่อค่าของค่าความนิยมถูกกำหนดให้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

ก221. ในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง ผู้สอบบัญชีพิจารณาผลกระทบที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องต่างๆ ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องที่อยู่ในระดับต่ำจะส่งผลให้ความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้อยู่ในระดับต่ำด้วย ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้รับการประเมินว่ามีความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับสูงและอาจส่งผลให้ถูกกำหนดเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญนั้น อาจเกิดจากสาเหตุ ดังนี้

- รายการที่มีวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่ยอมรับได้หลายวิธีซึ่งเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจ
- การประมาณการทางบัญชีที่มีความไม่แน่นอนในการประมาณสูง หรือใช้แบบจำลองที่ซับซ้อน
- ความซับซ้อนในการจัดเก็บข้อมูลและการประมวลผลที่สนับสนุนยอดคงเหลือทางบัญชี
- ยอดคงเหลือทางบัญชีหรือการเปิดเผยข้อมูลเชิงปริมาณที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณที่มีความซับซ้อน
- หลักการบัญชีที่อาจมีการตีความได้หลากหลาย
- การเปลี่ยนแปลงทางธุรกิจของกิจการซึ่งต้องมีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีตามมาด้วย เช่น การควบรวมกิจการและการซื้อธุรกิจ

ความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 33)

เหตุที่ต้องระบุความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

ก222. เนื่องจากลักษณะของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและกิจกรรมการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงนั้น ในบางสถานการณ์ วิธีเดียวที่จะช่วยให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอคือการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ดังนั้น ผู้สอบบัญชีต้องระบุความเสี่ยงดังกล่าวเนื่องจากมีผลกระทบต่อการออกแบบและการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

ก223. นอกจากนี้ ย่อหน้าที่ 26(ก)(3) กำหนดให้ระบุถึงการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เนื่องจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>59</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติการทดสอบการควบคุมสำหรับการควบคุมดังกล่าว

การกำหนดความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

ก224. เมื่อรายการทางธุรกิจที่เกิดขึ้นเป็นประจำใช้การประมวลผลอัตโนมัติอย่างมากโดยที่มีความเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานด้วยมือเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีเลย อาจเป็นไปได้ที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวจะเพียงพอต่อการตอบสนองต่อความเสี่ยง กรณีนี้อาจเกิดจากสถานการณ์ที่กิจการมีข้อมูลจำนวนมากที่เริ่มทำรายการ บันทึก ประมวลผล หรือรายงานในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์เท่านั้น เช่น ในระบบสารสนเทศซึ่งมีการบูรณาการระหว่างระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศต่างๆ ในระดับสูง ในกรณีเช่นนี้

- หลักฐานการสอบบัญชีอาจอยู่ในรูปแบบของอิเล็กทรอนิกส์เท่านั้น และความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีมักขึ้นอยู่กับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้องและความครบถ้วน
- โอกาสที่จะทำรายการหรือเปลี่ยนแปลงข้อมูลอย่างไม่เหมาะสมและไม่ถูกตรวจพบ อาจเพิ่มมากขึ้น หากไม่ได้มีการปฏิบัติตามการควบคุมที่เหมาะสมอย่างมีประสิทธิภาพ

<sup>59</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 8

## ตัวอย่าง

การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับรายได้สำหรับธุรกิจ โทรคมนาคมจากการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวมักไม่ค่อยเป็นไปได้ เนื่องจากหลักฐานของกิจกรรมการโทรหรือการใช้ข้อมูลต่างๆ ไม่ได้อยู่ในรูปแบบที่มองเห็นได้ด้วยตา ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงมักทดสอบการควบคุมมากมายเพื่อช่วยระบุว่าข้อมูลเกี่ยวกับการเริ่มและสิ้นสุดการโทรและการใช้ข้อมูลต่างๆ ถูกรวบรวม (เช่น จำนวนนาที่ของการโทรหรือปริมาณของการดาวน์โหลดข้อมูล) และบันทึกอย่างถูกต้องในระบบการแจ้งหนี้ของกิจการ

ก225. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) ให้แนวทางเพิ่มเติมเกี่ยวกับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีซึ่งการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ<sup>60</sup> ในการประมาณการทางบัญชี เรื่องดังกล่าวอาจไม่ถูกจำกัดอยู่แค่การประมวลผลอัตโนมัติแต่อาจมีการใช้แบบจำลองที่ซับซ้อนด้วย

การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 34)

ก226. แผนของผู้สอบบัญชีในการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ขึ้นอยู่กับการคาดการณ์ว่าการควบคุมกำลังทำงานอยู่มีประสิทธิภาพ และเรื่องนี้ให้เกณฑ์ในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมของผู้สอบบัญชี การคาดการณ์ในขั้นต้นของประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมขึ้นอยู่กับการประเมินของผู้สอบบัญชีในเรื่องการออกแบบการควบคุมและการนำการควบคุมที่ระบุในกิจกรรมการควบคุมไปปฏิบัติ เมื่อผู้สอบบัญชีทดสอบประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ผู้สอบบัญชีจะสามารถยืนยันการคาดการณ์ในขั้นต้นเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมดังกล่าวได้ ถ้าการควบคุมไม่มีประสิทธิภาพตามที่การคาดการณ์ไว้ตอนเริ่มแรก ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องปรับปรุงการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 37

ก227. การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมอาจสามารถทำได้ในหลายรูปแบบ ขึ้นอยู่กับเทคนิคหรือวิธีการที่ผู้สอบบัญชีต้องการ และอาจแสดงได้ในรูปแบบที่แตกต่างกัน

ก228. ถ้าผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม อาจจำเป็นที่จะต้องทดสอบการควบคุมหลายด้านร่วมกันเพื่อยืนยันการคาดการณ์ของผู้สอบบัญชีว่าการควบคุมมีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีอาจวางแผนที่จะทดสอบการควบคุมทั้งทางตรงและทางอ้อม ซึ่งรวมถึงการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ หากทำเช่นนั้น ผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงผลกระทบที่คาดไว้โดยรวมของการควบคุมทั้งสองด้าน เมื่อประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในกรณีที่มีการควบคุมที่จะถูกทดสอบไม่สามารถตอบสนองต่อความเสี่ยงสืบเนื่องได้ทั้งหมด ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงผลกระทบดังกล่าวในการออกแบบวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่จะช่วยลดระดับความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้

<sup>60</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก87-ก89

ก229. เมื่อผู้สอบบัญชีวางแผนทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมโดยอัตโนมัติ ผู้สอบบัญชีอาจวางแผนที่จะทดสอบประสิทธิภาพของการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศซึ่งสนับสนุนการทำงานของควบคุมโดยอัตโนมัติด้วยเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ และเพื่อให้เกณฑ์สำหรับการคาดการณ์ของผู้สอบบัญชีว่าการควบคุมโดยอัตโนมัติมีการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพตลอดทั้งรอบระยะเวลา เมื่อผู้สอบบัญชีคาดว่า การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องไม่มีประสิทธิภาพ การประเมินนี้อาจมีผลต่อการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ของผู้สอบบัญชี และวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมอาจจำเป็นต้องรวมถึงการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ แนวทางเพิ่มเติมเกี่ยวกับวิธีการที่ผู้สอบบัญชีอาจปฏิบัติในสถานการณ์เช่นนี้ได้ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>61</sup>

การประเมินหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้จากวิธีการประเมินความเสี่ยง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35)

เหตุที่ผู้สอบบัญชีประเมินหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้จากวิธีการประเมินความเสี่ยง

ก230. หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาจากวิธีการประเมินความเสี่ยงให้เกณฑ์ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งผู้สอบบัญชีสามารถนำไปใช้เป็นเกณฑ์ในออกแบบลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ได้ประเมินไว้ ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ดังนั้น หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาจากวิธีการประเมินความเสี่ยงจึงให้เกณฑ์ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ทั้งในระดับของงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

การประเมินหลักฐานการสอบบัญชี

ก231. หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาจากวิธีการประเมินความเสี่ยงประกอบด้วยข้อมูลทั้งที่สนับสนุนและสอดคล้องกันกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และข้อมูลที่ขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้<sup>62</sup>

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

ก232. ในการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้จากวิธีการประเมินความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าได้รับความเข้าใจที่เพียงพอเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ เพื่อให้สามารถระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ รวมทั้งมีหลักฐานใดที่ขัดแย้งซึ่งอาจชี้ให้เห็นถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

<sup>61</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ ก29-ก30

<sup>62</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ย่อหน้าที่ ก1

ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือและการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่มีความสำคัญ แต่มีสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 36)

ก233. ตามที่อธิบายในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320<sup>63</sup> ความมีสาระสำคัญและความเสี่ยงในการสอบบัญชีจะถูกพิจารณาเมื่อทำการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในประเภทรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูล การกำหนดความมีสาระสำคัญของผู้สอบบัญชีเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ และได้รับผลกระทบจากความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความต้องการข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้งบการเงิน<sup>64</sup> สำหรับวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้และย่อหน้าที่ 18 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล มีสาระสำคัญหากการละเว้นการแสดงผล การแสดงผลผิดพลาด หรือการแสดงผลที่ไม่ชัดเจนเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวอาจทำให้คาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่ามีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้ข้อมูลที่พิจารณาจากงบการเงินโดยรวม

ก234. อาจมีประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญแต่ไม่ได้ถูกกำหนดให้เป็นประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ (นั่นคือ ไม่มีการระบุสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง)

#### ตัวอย่าง

กิจการอาจมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการให้คำตอบแทนผู้บริหารระดับสูงซึ่งผู้สอบบัญชีไม่ได้ระบุว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดว่าการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวมีสาระสำคัญโดยใช้การพิจารณาในย่อหน้าที่ ก233

ก235. วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลซึ่งมีสาระสำคัญแต่ไม่ได้กำหนดว่ามีนัยสำคัญได้กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>65</sup> เมื่อประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลถูกกำหนดว่ามีนัยสำคัญตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 29 ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวจะถูกกำหนดว่าเป็นประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญสำหรับวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 18 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ด้วย

การปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 37)

ก236. ในระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจได้รับข้อมูลใหม่หรือข้อมูลอื่นที่มีความขัดแย้งอย่างมากกับข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินความเสี่ยงไว้แต่เดิม

<sup>63</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ย่อหน้าที่ ก1

<sup>64</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ย่อหน้าที่ 4

<sup>65</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 18

### ตัวอย่าง

การประเมินความเสี่ยงของกิจการอาจขึ้นอยู่กับความคาดหวังว่าการควบคุมบางอย่างมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ ในการปฏิบัติงานทดสอบการควบคุมเหล่านั้น ผู้สอบบัญชีอาจได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่ชี้ว่าการควบคุมดังกล่าวไม่มีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ ในช่วงเวลาที่ตรวจสอบ ในทางเดียวกัน ในการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ผู้สอบบัญชีอาจตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในจำนวนหรือความถี่ที่สูงกว่าตอนที่ทำการประเมินความเสี่ยงโดยผู้สอบบัญชี ในสถานการณ์เช่นนี้ การประเมินความเสี่ยงอาจไม่สะท้อนสถานการณ์ที่แท้จริงของกิจการอย่างเหมาะสมและวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่ได้วางแผนไว้อาจไม่มีประสิทธิภาพในการตรวจพบความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ ย่อหน้าที่ 16 และ 17 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ให้แนวทางเพิ่มเติมเกี่ยวกับการประเมินความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม

### เอกสารหลักฐาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 38)

- ก237. สำหรับการตรวจสอบงบการเงินในปีถัดไปของลูกค้านำรายเดิม เอกสารหลักฐานบางรายการที่ได้จากปีก่อนอาจใช้ในการตรวจสอบในงวดปัจจุบันได้ โดยอาจมีการปรับให้เป็นปัจจุบันในส่วนที่จำเป็นเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงธุรกิจหรือกระบวนการทางธุรกิจของกิจการ
- ก238. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 ให้ข้อสังเกตว่า แม้การสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีอาจไม่สามารถบันทึกในรูปแบบที่เฉพาะเจาะจงได้ แต่เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบอาจให้หลักฐานที่แสดงถึงการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี<sup>66</sup> ตัวอย่างเช่น เมื่อหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาจากวิธีการประเมินความเสี่ยงมีทั้งหลักฐานที่สนับสนุนและขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบอาจรวมถึงวิธีการที่ผู้สอบบัญชีประเมินหลักฐานนั้น ซึ่งรวมถึงการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินว่าเอกสารหลักฐานการสอบบัญชีให้เกณฑ์ที่เหมาะสมสำหรับการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ตัวอย่างของข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ซึ่งเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบอาจให้หลักฐานว่าผู้สอบบัญชีได้ใช้การสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพ ได้แก่
- ย่อหน้าที่ 13 ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีออกแบบและปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงในลักษณะที่ปราศจากความลำเอียงในการหาหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจสนับสนุนว่ามีความเสี่ยงหรือนำไปสู่การละเว้นหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจหักล้างว่ามีความเสี่ยงอยู่

<sup>66</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 ย่อหน้าที่ ก7

- ย่อหน้าที่ 17 ซึ่งกำหนดให้มีการปรึกษาหารือระหว่างสมาชิกที่สำคัญในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการประยุกต์แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและโอกาสที่งบการเงินของกิจการจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ย่อหน้า 19(ข) และ 20 ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในเหตุผลสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของกิจการและประเมินว่านโยบายการบัญชีของกิจการมีความเหมาะสมและสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
- ย่อหน้าที่ 21(ข), 22(ข), 23(ข), 24(ค), 25(ค) และ 27 ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีประเมินจากความเข้าใจที่กำหนดให้ได้ว่าองค์ประกอบของการควบคุมภายในของกิจการเหมาะสมกับสถานการณ์ของกิจการหรือไม่ โดยพิจารณาจากลักษณะและความซับซ้อนของกิจการ และพิจารณาว่ามีข้อบกพร่องของการควบคุมหรือไม่
- ย่อหน้าที่ 35 ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาหลักฐานการสอบบัญชีทั้งหมดที่ได้มาจากวิธีการประเมินความเสี่ยง ไม่ว่าจะเป็นหลักฐานที่สนับสนุนหรือขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และประเมินว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาจากวิธีการประเมินความเสี่ยงให้เกณฑ์ที่เหมาะสมในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ และ
- ย่อหน้าที่ 36 ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีประเมิน (ในกรณีที่เหมาะสม) ว่าการที่ผู้สอบบัญชีสรุปว่าไม่มีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญนั้นยังคงมีความเหมาะสมหรือไม่

การปรับให้เหมาะสม

- ก239. วิธีการบันทึกสิ่งที่กำหนดในย่อหน้าที่ 38 เป็นเรื่องให้ผู้สอบบัญชีต้องตัดสินใจโดยใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ
- ก240. เพื่อสนับสนุนเหตุผลสำหรับการใช้ดุลยพินิจที่มีความซับซ้อน อาจมีความจำเป็นที่ต้องจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบให้มีความละเอียดมากเพียงพอที่จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และไม่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบนั้นมาก่อน สามารถความเข้าใจลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ได้ปฏิบัติ
- ก241. สำหรับการตรวจสอบกิจการที่มีความซับซ้อนน้อย รูปแบบและเนื้อหาของเอกสารหลักฐานอาจเรียบง่ายและค่อนข้างกะทัดรัด รูปแบบและเนื้อหาของเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบจะขึ้นกับลักษณะ ขนาด และความซับซ้อนของกิจการ รวมทั้งระบบการควบคุมภายในของกิจการ ข้อมูลที่มีอยู่ในกิจการ และวิธีการตรวจสอบและเทคโนโลยีที่ใช้ในการตรวจสอบ ไม่มีความจำเป็นที่ต้องบันทึกความเข้าใจในกิจการของผู้สอบบัญชีและเรื่องที่เกี่ยวข้องทั้งหมดทุกด้าน

เรื่องสำคัญ<sup>67</sup>ของความเข้าใจที่ผู้สอบบัญชีบันทึกอาจรวมถึงข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีไม่ได้ถูกกำหนดให้ต้องบันทึกปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องทุกปัจจัยที่นำมาพิจารณาในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

#### ตัวอย่าง

ในการตรวจสอบกิจการที่ไม่ซับซ้อน เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบอาจรวมในเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมและแผนการสอบบัญชี<sup>68</sup> ในทำนองเดียวกัน ผลของการประเมินความเสี่ยงอาจบันทึกเป็นหลักฐานแยกต่างหากหรืออาจบันทึกรวมเป็นส่วนหนึ่งของเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม<sup>69</sup>

<sup>67</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 ย่อหน้าที่ 8

<sup>68</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 “การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 7 9 และ ก11

<sup>69</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 28



## ภาคผนวก 1

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก61-ก67)

## ข้อพิจารณาในการทำความเข้าใจกิจการและรูปแบบธุรกิจ

ภาคผนวกนี้อธิบายวัตถุประสงค์และขอบเขตของรูปแบบธุรกิจของกิจการ และให้ตัวอย่างเกี่ยวกับเรื่องที่คุณสอบบัญชีอาจพิจารณาเพื่อทำความเข้าใจกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการซึ่งอาจรวมอยู่ในรูปแบบธุรกิจ ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในรูปแบบธุรกิจของกิจการและผลกระทบที่รูปแบบธุรกิจมีต่อกลยุทธ์และวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุความเสี่ยงทางธุรกิจซึ่งอาจมีผลกระทบต่อการเงิน นอกจากนี้ ยังอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญด้วย

## วัตถุประสงค์และขอบเขตของรูปแบบธุรกิจของกิจการ

1. รูปแบบธุรกิจของกิจการอธิบายถึงวิธีการที่กิจการพิจารณาเรื่องต่าง ๆ เช่น โครงสร้างองค์กร การดำเนินงานหรือขอบเขตของกิจกรรม สายธุรกิจ (ซึ่งรวมถึงคู่แข่งและลูกค้าที่เกี่ยวข้อง) กระบวนการ โอกาสในการเจริญเติบโต โลกาภิวัตน์ ข้อกำหนดทางกฎหมาย และเทคโนโลยี รูปแบบธุรกิจของกิจการอธิบายถึงวิธีการที่กิจการสร้าง รักษาและรวบรวมมูลค่าทางการเงินและมูลค่าด้านอื่น ๆ สำหรับผู้มีส่วนได้เสียของกิจการ
2. กลยุทธ์คือแนวทางซึ่งผู้บริหารใช้ในการวางแผนเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของกิจการ ซึ่งรวมถึงวิธีการที่กิจการวางแผนเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงและโอกาสที่เกิดขึ้น กลยุทธ์ของกิจการอาจเปลี่ยนแปลงได้โดยผู้บริหารเมื่อเวลาเปลี่ยน เพื่อตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงของวัตถุประสงค์และสถานการณ์ทั้งภายในและภายนอกของกิจการ
3. คำอธิบายของรูปแบบธุรกิจ มีกรวมถึง
  - ขอบเขตของกิจกรรมของกิจการ และเหตุผลของการทำกิจกรรมเหล่านั้น
  - โครงสร้างและขนาดของการดำเนินงาน
  - ตลาดหรือขอบเขตด้านภูมิศาสตร์หรือด้านประชากรศาสตร์ และช่วงของห่วงโซ่มูลค่าทางธุรกิจที่กิจการดำเนินงานอยู่ วิธีการที่กิจการเข้าไปมีส่วนในตลาดหรือขอบเขตเหล่านั้น (ผลิตภัณฑ์หลัก กลุ่มลูกค้า และวิธีการกระจายสินค้า) และเกณฑ์ที่กิจการใช้ในการแข่งขัน
  - กระบวนการทางธุรกิจหรือกระบวนการดำเนินงานของกิจการที่นำมาใช้ในกิจกรรมต่าง ๆ (เช่น การลงทุน การจัดหาเงิน และกระบวนการดำเนินงาน) โดยเน้นในส่วนของการดำเนินการทางธุรกิจที่มีความสำคัญในการสร้าง รักษา หรือรวบรวมมูลค่าทางธุรกิจ
  - ทรัพยากรต่าง ๆ (เช่น ด้านการเงิน ด้านทรัพยากรมนุษย์ ด้านทรัพย์สินทางปัญญา ด้านสภาพแวดล้อม และด้านเทคโนโลยี) และบุคคลและความสัมพันธ์อื่น (เช่น ลูกค้า คู่แข่ง ผู้ขาย และพนักงาน) ซึ่งมีความจำเป็นหรือความสำคัญที่จะช่วยให้ประสบความสำเร็จ

- วิธีการที่รูปแบบธุรกิจของกิจการบูรณาการการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในการปฏิสัมพันธ์กับลูกค้า ผู้ขาย ผู้ให้กู้ และผู้มีส่วนได้เสียอื่น ๆ ผ่านการเชื่อมต่อเทคโนโลยีสารสนเทศและเทคโนโลยีอื่น ๆ
4. ความเสี่ยงทางธุรกิจอาจมีผลกระทบโดยตรงต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หรือในระดับของงบการเงิน ตัวอย่างเช่น ความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกิดจากการลดลงอย่างมีนัยสำคัญของราคาตลาดของอสังหาริมทรัพย์อาจนำไปสู่การเพิ่มขึ้นของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในส่วนที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เรื่อง “การแสดงผลค่า” สำหรับผู้ให้กู้สินเชื่อระยะกลางที่ใช้อสังหาริมทรัพย์เป็นหลักประกัน อย่างไรก็ตาม ความเสี่ยงดังกล่าว เมื่อรวมกับเศรษฐกิจที่ถดถอยอย่างรุนแรง อาจเพิ่มความเสี่ยงของการสูญเสียเงินให้สินเชื่อทั้งหมดจนอาจมีผลกระทบที่ตามมาในระยะยาว ผลขาดทุนสุทธิจากเงินให้สินเชื่อดังกล่าวอาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง ดังนั้น เรื่องดังกล่าวอาจมีผลกระทบต่อข้อสรุปของผู้บริหารและผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมที่กิจการจะใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องและการพิจารณาว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญหรือไม่ การพิจารณาว่าความเสี่ยงทางธุรกิจอาจมีผลให้เกิดการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาตามสถานการณ์ของกิจการ ตัวอย่างของเหตุการณ์และเงื่อนไขซึ่งอาจทำให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้กล่าวไว้ในภาคผนวก 2

#### กิจกรรมของกิจการ

5. ตัวอย่างของเรื่องและผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจกรรมของกิจการ (รวมอยู่ในรูปแบบธุรกิจของกิจการ) มีดังนี้
- (ก) การดำเนินงานทางธุรกิจ เช่น
- ลักษณะของแหล่งรายได้ ผลิตภัณฑ์หรือการให้บริการ และตลาด ซึ่งรวมถึงความเกี่ยวข้องกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เช่น การขายและกิจกรรมทางการตลาดผ่านอินเทอร์เน็ต
  - วิธีการประกอบกิจการ (เช่น ขั้นตอนและวิธีการผลิต หรือกิจกรรมที่อาจเกิดความเสียด้านสิ่งแวดล้อม)
  - พันธมิตร การร่วมค้าและการใช้บริการที่จัดจ้างจากภายนอก
  - การกระจายตัวทางภูมิศาสตร์ และการจัดกลุ่มตามอุตสาหกรรม
  - สถานที่ที่ใช้ในการผลิต สถานที่เก็บสินค้า และสำนักงาน และที่ตั้งและปริมาณของสินค้าคงเหลือ
  - ลูกค้าหลักและผู้จำหน่ายสินค้าและผู้ให้บริการที่สำคัญ ข้อตกลงการจ้างงาน (รวมถึงการมีสภาพแรงงาน บำนาญและผลประโยชน์อื่นหลังจากงาน สิทธิในการเลือกซื้อหุ้นหรือข้อตกลงว่าด้วยการจงใจด้วยโบนัส และข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจ้างงาน)

- กิจกรรมเพื่อการวิจัยและพัฒนาและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง
  - รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- (ข) การลงทุนและกิจกรรมการลงทุน เช่น
- การซื้อกิจการหรือการจำหน่ายส่วนงานทางธุรกิจที่วางแผนไว้หรือที่เพิ่งเกิดขึ้น
  - การลงทุนและการจำหน่ายหลักทรัพย์และเงินให้กู้ยืม
  - กิจกรรมการลงทุนในสินทรัพย์ประเภททุน
  - การลงทุนในกิจการที่มีได้นำมาจัดท่างบการเงินรวม ซึ่งรวมถึงห้างหุ้นส่วนที่ไม่ได้ถูกควบคุม กิจการร่วมค้า และกิจการที่จัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะที่ไม่ได้ถูกควบคุม
- (ค) การจัดหาเงินและกิจกรรมการจัดหาเงิน เช่น
- โครงสร้างการถือหุ้นของบริษัทย่อยและบริษัทร่วมที่สำคัญ ซึ่งรวมถึงโครงสร้างที่จัดท่างบการเงินรวมและโครงสร้างที่ไม่ได้จัดท่างบการเงินรวม
  - โครงสร้างหนี้และเงื่อนไขที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการจัดหาเงินที่อยู่นอกงบดุลและการทำสัญญาเช่า
  - ผู้ได้รับผลประโยชน์ (เช่น ในประเทศ ต่างประเทศ ชื่อเสียงทางธุรกิจและประสบการณ์) และบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
  - การใช้ตราสารอนุพันธ์ทางการเงิน

#### ลักษณะของกิจการที่สร้างขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

6. กิจการที่สร้างขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ (หรือนิติบุคคลเฉพาะกิจ) หมายถึง กิจการที่สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ที่จำกัดและมีการกำหนดวัตถุประสงค์อย่างชัดเจน เช่น เพื่อทำการเช่าหรือการแปลงสินทรัพย์ทางการเงินเป็นหลักทรัพย์ หรือเพื่อกิจกรรมการวิจัยและพัฒนา กิจการดังกล่าวอาจจัดตั้งขึ้นในรูปนิติบุคคล ทรัสต์ ห้างหุ้นส่วน หรือกิจการที่ไม่ใช่นิติบุคคล กิจการที่เป็นผู้จัดตั้งเป็นนิติบุคคลเฉพาะกิจบ่อยครั้งอาจโอนสินทรัพย์ไปยังกิจการที่สร้างขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ (เช่น กรณีที่ต้องการตัดรายการเกี่ยวกับสินทรัพย์ทางการเงิน ออกจากบัญชี) ขอสสิทธิในการใช้สินทรัพย์ที่โอนไปหรือให้บริการแก่กิจการที่สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ โดยอาจให้กิจการอื่นเป็นผู้จัดหาแหล่งเงินทุนให้กิจการที่สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะนั้น ตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 ในบางสถานการณ์ กิจการที่สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะอาจถือว่าเป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกันของกิจการ<sup>70</sup>
7. แม้บทการรายงานทางการเงินมีกระบวนรายละเอียดของเงื่อนไขที่ทำให้เกิดการควบคุมหรือระบุสถานการณ์ที่ต้องพิจารณาในนำกิจการที่สร้างขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะมาจัดท่างบการเงินรวม การตีความของข้อกำหนดตามแม่บทดังกล่าว มักจำเป็นต้องอาศัยความรู้อย่างละเอียดเกี่ยวกับสัญญาที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่สร้างขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

<sup>70</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 ย่อหน้าที่ ก7

## ภาคผนวก 2

(อ้างอิงย่อหน้าที่ 12(ฉ), 19(ค), ก7-ก8 และ ก85-ก89)

### การทำความเข้าใจปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง

ภาคผนวกนี้ให้คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องรวมทั้งเรื่องและผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการทำความเข้าใจและการประยุกต์ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

#### ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง

1. ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง คือ ลักษณะของเหตุการณ์หรือเงื่อนไข ซึ่งส่งผลต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด สำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล โดยไม่พิจารณาการควบคุมที่เกี่ยวข้อง ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอาจเป็นเชิงคุณภาพหรือเชิงปริมาณ และรวมถึงความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ การเปลี่ยนแปลงความไม่แน่นอน หรือโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่น<sup>71</sup> トラบเท่าที่เรื่องเหล่านั้นมีผลต่อความเสี่ยงสืบเนื่องในการได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมทั้งแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและนโยบายการบัญชีของกิจการ ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 19(ก)-(ข) ผู้สอบบัญชียังจะได้เข้าใจด้วยว่าปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องส่งผลต่อโอกาสที่สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้อาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในการจัดทำงบการเงินอย่างไร
2. ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องที่เกี่ยวข้องกับการจัดเตรียมข้อมูลซึ่งกำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (ในย่อหน้านี้เรียกว่า “ข้อมูลที่กำหนด”) รวมถึง
  - ความซับซ้อน — เกิดขึ้นจากลักษณะของข้อมูลหรือวิธีการจัดเตรียมข้อมูลที่กำหนด ซึ่งรวมถึงเมื่อกระบวนการจัดเตรียมข้อมูลนั้นทำได้ยาก ตัวอย่างเช่น ความซับซ้อนอาจเกิดขึ้นจาก
    - การคำนวณการประมาณการส่วนลดที่ได้จากผู้ขายสินค้าเนื่องจากมีความจำเป็นต้องพิจารณาถึงเงื่อนไขที่แตกต่างกันจากผู้ขายที่หลากหลาย หรือพิจารณาเงื่อนไขต่างๆ ที่เกี่ยวข้องระหว่างกันในการคำนวณส่วนลด หรือ
    - เมื่อมีแหล่งข้อมูลที่เป็นไปได้จำนวนมากโดยแต่ละแหล่งให้ข้อมูลที่มีคุณลักษณะที่ใช้ในการประมาณการทางบัญชี ไม่เหมือนกัน กระบวนการในการประมวลผลข้อมูลเหล่านั้นจึงมีขั้นตอนมากและมีความเกี่ยวข้องระหว่างขั้นตอนต่างๆ ด้วย ดังนั้นจึงมีความยากในการระบุ รวบรวม เข้าถึง เข้าใจหรือประมวลผลข้อมูลดังกล่าว

<sup>71</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ ก24-ก27

- การใช้ดุลยพินิจ** – เกิดขึ้นจากข้อจำกัดสืบเนื่องในความสามารถที่จะจัดเตรียมข้อมูลที่กำหนดอย่างเที่ยงธรรม ซึ่งเป็นผลมาจากการไม่มีความรู้หรือข้อมูลมากพอจนส่งผลให้ผู้บริหารอาจจำเป็นต้องเลือกหรือใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับแนวทางที่เหมาะสมที่จะใช้และเกี่ยวกับข้อมูลที่ได้ซึ่งรวมอยู่ในงบการเงิน เนื่องจากการใช้แนวทางที่แตกต่างกันในการจัดเตรียมข้อมูลที่กำหนด ผลลัพธ์ที่ได้จากการทำตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอย่างเหมาะสมจึงอาจแตกต่างกันด้วยเช่นกัน เมื่อข้อจำกัดเกี่ยวกับความรู้หรือข้อมูลมีมากขึ้น การใช้ดุลยพินิจโดยบุคคลที่มีความรู้ที่สมเหตุสมผลและความเป็นอิสระ และความหลากหลายของผลลัพธ์ที่เป็นไปได้ซึ่งเกิดจากการใช้ดุลยพินิจนั้น ย่อมเพิ่มขึ้นด้วย
- การเปลี่ยนแปลง** – เป็นผลจากเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่เมื่อเวลาผ่านไปส่งผลต่อธุรกิจของกิจการหรือแง่มุมด้านเศรษฐกิจ บัญชี ข้อกำหนด มาตรฐาน หรือแง่มุมอื่น ๆ ของสภาพแวดล้อมในการดำเนินงาน เมื่อผลกระทบของเหตุการณ์หรือเงื่อนไขเหล่านั้นสะท้อนอยู่ในข้อมูลที่กำหนด เหตุการณ์หรือเงื่อนไขดังกล่าวอาจเกิดขึ้นในหรือระหว่างรอบระยะเวลาการรายงานทางการเงิน ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงอาจเป็นผลจากพัฒนาการในข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง พัฒนาการในกิจการและรูปแบบทางธุรกิจของกิจการ หรือพัฒนาการในสภาพแวดล้อมที่กิจการดำเนินงานอยู่ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจส่งผลถึงข้อสมมติและดุลยพินิจของผู้บริหาร ซึ่งรวมถึงการเลือกของผู้บริหารในเรื่องนโยบายการบัญชี หรือวิธีการประมาณการทางบัญชีหรือการกำหนดการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง
- ความไม่แน่นอน** – เกิดขึ้นเมื่อข้อมูลที่กำหนดไม่สามารถจัดเตรียมขึ้นโดยอาศัยเพียงข้อมูลที่มีความแม่นยำเพียงพอและครอบคลุมกว้างขวาง และไม่สามารถพิสูจน์ได้จากการสังเกตทางตรง ในสถานการณ์เช่นนี้ อาจจำเป็นต้องประยุกต์แนวทางที่ใช้ความรู้ที่มีอยู่ในการจัดเตรียมข้อมูลโดยใช้ข้อมูลเท่าที่สามารถสังเกตได้ซึ่งมีความแม่นยำเพียงพอและครอบคลุมกว้างขวางมากที่สุดเท่าที่เป็นไปได้ และโดยใช้ข้อสมมติที่สมเหตุสมผลที่สนับสนุนโดยข้อมูลที่เหมาะสมที่สุดที่มีอยู่ ข้อจำกัดของความรู้และข้อมูลที่มีอยู่ ซึ่งไม่ได้อยู่ในการควบคุมของผู้บริหาร (หรืออาจขึ้นอยู่กับข้อจำกัดทางต้นทุน (ถ้ามี)) เป็นที่มาของความไม่แน่นอน และผลกระทบของข้อจำกัดดังกล่าวต่อการจัดเตรียมข้อมูลที่กำหนดก็ไม่สามารถถูกกำจัดได้ ตัวอย่างเช่น ความไม่แน่นอนของการประมาณการเกิดขึ้นเมื่อไม่สามารถกำหนดข้อมูลที่เป็นจำนวนเงินที่ต้องการได้อย่างแม่นยำและไม่สามารถรู้ผลลัพธ์ของการประมาณการได้ก่อนวันที่จัดทำงบการเงินเสร็จเรียบร้อย
- โอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่น** ตรวจจับที่เรื่องเหล่านั้นมีผลต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง – โอกาสที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหารเป็นผลมาจากเงื่อนไขที่สร้างโอกาสที่จะเกิดความล้มเหลวของผู้บริหารในการดำรงความเป็นกลางในการจัดทำข้อมูล ทั้งที่ตั้งใจและไม่ตั้งใจ ความลำเอียงของผู้บริหารบ่อยครั้งเกี่ยวข้องกับเงื่อนไขบางอย่างซึ่งทำให้มีความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารไม่สามารถรักษาความเป็นกลางในการใช้ดุลยพินิจ (ข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ใน

การเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร) ซึ่งอาจนำไปสู่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของข้อมูลที่จะถือว่าเป็นข้อมูลที่ทุจริตหากเกิดโดยความตั้งใจของผู้บริหาร ข้อบ่งชี้ดังกล่าวรวมถึงสิ่งจูงใจหรือแรงกดดันที่มีผลต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง (เช่น เป็นผลจากสิ่งจูงใจในการที่จะบรรลุผลสำเร็จตามที่กำหนดไว้ เช่น เป้าหมายกำไรหรืออัตราส่วนของผู้ถือหุ้นที่ต้องการ) และโอกาสที่จะไม่ดำรงความเป็นกลาง ย่อหน้าที่ ก1-ก5 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 กล่าวถึงปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากการทุจริตในรูปแบบของรายงานทางการเงินที่ทุจริตหรือการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม

3. ในกรณีที่ความซับซ้อนเป็นปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง ย่อมอาจจำเป็นต้องอาศัยกระบวนการที่ซับซ้อนมากขึ้นในการจัดเตรียมข้อมูลและการดำเนินการตามกระบวนการดังกล่าวก็อาจยากลำบากตามไปด้วย ดังนั้น การดำเนินการตามกระบวนการดังกล่าวอาจต้องใช้ทักษะหรือความรู้เฉพาะด้าน และอาจต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร
4. เมื่อดุลยพินิจของผู้บริหารไม่มีหลักฐานที่ชัดเจนมากขึ้น โอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดจากความลำเอียงของผู้บริหาร ไม่ว่าจะด้วยความตั้งใจหรือไม่ตั้งใจ ย่อมเพิ่มขึ้นด้วย ตัวอย่างเช่น อาจต้องใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารในการจัดทำประมาณการทางบัญชีที่มีความไม่แน่นอนในการประมาณการค่อนข้างสูง อีกทั้งข้อสรุปที่ได้เกี่ยวกับวิธีการ ข้อมูล และข้อสมมติอาจสะท้อนถึงความลำเอียงของผู้บริหารแบบไม่ตั้งใจหรือตั้งใจก็ได้

**ตัวอย่างของเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ**

5. ตารางด้านล่างได้ให้ตัวอย่างของเหตุการณ์ (ซึ่งรวมถึงรายการค้า) และเงื่อนไขที่อาจชี้ให้เห็นว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงิน หรือในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ตัวอย่างที่จัดประเภทตามปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องเหล่านั้นครอบคลุมเหตุการณ์และเงื่อนไขทั่วไป อย่างไรก็ตาม ไม่ใช่ทุกเหตุการณ์และทุกเงื่อนไขจะเกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีทุกงาน และตัวอย่างเหล่านั้นไม่ได้มีครบถ้วนทุกกรณี เหตุการณ์และเงื่อนไขในตัวอย่างถูกจัดกลุ่มตามปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องที่อาจมีผลกระทบอย่างมากในสถานการณ์นั้นๆ ประเด็นสำคัญคือ เนื่องจากความสัมพันธ์ระหว่างกันของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องแต่ละปัจจัย เหตุการณ์และเงื่อนไขในตัวอย่างอาจขึ้นอยู่กับหรือได้รับผลกระทบจากปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่นในระดับที่แตกต่างกันไป

ปัจจัยความเสี่ยง สืบเนื่องที่เกี่ยวข้อง	ตัวอย่างของเหตุการณ์และเงื่อนไขที่อาจชี้ให้เห็นว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้อง สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้
ความซับซ้อน	ข้อกำหนดทางกฎหมาย <ul style="list-style-type: none"> <li>• การดำเนินงานที่อยู่ใต้ข้อกำหนดที่ซับซ้อน</li> </ul> รูปแบบธุรกิจ <ul style="list-style-type: none"> <li>• การมีพันธมิตรและการร่วมค้าที่ซับซ้อน</li> </ul> แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง <ul style="list-style-type: none"> <li>• การวัดมูลค่าทางบัญชีที่มีกระบวนการที่ซับซ้อน</li> </ul> รายการค้า <ul style="list-style-type: none"> <li>• การใช้วิธีการจัดหาเงินที่อยู่นอกงบดุล กิจกรรมที่สร้างขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะและวิธีการจัดหาเงินที่ซับซ้อนอื่น</li> </ul>
การใช้ดุลยพินิจ	แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง <ul style="list-style-type: none"> <li>• การมีเกณฑ์ในการวัดมูลค่าจำนวนมากที่อาจนำไปใช้ได้สำหรับการประมาณการทางบัญชี เช่น การตัดค่าเสื่อมราคาหรือการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างโดยผู้บริหาร</li> <li>• การเลือกเทคนิคหรือแบบจำลองในการประเมินมูลค่าของผู้บริหารสำหรับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน เช่น อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน</li> </ul>
การเปลี่ยนแปลง	สภาวะทางเศรษฐกิจ <ul style="list-style-type: none"> <li>• การดำเนินงานในภูมิภาคที่เศรษฐกิจไม่มั่นคง เช่น ประเทศที่มีการลดลงของค่าเงินอย่างมีนัยสำคัญหรือมีเศรษฐกิจที่มีอัตราเงินเฟ้อสูง</li> </ul> การตลาด <ul style="list-style-type: none"> <li>• การดำเนินงานในตลาดที่ผันผวน เช่น การซื้อขายสัญญาล่วงหน้า</li> </ul> การสูญเสียลูกค้า <ul style="list-style-type: none"> <li>• ปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องและสภาพคล่อง ซึ่งรวมถึงการสูญเสียลูกค้าที่สำคัญ</li> </ul> รูปแบบอุตสาหกรรม <ul style="list-style-type: none"> <li>• การเปลี่ยนแปลงในอุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินงานอยู่</li> </ul>

<p>ปัจจัยความเสี่ยง สืบเนื่องที่เกี่ยวข้อง</p>	<p>ตัวอย่างของเหตุการณ์และเงื่อนไขที่อาจชี้ให้เห็นว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้อง สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้</p>
	<p>รูปแบบธุรกิจ</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• การเปลี่ยนแปลงของห่วงโซ่อุปทาน</li> <li>• การพัฒนาหรือการขายสินค้าใหม่หรือบริการในรูปแบบใหม่ หรือการย้ายไปทำสายธุรกิจใหม่</li> </ul> <p>ภูมิศาสตร์</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• การขยายไปสู่พื้นที่ใหม่</li> </ul> <p>โครงสร้างกิจการ</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• การเปลี่ยนแปลงของกิจการ เช่น การรวมธุรกิจครั้งใหญ่หรือการจัดโครงสร้างทางธุรกิจใหม่หรือเหตุการณ์ที่ไม่ปกติอื่น</li> <li>• กิจการหรือหน่วยงานทางธุรกิจที่มีแนวโน้มจะถูกขายออกไป</li> </ul> <p>ความรู้ความสามารถของทรัพยากรบุคคล</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• การเปลี่ยนแปลงของบุคลากรที่สำคัญ ซึ่งรวมถึงการลาออกของผู้บริหารระดับสูงคนสำคัญ</li> </ul> <p>เทคโนโลยีสารสนเทศ</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• การเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ</li> <li>• การติดตั้งระบบเทคโนโลยีสารสนเทศใหม่ที่สำคัญซึ่งเกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน</li> </ul> <p>แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• การปฏิบัติตามข้อกำหนดการบัญชีใหม่ที่ประกาศใช้</li> </ul> <p>ทุน</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ข้อจำกัดใหม่เกี่ยวกับแหล่งเงินทุนและเครดิตของกิจการ</li> </ul> <p>ข้อกำหนดทางกฎหมาย</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• การถูกตรวจสอบการดำเนินงานของกิจการหรือผลการดำเนินงานทางการเงินโดยหน่วยงานที่กำกับดูแลหรือหน่วยงานรัฐบาล</li> <li>• ผลกระทบจากกฎหมายใหม่ที่เกี่ยวข้องกับการคุ้มครองสิ่งแวดล้อม</li> </ul>



ปัจจัยความเสี่ยง สืบเนื่องที่เกี่ยวข้อง	ตัวอย่างของเหตุการณ์และเงื่อนไขที่อาจชี้ให้เห็นว่ามีความเสี่ยงจาก การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้อง สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้
ความไม่แน่นอน	<p>การรายงาน</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>เหตุการณ์หรือรายการค้าที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าที่มีความไม่แน่นอนอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งรวมถึงการประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง</li> <li>คดีความที่อยู่ระหว่างการดำเนินคดีและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น เช่น การรับประกันการขาย การค้าประกันทางการเงิน และการฟื้นฟูสิ่งแวดล้อม</li> </ul>
โอกาสในการแสดง ข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงอัน เนื่องมาจาก ความลำเอียงของ ผู้บริหารหรือปัจจัย เสี่ยงของการทุจริตอื่น ตราบเท่าที่เรื่อง เหล่านั้นมีผลต่อ ความเสี่ยงสืบเนื่อง	<p>การรายงาน</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>โอกาสที่ผู้บริหารและพนักงานจะกระทำการทุจริตในการรายงานทางการเงิน ซึ่งรวมถึงการละเลยหรือปิดบังข้อมูลที่มีนัยสำคัญในการเปิดเผยข้อมูล</li> </ul> <p>รายการค้า</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>รายการที่มีนัยสำคัญกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน</li> <li>รายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำหรือรายการที่ไม่ได้จัดทำอย่างเป็นระบบ ซึ่งรวมถึงรายการระหว่างกันและรายการเกี่ยวกับรายได้ขนาดใหญ่ ณ วันสิ้นงวด</li> <li>รายการที่บันทึกบัญชีตามความตั้งใจของผู้บริหาร เช่น การรีไฟแนนซ์เงินกู้ยืม สินทรัพย์ที่จะขาย และการจัดประเภทของหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด</li> </ul>

เหตุการณ์หรือเงื่อนไขอื่นที่อาจทำให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระดับของงบการเงิน

- การขาดบุคลากรที่มีทักษะทางบัญชีและการรายงานทางการเงินที่เหมาะสม
- ข้อบกพร่องของการควบคุม โดยเฉพาะในสภาพแวดล้อมการควบคุม กระบวนการประเมินความเสี่ยงและกระบวนการติดตามผล และ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ข้อบกพร่องของการควบคุมที่ผู้บริหารไม่มีการตอบสนอง
- การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในอดีต ประวัติการเกิดข้อผิดพลาด หรือการปรับปรุงที่มีนัยสำคัญ ณ วันสิ้นงวด

## ภาคผนวก 3

(อ้างอิงย่อหน้าที่ 12(จ), 21-26 และ ก90-ก181)

## การทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกิจการ

1. ระบบการควบคุมภายในของกิจการอาจสะท้อนให้เห็นในนโยบายและคู่มือวิธีปฏิบัติ ระบบงานและแบบฟอร์ม รวมทั้งข้อมูลที่อยู่ในสิ่งต่างๆ เหล่านั้น ระบบการควบคุมภายในของกิจการทำให้เกิดผลโดยบุคคล ระบบการควบคุมภายในของกิจการนำไปปฏิบัติโดยผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และบุคลากรอื่นตามโครงสร้างของกิจการ ระบบการควบคุมภายในของกิจการสามารถนำไปใช้ได้กับรูปแบบการดำเนินงานของกิจการ โครงสร้างกิจการตามกฎหมาย หรือทั้งสองอย่างร่วมกัน โดยการนำไปใช้นั้นขึ้นอยู่กับการตัดสินใจของผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลหรือบุคลากรอื่น และอยู่ในบริบทของข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับ
2. ภาคผนวกนี้ได้อธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับองค์ประกอบและข้อจำกัดของระบบการควบคุมภายในของกิจการ ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 12(จ), 21-26 และ ก90-ก181 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน
3. สิ่งที่อยู่รวมอยู่ในระบบการควบคุมภายในของกิจการคือ แง่มุมที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ด้านการรายงานของกิจการ (ซึ่งรวมถึงวัตถุประสงค์การรายงานทางการเงินของกิจการ) และอาจรวมถึงแง่มุมที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงานหรือวัตถุประสงค์ด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบข้อบังคับเมื่อแง่มุมดังกล่าวมีความเกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน

## ตัวอย่าง

การควบคุมเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับอาจเกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน หากการควบคุมดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการจัดทำข้อมูลเพื่อเปิดเผยหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในงบการเงิน

## องค์ประกอบของการควบคุมภายในของกิจการ

## สภาพแวดล้อมการควบคุม

4. สภาพแวดล้อมการควบคุมรวมถึงหน้าที่งานที่เกี่ยวกับการกำกับดูแลและการบริหาร รวมทั้งทัศนคติ การตระหนักและการกระทำของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลและผู้บริหารเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการและความสำคัญของสภาพแวดล้อมการควบคุมต่อกิจการ สภาพแวดล้อมการควบคุมกำหนดหน้าที่ขององค์กรซึ่งมีอิทธิพลต่อจิตสำนึกในเรื่องการควบคุมของบุคลากรในองค์กร และเป็นพื้นฐานโดยรวมสำหรับองค์ประกอบอื่นๆ ของระบบการควบคุมภายในของกิจการ
5. ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลมีอิทธิพลสำคัญต่อจิตสำนึกในเรื่องการควบคุมของกิจการ เนื่องจากบทบาทหนึ่งของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล คือการถ่วงดุลสำหรับแรงกดดันที่มีต่อผู้บริหารในการรายงานทางการเงินที่อาจเกิดขึ้นจากความต้องการของตลาดหรือโครงการผลตอบแทนของผู้บริหาร

ความมีประสิทธิผลของการออกแบบสภาพแวดล้อมการควบคุมในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการมีส่วนร่วมของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลจึงขึ้นอยู่กับปัจจัยต่างๆ เช่น

- ความเป็นอิสระจากผู้บริหารและความสามารถในการประเมินการปฏิบัติงานของผู้บริหาร
- ความเข้าใจของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับรายการทางธุรกิจของกิจการ
- ขอบเขตที่ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลประเมินการจัดทำงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

6. สภาพแวดล้อมการควบคุมครอบคลุมปัจจัยพื้นฐาน ดังนี้

- (ก) วิธีที่ผู้บริหารดำเนินการตามความรับผิดชอบ เช่น การสร้างและรักษาวัฒนธรรมของกิจการ และการแสดงให้เห็นถึงความมุ่งมั่นของผู้บริหารต่อความซื่อสัตย์สุจริตและคุณค่าทางจรรยาบรรณ การควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลไม่สามารถเกิดขึ้นได้ หากบุคคลที่สร้าง ดูแล และติดตามผลการควบคุมดังกล่าวปราศจากความซื่อสัตย์สุจริตและคุณค่าทางจรรยาบรรณ ความซื่อสัตย์สุจริตและพฤติกรรมทางจรรยาบรรณเป็นผลผลิตของมาตรฐานทางพฤติกรรม และจรรยาบรรณของกิจการ (หรือข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณ) วิธีการสื่อสารจรรยาบรรณ (เช่น การสื่อสารผ่านแถลงการณ์นโยบาย) และวิธีการส่งเสริมจรรยาบรรณในทางปฏิบัติ (เช่น ผ่านการดำเนินการของผู้บริหารเพื่อกำจัดหรือลดแรงจูงใจหรือสิ่งล่อใจที่อาจกระตุ้นให้บุคลากรกระทำการที่ไม่ซื่อสัตย์ ผิดกฎหมายและผิดจรรยาบรรณ) การสื่อสารนโยบายของกิจการเกี่ยวกับความซื่อสัตย์สุจริตและคุณค่าทางจรรยาบรรณอาจรวมถึงการสื่อสารมาตรฐานทางพฤติกรรมให้กับบุคลากรผ่านแถลงการณ์นโยบายและข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณ และการทำตัวให้เป็นแบบอย่าง
- (ข) วิธีที่ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลแสดงให้เห็นถึงความเป็นอิสระจากผู้บริหารและกำกับดูแลระบบการควบคุมภายในของกิจการ ในกรณีที่มีการแบ่งแยกผู้มีหน้าที่กำกับดูแลออกจากผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลมีอิทธิพลต่อการตระหนักถึงการควบคุมของกิจการ ข้อพิจารณาต่างๆ สำหรับปัจจัยด้านนี้อาจรวมถึงการพิจารณาว่า มีบุคคลที่มีความเป็นอิสระจากผู้บริหารและมีความเที่ยงธรรมในการประเมินและการตัดสินใจเพียงพอหรือไม่; ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลระบุและยอมรับความรับผิดชอบในการกำกับดูแลอย่างไร; และผู้มีหน้าที่กำกับดูแลยังคงไว้ซึ่งความรับผิดชอบในการกำกับดูแลการออกแบบ การนำไปปฏิบัติ และการดำเนินการของระบบการควบคุมภายในของกิจการโดยผู้บริหารหรือไม่ ความสำคัญในความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเป็นที่ยอมรับในประมวลหลักการปฏิบัติและกฎหมายและข้อบังคับอื่นหรือแนวปฏิบัติที่จัดทำขึ้นเพื่อเป็นประโยชน์สำหรับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ความรับผิดชอบอื่นของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลรวมถึงการกำกับดูแลการออกแบบและการดำเนินการอย่างมีประสิทธิภาพสำหรับวิธีปฏิบัติในการแจ้งเบาะแส
- (ค) วิธีที่กิจการมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบเพื่อการดำเนินการตามวัตถุประสงค์ ซึ่งอาจรวมถึงข้อพิจารณาเกี่ยวกับ

- อำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบที่สำคัญและสายการรายงานที่เหมาะสม
  - นโยบายเกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจที่เหมาะสม ความรู้และประสบการณ์ของบุคลากรที่สำคัญ และทรัพยากรที่สนับสนุนในการปฏิบัติหน้าที่ และ
  - นโยบายและการสื่อสารเพื่อให้มั่นใจว่าบุคลากรทุกคนมีความเข้าใจในวัตถุประสงค์ของกิจการ ระบุว่าแต่ละบุคคลมีส่วนเกี่ยวข้องและมีส่วนสนับสนุนให้กิจการบรรลุวัตถุประสงค์ได้อย่างไร และระบุว่าแต่ละบุคคลต้องรับผิดชอบต่ออะไรและอย่างไร
- (ง) วิธีที่กิจการดึงดูด พัฒนา และรักษาบุคคลที่มีความรู้ความสามารถสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของกิจการ ซึ่งรวมถึงวิธีที่ทำให้มั่นใจได้ว่าบุคคลมีความรู้และทักษะที่จำเป็นต่อความสำเร็จของงานที่ได้ เช่น
- มาตรฐานในการสรรหาบุคคลที่มีคุณสมบัติเหมาะสมที่สุด โดยเน้นการพิจารณาจากพื้นฐานการศึกษา ประสบการณ์การทำงาน ความสำเร็จในอดีต และหลักฐานของความซื่อสัตย์สุจริตและพฤติกรรมทางจรรยาบรรณ
  - นโยบายการฝึกอบรมที่สื่อสารถึงบทบาทและความรับผิดชอบที่กิจการคาดหวัง ซึ่งรวมถึงการฝึกอบรมและการสัมมนาที่แสดงให้เห็นถึงระดับที่คาดหวังสำหรับการปฏิบัติงานและพฤติกรรม และ
  - การประเมินผลการปฏิบัติงานเป็นระยะที่ช่วยผลักดันการเลื่อนตำแหน่งที่แสดงถึงความมุ่งมั่นของกิจการในการส่งเสริมบุคลากรที่มีคุณสมบัติเหมาะสมเพื่อก้าวสู่ระดับความรับผิดชอบที่สูงขึ้น
- (จ) วิธีที่กิจการทำให้บุคคลต้องรับผิดชอบต่อหน้าที่ของตนเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของระบบการควบคุมภายในของกิจการ ซึ่งอาจทำได้หลายวิธี เช่น
- กลไกในการสื่อสารและทำให้บุคคลรับผิดชอบต่อการดำเนินการตามความรับผิดชอบด้านการควบคุมของตนและดำเนินการแก้ไขตามความจำเป็น
  - การกำหนดมาตรการในการวัดผลการปฏิบัติงาน แรงจูงใจ และผลตอบแทนสำหรับผู้ที่รับผิดชอบต่อระบบการควบคุมภายในของกิจการ ซึ่งรวมถึงวิธีการประเมินและการรักษาความเกี่ยวข้องของมาตรการในการวัดผลดังกล่าว
  - ลักษณะที่แรงกดดันที่เกี่ยวข้องกับการบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในมีผลกระทบต่อความรับผิดชอบของบุคคลและมาตรการในการวัดผลงาน และ
  - วิธีการลงโทษบุคคล เมื่อมีความจำเป็น

ความเหมาะสมของเรื่องต่าง ๆ ข้างต้นจะแตกต่างกันไปในแต่ละกิจการ ขึ้นอยู่กับขนาดความซับซ้อนของโครงสร้าง และลักษณะของกิจกรรมในกิจการ

### กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ

7. กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการเป็นกระบวนการที่ทำอย่างต่อเนื่อง เพื่อการระบุและวิเคราะห์ความเสี่ยงในการบรรลุวัตถุประสงค์ของกิจการ และให้เกณฑ์สำหรับวิธีการที่ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแลใช้กำหนดความเสี่ยงที่ต้องบริหาร
8. เพื่อวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงิน กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการรวมถึงวิธีการที่ผู้บริหารของกิจการใช้ในการระบุความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการจัดทางการเงินให้ เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง การประมาณความมีนัยสำคัญของความเสี่ยงเหล่านั้น การประเมินโอกาสที่ความเสี่ยงจะเกิดขึ้น และการตัดสินใจในการตอบสนองเพื่อจัดการกับ ความเสี่ยงดังกล่าวรวมทั้งผลที่ตามมา ตัวอย่างเช่น กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ ทำให้รู้ว่ากิจการมีการพิจารณาอย่างไรเกี่ยวกับโอกาสที่จะเกิดการบันทึกรายการไม่ครบถ้วน หรือ กิจการมีการระบุและวิเคราะห์การประมาณการที่สำคัญที่บันทึกในงบการเงินอย่างไร
9. ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินที่เชื่อถือได้ รวมถึงเหตุการณ์ รายการหรือ สถานการณ์ ทั้งภายในและภายนอกกิจการ ที่เกิดขึ้นและส่งผลกระทบต่อความสามารถของกิจการ ในการเริ่มทำการ บันทึกรายการ ประมวลผล และรายงานข้อมูลทางการเงินให้เป็นไปตามสิ่งที่ ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงิน ผู้บริหารอาจกำหนดแผนงาน ขั้นตอน หรือการดำเนินการ ที่จะจัดการกับความเสี่ยงนั้นๆ หรือตัดสินใจยอมรับความเสี่ยงนั้นเนื่องจากปัญหาด้านทุนที่เกี่ยวข้อง หรือด้วยเหตุผลอื่น ความเสี่ยงสามารถเกิดขึ้นหรือเปลี่ยนแปลงไปตามสถานการณ์ต่างๆ เช่น
  - การเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมของการดำเนินกิจการ การเปลี่ยนแปลงข้อบังคับทาง กฎหมาย สภาวะเศรษฐกิจ หรือสภาพแวดล้อมของการดำเนินกิจการ สามารถทำให้เกิด การเปลี่ยนแปลงของแรงกดดันด้านการแข่งขันและทำให้เกิดความเสี่ยงที่แตกต่างกันอย่างมี นัยสำคัญ
  - บุคลากรใหม่ บุคลากรใหม่อาจให้ความสนใจหรือเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกิจการ ในแบบที่แตกต่างไป
  - ระบบสารสนเทศใหม่หรือที่ได้รับการปรับปรุง การเปลี่ยนแปลงของระบบสารสนเทศที่มี นัยสำคัญและรวดเร็วสามารถเปลี่ยนแปลงความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมภายใน ของกิจการ
  - การเติบโตอย่างรวดเร็ว การขยายตัวของกิจการที่มีนัยสำคัญและรวดเร็วสามารถทำให้ การควบคุมเริ่มรองรับไม่ไหว และเพิ่มความเสี่ยงจากความล้มเหลวของการควบคุม
  - เทคโนโลยีใหม่ การนำเทคโนโลยีใหม่มาใช้ในการบวนการผลิตหรือในระบบสารสนเทศอาจ เปลี่ยนแปลงความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมภายในของกิจการ

- รูปแบบธุรกิจใหม่ ผลิตภัณฑ์ใหม่ หรือกิจกรรมใหม่ การเข้าสู่ธุรกิจหรือรายการค้าที่กิจการมีประสบการณ์น้อยอาจนำไปสู่ความเสี่ยงใหม่ที่เกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมภายในของกิจการ
- การปรับปรุงโครงสร้างองค์กร กิจการอาจปรับปรุงโครงสร้างองค์กรโดยการลดบุคลากรและการเปลี่ยนแปลงการควบคุมดูแลและการแบ่งแยกหน้าที่ ซึ่งอาจเปลี่ยนแปลงความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมภายในของกิจการ
- การขยายกิจการในต่างประเทศ การขยายกิจการหรือการลงทุนในต่างประเทศนำมาซึ่งความเสี่ยงใหม่ที่มักมีลักษณะเฉพาะซึ่งอาจกระทบต่อการควบคุม เช่น ความเสี่ยงที่เพิ่มขึ้นหรือเปลี่ยนแปลงไปจากรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ
- การประกาศใช้หลักการบัญชีใหม่ การนำหลักการบัญชีใหม่มาใช้หรือการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีอาจกระทบความเสี่ยงในการจัดทำงบการเงิน
- การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ มีความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับ
  - การรักษาไว้ซึ่งบูรณภาพของการประมวลผลข้อมูลและสารสนเทศ
  - ความเสี่ยงต่อกลยุทธ์ทางธุรกิจของกิจการ ซึ่งเกิดขึ้นได้หากกลยุทธ์ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศไม่สนับสนุนกลยุทธ์ทางธุรกิจอย่างมีประสิทธิภาพ หรือ
  - การเปลี่ยนแปลงหรือการหยุดชะงักของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการหรือการลาออกของบุคลากรด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ หรือเมื่อกิจการไม่ทำการปรับปรุงสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศให้เป็นปัจจุบัน หรือการปรับปรุงดังกล่าวไม่ทำในเวลาที่เหมาะสม

#### กระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ

10. กระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการเป็นกระบวนการที่ต้องทำอย่างต่อเนื่องเพื่อประเมินความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในและดำเนินการแก้ไขที่จำเป็นได้ในเวลาที่เหมาะสม กระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในอาจประกอบด้วย การประเมินผลอย่างต่อเนื่อง การประเมินผลแยกต่างหาก (ดำเนินการเป็นระยะ) หรือการทำทั้งสองกิจกรรมรวมกัน การติดตามผลอย่างต่อเนื่องมักเป็นส่วนหนึ่งของกิจกรรมปกติที่เกิดขึ้นเป็นประจำของกิจการ และอาจรวมถึงกิจกรรมด้านการบริหารและการกำกับดูแลปกติ กระบวนการดังกล่าวมักมีขอบเขตและความถี่ที่แตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับการประเมินความเสี่ยงของกิจการ
11. วัตถุประสงค์และขอบเขตของหน่วยงานตรวจสอบภายในโดยทั่วไปรวมถึงกิจกรรมที่ออกแบบมาเพื่อประเมินหรือติดตามความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในของกิจการ<sup>72</sup> กระบวนการ

<sup>72</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) และภาคผนวก 4 ของมาตรฐานการสอบบัญชียุคปัจจุบันได้ให้แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน

ติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการอาจรวมถึงกิจกรรมต่าง ๆ เช่น การสอบทานของผู้บริหารว่ามีการจัดทำงบกระทบยอดเงินฝากธนาคารในเวลาที่เหมาะสมหรือไม่ การประเมินของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับการปฏิบัติตามนโยบายของกิจการโดยพนักงานขายในเรื่องเงื่อนไขในสัญญาขาย และการติดตามดูแลของฝ่ายกฎหมายในเรื่องการปฏิบัติตามจรรยาบรรณหรือนโยบายการดำเนินธุรกิจของกิจการ การติดตามผลการควบคุมมีวัตถุประสงค์เพื่อให้แน่ใจว่าการควบคุมได้ดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพอย่างต่อเนื่อง ตัวอย่างเช่น หากไม่มีการติดตามการกระทบยอดเงินฝากธนาคารว่ามีการจัดทำในเวลาที่เหมาะสมและถูกต้อง บุคคลที่รับผิดชอบมักจะไม่จัดทำงบกระทบยอดเงินฝากธนาคาร

12. การควบคุมที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ (ซึ่งรวมถึงการควบคุมที่ใช้ติดตามการควบคุมโดยอัตโนมัติ) อาจเป็นแบบอัตโนมัติหรือแบบปฏิบัติงานด้วยมือ หรือทั้งสองแบบร่วมกัน ตัวอย่างเช่น กิจการอาจใช้การควบคุมโดยอัตโนมัติเพื่อติดตามการเข้าถึงเทคโนโลยีบางอย่าง โดยจัดทำรายงานแสดงกิจกรรมที่ผิดปกติแบบอัตโนมัติให้แก่ผู้บริหาร และผู้บริหารตรวจสอบความผิดปกติที่พบด้วยตนเอง
13. การแยกความแตกต่างระหว่างกิจกรรมการติดตามผลการควบคุมและการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับระบบสารสนเทศ จะพิจารณาจากรายละเอียดพื้นฐานของกิจกรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อกิจกรรมนั้นเกี่ยวข้องกับการสอบทานโดยผู้บังคับบัญชา การสอบทานโดยผู้บังคับบัญชาไม่ถือเป็นกิจกรรมการติดตามผลการควบคุมเสมอไป ดังนั้นอาจต้องใช้ดุลยพินิจเพื่อพิจารณาว่าการสอบทานดังกล่าวถือเป็นการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับระบบสารสนเทศหรือเป็นกิจกรรมการติดตามผลการควบคุม ตัวอย่างเช่น การควบคุมเพื่อความครบถ้วนรายเดือนมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ตรวจพบและแก้ไขข้อผิดพลาด แต่สำหรับในกรณีของกิจกรรมการติดตามผลการควบคุมจะถามว่าเหตุใดจึงเกิดข้อผิดพลาดและมอบหมายให้ผู้บริหารรับผิดชอบในการแก้ไขกระบวนการเพื่อป้องกันข้อผิดพลาดในอนาคต กล่าวคือ การควบคุมที่เกี่ยวข้องกับระบบสารสนเทศจะตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เฉพาะเจาะจง ในขณะที่กิจกรรมการติดตามผลการควบคุมเป็นการประเมินว่าการควบคุมในแต่ละองค์ประกอบในทั้ง 5 องค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการทำงานตามที่ตั้งใจไว้หรือไม่
14. กิจกรรมการติดตามผลการควบคุมอาจรวมถึงการใช้ข้อมูลจากการติดต่อสื่อสารจากบุคคลภายนอกที่อาจชี้ให้เห็นถึงปัญหาหรือสิ่งที่จะต้องมีการปรับปรุง ลูกค้าแสดงโดยนัยถึงการยอมรับข้อบกพร่องที่ถูกรับรู้ด้วยการจ่ายชำระตามใบแจ้งหนี้หรือทักท้วงเกี่ยวกับยอดหนี้ที่ถูกรับรู้ นอกจากนั้น หน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลอาจสื่อสารกับกิจการเกี่ยวกับประเด็นที่กระทบต่อการทำงานของระบบการควบคุมภายในของกิจการ เช่น การติดต่อสื่อสารเกี่ยวกับการตรวจสอบโดยหน่วยงานกำกับดูแลธนาคาร นอกจากนี้ ในการดำเนินกิจกรรมการติดตามผล ผู้บริหารอาจพิจารณาการสื่อสารของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของกิจการ

## ระบบสารสนเทศและการสื่อสาร

15. ระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินประกอบด้วยกิจกรรม นโยบาย และบันทึกทางบัญชีและบันทึกสนับสนุนอื่น ซึ่งออกแบบและจัดทำไว้เพื่อ
- เริ่มต้น บันทึก และประมวลผลรายการค้าของกิจการ (รวมทั้งการรวบรวมข้อมูล ประมวลผลข้อมูล และเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์และเงื่อนไขที่นอกเหนือจากรายการค้า) และเพื่อรักษาไว้ซึ่งความรับผิดชอบต่อสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นที่เกี่ยวข้อง
  - แก้ไขการประมวลผลรายการที่ไม่ถูกต้อง เช่น เพิ่มข้อมูลบัญชีพักที่จัดทำขึ้นโดยอัตโนมัติ และดำเนินการตามวิธีปฏิบัติที่เหมาะสมในการล้างรายการในบัญชีพักให้หมดไปในเวลาที่เหมาะสม
  - จัดการและบันทึกการแทรกแซงหรือการข้ามขั้นตอนการควบคุม
  - นำข้อมูลจากระบบประมวลผลรายการเข้าสู่บัญชีแยกประเภททั่วไป (เช่น การโอนข้อมูลรายการที่สะสมจากบัญชีแยกประเภทย่อย)
  - รวบรวมและประมวลผลข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินสำหรับเหตุการณ์และเงื่อนไขที่ไม่ใช่รายการค้า เช่น ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ และการเปลี่ยนแปลงมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ และ
  - ทำให้มั่นใจว่าข้อมูลที่กำหนดให้มีการเปิดเผยตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ได้มีการรวบรวม บันทึก ประมวลผล สรุป และรายงานอย่างเหมาะสมในงบการเงิน
16. กระบวนการทางธุรกิจของกิจการรวมถึงกิจกรรมต่าง ๆ ที่ออกแบบขึ้นเพื่อ
- พัฒนา ซื้อ ผลิต ขาย และกระจายสินค้าและบริการของกิจการ
  - ทำให้มั่นใจว่ามีการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ และ
  - บันทึกข้อมูล ซึ่งรวมถึงข้อมูลทางบัญชีและการรายงานทางการเงิน
- กระบวนการทางธุรกิจทำให้เกิดรายการค้าที่ถูกบันทึก ประมวลผล และรายงานโดยระบบสารสนเทศ
17. คุณภาพของข้อมูลมีผลต่อความสามารถของผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับการจัดการและควบคุมกิจกรรมของกิจการได้อย่างเหมาะสม และในการจัดทำรายงานทางการเงินที่น่าเชื่อถือ
18. การสื่อสาร (ซึ่งเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการให้ความเข้าใจในบทบาทและความรับผิดชอบของแต่ละบุคคลเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของกิจการ) อาจอยู่ในรูปแบบของคู่มือนโยบาย คู่มือด้านบัญชีและการรายงานทางการเงิน และบันทึกช่วยจำ การสื่อสารสามารถทำในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ วาจา และผ่านการกระทำของผู้บริหาร
19. การสื่อสารโดยกิจการเกี่ยวกับบทบาทและความรับผิดชอบในการรายงานทางการเงินและประเด็นที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน มีความเกี่ยวข้องกับความเข้าใจในบทบาทและความรับผิดชอบของแต่ละบุคคลเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของกิจการที่เกี่ยวข้องกับ



การรายงานทางการเงิน ตัวอย่างของการสื่อสารอาจรวมถึงขอบเขตที่บุคลากรควรเข้าใจว่ากิจกรรมของตนในระบบสารสนเทศนั้นเกี่ยวข้องกับงานของผู้อื่นอย่างไร และเข้าใจถึงวิธีการรายงานข้อบกพร่องแก่บุคลากรระดับที่สูงกว่าที่เหมาะสมภายในกิจการ

### กิจกรรมการควบคุม

20. ผู้สอบบัญชีระบุนการควบคุมต่าง ๆ ในองค์ประกอบของกิจกรรมการควบคุมตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 26 การควบคุมดังกล่าวรวมถึงการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศและการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งการควบคุมทั้งสองประเภทนี้อาจเป็นการควบคุมที่ปฏิบัติด้วยมือหรือการควบคุมโดยอัตโนมัติก็ได้ หากการควบคุมโดยอัตโนมัติหรือการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับแง่มุมที่เป็นอัตโนมัติที่ผู้บริหารใช้และพึ่งพาในการรายงานทางการเงินมีขอบเขที่ยังมากยิ่งมีความสำคัญมากขึ้นที่กิจการจะใช้การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศซึ่งตอบสนองต่อการทำงานอย่างต่อเนื่องของแง่มุมที่เป็นอัตโนมัติของการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศ การควบคุมในองค์ประกอบของกิจกรรมการควบคุมอาจเกี่ยวข้องกับเรื่องต่อไปนี้

- *การอนุญาตและการอนุมัติ* — การอนุญาตช่วยให้มั่นใจว่ารายการสมเหตุผล (นั่นคือ รายการแสดงเห็นถึงเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นจริง หรืออยู่ภายใต้นโยบายของกิจการ) การอนุญาตโดยปกติอยู่ในรูปแบบของการอนุมัติโดยผู้บริหารในระดับที่สูงกว่า หรือในรูปแบบของการพิสูจน์และการยืนยันว่ารายการสมเหตุผล ตัวอย่างเช่น หัวหน้างานอนุมัติรายงานค่าใช้จ่ายเมื่อได้สอบทานแล้วว่าค่าใช้จ่ายมีความสมเหตุสมผลและเป็นไปตามนโยบาย ตัวอย่างของการอนุมัติโดยอัตโนมัติได้แก่การเปรียบเทียบโดยอัตโนมัติระหว่างต้นทุนต่อหน่วยตามใบแจ้งหนี้กับต้นทุนต่อหน่วยในใบสั่งซื้อว่าอยู่ในช่วงการเบี่ยงเบนที่ได้กำหนดไว้ล่วงหน้าหรือไม่ ถ้าใช่ ยอดตามใบแจ้งหนี้ที่อยู่ในช่วงการเบี่ยงเบนที่ยอมรับได้จะได้รับการอนุมัติโดยอัตโนมัติ ถ้ายอดตามใบแจ้งหนี้แตกต่างเกินช่วงเบี่ยงเบนที่ยอมรับได้ จะถูกตั้งค่าสถานะในระบบเพื่อให้มีการตรวจสอบเพิ่มเติม
- *การกระทบยอด* — การกระทบยอดเป็นการเปรียบเทียบข้อมูลสองข้อมูลหรือมากกว่า และในกรณีที่มีความแตกต่าง จะต้องดำเนินการให้ข้อมูลตรงกัน โดยทั่วไป การกระทบยอดจะจัดการกับปัญหาเรื่องความครบถ้วนหรือความถูกต้องของการประมวลผลรายการค้า
- *การพิสูจน์* — การพิสูจน์เป็นการเปรียบเทียบกันระหว่างรายการตั้งแต่สองรายการขึ้นไป หรือเปรียบเทียบกับนโยบาย และมักจะเกี่ยวข้องกับการติดตามเมื่อรายการไม่ตรงกัน หรือไม่สอดคล้องกับนโยบาย โดยทั่วไปแล้ว การพิสูจน์จัดการกับปัญหาเรื่องความครบถ้วน ความถูกต้อง หรือความสมเหตุผลของการประมวลผลรายการค้า
- *การควบคุมทางกายภาพหรือทางตรรกะ* ซึ่งรวมถึงการควบคุมที่ตอบสนองต่อความปลอดภัยของสินทรัพย์จากการเข้าถึง การได้มา การใช้งาน หรือการจำหน่ายโดยไม่ได้รับอนุญาต การควบคุมครอบคลุมถึง

- การรักษาความปลอดภัยทางกายภาพของสินทรัพย์ ซึ่งรวมถึงการป้องกันที่เพียงพอ เช่น สิ่งปลูกสร้างที่มีการรักษาความปลอดภัยสำหรับการเข้าถึงสินทรัพย์และข้อมูล
- การอนุญาตการเข้าถึงโปรแกรมคอมพิวเตอร์และแฟ้มข้อมูล (ซึ่งคือ การเข้าถึงทางตรรกะ)
- การตรวจนับและเปรียบเทียบกับจำนวนที่ปรากฏในบันทึกที่ใช้ควบคุมเป็นระยะ (เช่น เปรียบเทียบผลการตรวจนับเงินสด หลักทรัพย์และสินค้าคงเหลือกับยอดที่ปรากฏในบันทึกทางบัญชี)

การควบคุมทางกายภาพที่ใช้ในการป้องกันการลักขโมยสินทรัพย์ส่งผลต่อความน่าเชื่อถือของการจัดทำงบการเงินในระดับที่ต่างกัน ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ เช่น โอกาสที่จะเกิดการรั่วไหลของสินทรัพย์

- *การแบ่งแยกหน้าที่* – การมอบหมายความรับผิดชอบในการอนุมัติรายการ บันทึกรายการ และดูแลรักษาทรัพย์สิน ให้แก่บุคคลที่ต่างกัน การแบ่งแยกหน้าที่นั้นทำเพื่อลดโอกาสที่บุคคลคนเดียวจะอยู่ในตำแหน่งที่สามารถกระทำและปกปิดข้อผิดพลาดหรือทุจริตได้

ตัวอย่างเช่น ผู้จัดการที่อนุมัติการขายเชื่อ ไม่ควรรับผิดชอบในการบันทึกรายการลูกหนี้หรือรับเงิน ถ้าบุคคลเดียวสามารถทำหน้าที่ได้ทุกอย่างดังกล่าว บุคคลนั้นอาจสร้างรายการขายเท็จโดยไม่ถูกตรวจพบได้ ในทำนองเดียวกัน พนักงานขายไม่ควรสามารถแก้ไขแฟ้มข้อมูลราคาสินค้าหรืออัตราค่านายหน้า

ในบางครั้ง การแบ่งแยกหน้าที่อาจไม่เหมาะสมในทางปฏิบัติ ไม่คุ้มค่ากับต้นทุน หรือเป็นไปได้ ตัวอย่างเช่น กิจการขนาดเล็กและไม่ซับซ้อนอาจไม่มีทรัพยากรเพียงพอสำหรับการแบ่งแยกหน้าที่ตามที่ควรจะเป็น และอาจมีต้นทุนที่เพิ่มขึ้นจากการเพิ่มพนักงานสูงเกินกว่าที่บริษัทจะรับได้ ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้บริหารอาจจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมที่เป็นทางเลือก ตามตัวอย่างข้างต้น ถ้าพนักงานขายสามารถแก้ไขแฟ้มข้อมูลราคา อาจนำการควบคุมเชิงตรงจวบมาใช้ โดยให้พนักงานที่ไม่เกี่ยวข้องกับหน้าที่การขายสอบถามเป็นครั้งคราวว่ามีการแก้ไขราคาหรือไม่ และภายใต้สถานการณ์ใดที่พนักงานขายเปลี่ยนแปลงราคา

21. การควบคุมบางอย่างอาจขึ้นอยู่กับเครื่องมืออยู่ของการควบคุมโดยผู้บังคับบัญชาที่กำหนดโดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ตัวอย่างเช่น การควบคุมด้านการให้อนุญาตอาจมีการมอบหมายให้ผู้อื่นทำแทนได้ตามแนวทางที่ได้กำหนดไว้ เช่น หลักเกณฑ์ในการลงทุนที่กำหนดโดยผู้มีหน้าที่กำกับดูแลในทางตรงกันข้าม รายการที่ไม่เกิดขึ้นประจำ เช่น การลงทุนในธุรกิจหรือการยกเลิกการลงทุนที่มีความสำคัญ อาจต้องได้รับการอนุมัติในระดับสูงเป็นการเฉพาะ ซึ่งในบางกรณีอาจต้องเป็นการอนุมัติโดยผู้ถือหุ้น

### ข้อจำกัดของการควบคุมภายใน

22. ระบบการควบคุมภายในของกิจการ ไม่ว่าจะมีประสิทธิภาพเพียงใด สามารถให้เพียงความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับการบรรลุวัตถุประสงค์ด้านการรายงานทางการเงิน ข้อจำกัดสี่ประการของการควบคุมมีผลกระทบต่อโอกาสที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว ข้อจำกัดสี่ประการของการควบคุมรวมถึงข้อเท็จจริงที่การใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจสามารถผิดพลาดได้ และการไม่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในสามารถเกิดขึ้นได้จากข้อผิดพลาดของมนุษย์ ตัวอย่างเช่น อาจมีข้อผิดพลาดในการออกแบบหรือการเปลี่ยนแปลงการควบคุม การดำเนินการตามการควบคุมอาจไม่มีประสิทธิภาพ เช่น ในกรณีที่มีข้อมูลที่จัดทำขึ้นเพื่อระบบการควบคุมภายในของกิจการ (เช่น รายงานข้อยกเว้น) ไม่ได้ถูกใช้อย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากบุคคลที่รับผิดชอบในการสอบทานข้อมูลดังกล่าวไม่เข้าใจในวัตถุประสงค์ของการสอบทาน หรือไม่ได้ดำเนินการสอบทานอย่างเหมาะสม
23. นอกจากนี้ การควบคุมสามารถถูกหลีกเลี่ยงโดยการสมรู้ร่วมคิดกันระหว่างบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป หรือโดยการแทรกแซงการควบคุมที่ไม่เหมาะสมโดยผู้บริหาร ตัวอย่างเช่น ผู้บริหารอาจทำสัญญาเพิ่มเติมที่ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของสัญญาต้นฉบับกับลูกค้าเพื่อเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดและเงื่อนไขของสัญญาขายแบบมาตรฐานของกิจการ ซึ่งอาจส่งผลให้มีการรับรู้รายได้ที่ไม่เหมาะสม นอกจากนี้ การควบคุมที่อยู่ในระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งได้รับการออกแบบมาเพื่อระบุและรายงานรายการที่มีจำนวนเกินกว่าวงเงินเครดิต อาจถูกยกเลิกหรือทำให้ไม่สามารถใช้งานได้
24. ยิ่งไปกว่านั้น ในการออกแบบและนำการควบคุมไปปฏิบัติ ผู้บริหารอาจใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับลักษณะและขอบเขตของการควบคุมที่เลือกนำไปปฏิบัติ และลักษณะและขอบเขตของความเสี่ยงที่ผู้บริหารเลือกที่จะยอมรับไว้

## ภาคผนวก 4

(อ้างอิงย่อหน้าที่ 14(ก), 24(ก)(2), ก25-ก28 และ ก118)

## ข้อพิจารณาในการทำความเข้าใจหน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการ

ภาคผนวกนี้ให้ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเกี่ยวกับการทำความเข้าใจหน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการ (ถ้ามี)

## วัตถุประสงค์และขอบเขตของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

1. วัตถุประสงค์และขอบเขตของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ลักษณะความรับผิดชอบและสถานะของหน่วยงานภายในองค์กร ซึ่งรวมถึงอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบของหน่วยงาน แตกต่างกันอย่างมากระหว่างหน่วยงานที่ขึ้นอยู่กัขนาด ความซับซ้อนและโครงสร้างของกิจการ รวมทั้งความต้องการของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (ถ้ามี) เรื่องเหล่านี้จะระบุไว้ในกฎบัตรการตรวจสอบภายใน
2. ความรับผิดชอบของหน่วยงานตรวจสอบภายในอาจรวมถึงการปฏิบัติงานตรวจสอบและประเมินผล เพื่อให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับการออกแบบและประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยง ระบบการควบคุมภายในและกระบวนการกำกับดูแลของกิจการ ในกรณีดังกล่าว หน่วยงานตรวจสอบภายในอาจมีบทบาทที่สำคัญต่อกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ อย่างไรก็ตาม หากความรับผิดชอบของหน่วยงานตรวจสอบภายในมุ่งเน้นไปที่การประเมินประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการทำงานของกิจการ งานของหน่วยงานตรวจสอบภายในดังกล่าวอาจไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการรายงานทางการเงินของกิจการ

## การสอบถามหน่วยงานตรวจสอบภายใน

3. ในกรณีที่กิจการมีหน่วยงานตรวจสอบภายใน การสอบถามบุคคลที่เหมาะสมภายในหน่วยงานนั้นอาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ รวมถึงได้ข้อมูลเพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญทั้งในระดับของงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ในการปฏิบัติงาน หน่วยงานตรวจสอบภายในมักจะได้อข้อมูลเชิงลึกเกี่ยวกับการดำเนินงานของกิจการและความเสี่ยงทางธุรกิจ และอาจพบประเด็นจากงานตรวจสอบ เช่น ข้อบกพร่องของการควบคุมหรือความเสี่ยงซึ่งอาจเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์สำหรับความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ระบบการควบคุมภายในของกิจการ การประเมินความเสี่ยง หรือแง่มุมอื่นในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ดังนั้น การสอบถามโดยผู้สอบบัญชีจึงควรเกิดขึ้น ไม่ว่าผู้สอบบัญชีคาดว่าจะใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อการปรับเปลี่ยนลักษณะหรือช่วงเวลาหรือลดขอบเขตการปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือไม่<sup>73</sup>

<sup>73</sup> ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องได้แสดงอยู่ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง)

ผู้สอบบัญชีควรสอบถามเกี่ยวกับประเด็นที่หน่วยงานตรวจสอบภายในได้นำเสนอต่อผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และผลของการประเมินความเสี่ยงโดยหน่วยงานตรวจสอบภายใน

4. หากผลที่ผู้สอบบัญชีได้รับจากการสอบถามแสดงให้เห็นถึงประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินของกิจการและการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าควรอ่านรายงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างของรายงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้องอาจรวมถึงกลยุทธ์ของหน่วยงานและเอกสารซึ่งอธิบายการวางแผน และรายงานที่จัดทำขึ้นเพื่อเสนอต่อผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแลซึ่งอธิบายประเด็นที่พบจากการตรวจสอบของหน่วยงานตรวจสอบภายใน
5. นอกจากนี้ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240<sup>74</sup> หากหน่วยงานตรวจสอบภายในให้ข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการทุจริตที่เกิดขึ้นจริง ที่สงสัยว่าจะเกิด หรือที่มีการกล่าวหา ผู้สอบบัญชีพิจารณาเรื่องดังกล่าวในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต
6. บุคคลที่เหมาะสมในหน่วยงานตรวจสอบภายในที่ผู้สอบบัญชีสอบถาม ควรเป็นบุคคลที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความรู้ ประสบการณ์และอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม เช่น หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือบุคคลอื่นในหน่วยงานนั้นแล้วแต่สถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าสมควรที่จะประชุมกับบุคคลเหล่านี้เป็นครั้งคราว

#### การพิจารณาหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อการทำความเข้าใจสภาพแวดล้อมการควบคุม

7. ในการทำความเข้าใจสภาพแวดล้อมการควบคุม ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาวิธีการตอบสนองของผู้บริหารต่อประเด็นปัญหาที่พบและข้อเสนอแนะของหน่วยงานตรวจสอบภายในเกี่ยวกับข้อบกพร่องของการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน ซึ่งรวมถึงการพิจารณาว่าการตอบสนองดังกล่าวได้ถูกนำไปปฏิบัติหรือไม่และปฏิบัติอย่างไร และหน่วยงานตรวจสอบภายในได้ประเมินการตอบสนองดังกล่าวในภายหลังหรือไม่

#### การทำความเข้าใจบทบาทที่หน่วยงานตรวจสอบภายในมีต่อกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ

8. หากลักษณะความรับผิดชอบของหน่วยงานตรวจสอบภายในและกิจกรรมเกี่ยวกับการให้ความเชื่อมั่นมีความเกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจสามารถใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อปรับเปลี่ยนลักษณะหรือช่วงเวลา หรือลดขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีด้วยตนเอง ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีน่าจะสามารถใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในได้ หากจากประสบการณ์ในการสอบบัญชีที่ผ่านมาหรือจากวิธีการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี กิจการมี

<sup>74</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 19

หน่วยงานตรวจสอบภายในที่มีทรัพยากรเพียงพอและเหมาะสมกับความซับซ้อนของกิจการและลักษณะของการดำเนินงาน รวมทั้งมีสายการรายงานไปยังผู้มีหน้าที่กำกับดูแลโดยตรง

9. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้ให้ความสนใจเบื้องต้นเกี่ยวกับหน่วยงานตรวจสอบภายในแล้วคาดว่าจะใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อปรับเปลี่ยนลักษณะหรือช่วงเวลา หรือลดขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่จะปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง)
10. ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) กิจกรรมของหน่วยงานตรวจสอบภายในแตกต่างจากการควบคุมที่ใช้ติดตามผลอื่น ๆ ซึ่งอาจเกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน เช่น การสอบทานข้อมูลบัญชีเพื่อการบริหารที่ออกแบบมาเพื่อช่วยกิจการในการป้องกันหรือตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง
11. การติดต่อสื่อสารกับบุคคลที่เหมาะสมในหน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการตั้งแต่ช่วงแรก ๆ ของงานสอบบัญชีและยังคงติดต่อสื่อสารอย่างต่อเนื่องตลอดระยะเวลาการปฏิบัติงานสอบบัญชีสามารถช่วยให้เกิดการแบ่งปันข้อมูลอย่างมีประสิทธิภาพ และเป็นการสร้างสภาพแวดล้อมที่ผู้สอบบัญชีสามารถรับทราบเรื่องสำคัญที่หน่วยงานตรวจสอบภายในอาจได้รับทราบซึ่งอาจมีผลกระทบต่องานของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 อธิบายถึงความสำคัญของการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ<sup>75</sup> ซึ่งรวมถึงการตื่นตัวต่อข้อมูลที่นำไปสู่ประเด็นความน่าเชื่อถือของเอกสาร และคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามที่จะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี ดังนั้น การติดต่อสื่อสารกับหน่วยงานตรวจสอบภายในตลอดระยะเวลาการปฏิบัติงานสอบบัญชีอาจเพิ่มโอกาสที่หน่วยงานตรวจสอบภายในจะให้ข้อมูลดังกล่าวกับผู้สอบบัญชี และทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถนำข้อมูลดังกล่าวมาพิจารณาในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

<sup>75</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้า 7

## ภาคผนวก 5

(อ้างอิงย่อหน้าที่ 25(ก), 26(ข)-(ค), ก94 และ ก166-ก172)

## ข้อพิจารณาในการทำความเข้าใจเทคโนโลยีสารสนเทศ

ภาคผนวกนี้ให้ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการทำความเข้าใจการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการในระบบการควบคุมภายใน

การทำความเข้าใจการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการในองค์ประกอบต่าง ๆ ของระบบการควบคุมภายในของกิจการ

1. ระบบการควบคุมภายในของกิจการประกอบด้วยส่วนที่ปฏิบัติด้วยมือและส่วนที่เป็นอัตโนมัติ (หมายถึง การควบคุมที่ปฏิบัติงานด้วยมือและการควบคุมโดยอัตโนมัติ และทรัพยากรอื่นที่ใช้ในระบบการควบคุมภายในของกิจการ) การผสมผสานระหว่างส่วนที่ปฏิบัติด้วยมือและส่วนที่เป็นอัตโนมัติของแต่ละกิจการจะแตกต่างกันไปตามลักษณะและความซับซ้อนของการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการมีผลกระทบต่อลักษณะของการประมวลผล การจัดเก็บ และการสื่อสารข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และยังมีผลกระทบต่อลักษณะของการออกแบบและการนำระบบการควบคุมภายในของกิจการไปปฏิบัติ แต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการอาจใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในระดับที่ต่างกัน

โดยทั่วไป เทคโนโลยีสารสนเทศมีประโยชน์ต่อระบบการควบคุมภายในของกิจการ เนื่องจากทำให้กิจการทำเรื่องต่อไปนี้ได้

- สามารถใช้กฎเกณฑ์ทางธุรกิจที่กำหนดไว้ล่วงหน้าได้อย่างสม่ำเสมอ และปฏิบัติการค้าณวนที่ซับซ้อนในการประมวลผลรายการหรือข้อมูลที่มีปริมาณมาก
  - ช่วยให้ข้อมูลที่ทันเวลา พร้อมใช้ และมีความถูกต้อง
  - ช่วยในการวิเคราะห์ข้อมูลเพิ่มเติม
  - เพิ่มความสามารถในการติดตามผลการปฏิบัติงานในกิจกรรมต่างๆ ของกิจการ และนโยบายและวิธีปฏิบัติที่วางไว้
  - ลดความเสี่ยงที่จะหลีกเลี่ยงการควบคุมที่กำหนดไว้
  - เพิ่มความสามารถในการบรรลุประสิทธิผลของการแบ่งแยกหน้าที่ โดยการนำการควบคุมความปลอดภัยไปใช้ในระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ ระบบฐานข้อมูล และระบบปฏิบัติการ
2. ลักษณะของส่วนที่ปฏิบัติด้วยมือหรือส่วนที่เป็นอัตโนมัติมีผลต่อการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และมีผลต่อวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่ตามมา การควบคุมโดยอัตโนมัติอาจเชื่อถือได้มากกว่าการควบคุมที่ปฏิบัติด้วยมือ เนื่องจากการควบคุมโดยอัตโนมัตินั้นเกิดการข้ามขั้นตอน เพิกเฉย หรือแทรกแซงได้ไม่บ่อยนัก และมีโอกาส

ที่จะเกิดข้อผิดพลาดได้น้อยกว่า การควบคุมโดยอัตโนมัติอาจมีประสิทธิภาพมากกว่าการควบคุมที่ปฏิบัติด้วยมือในสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- รายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำในปริมาณมาก หรือในสถานการณ์ที่ข้อผิดพลาดนั้นสามารถถูกคาดการณ์หรือทำนายได้ล่วงหน้า หรือข้อผิดพลาดสามารถป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขได้ด้วยการใช้ระบบอัตโนมัติ
- การควบคุมที่มีวิธีการเฉพาะในการปฏิบัติสามารถถูกออกแบบได้อย่างเหมาะสมและทำได้โดยอัตโนมัติ

การทำความเข้าใจการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในระบบสารสนเทศของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 25(ก))

3. ระบบสารสนเทศของกิจการอาจรวมถึงการใช้ส่วนที่ปฏิบัติด้วยมือและส่วนที่เป็นอัตโนมัติ ซึ่งมีผลต่อลักษณะของการเกิดรายการ การบันทึก การประมวลผล และการรายงานรายการค้า โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ขั้นตอนของการเกิดรายการ การบันทึก การประมวลผล และการรายงานรายการค้าอาจทำได้อย่างถูกต้องด้วยการใช้ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ และด้วยวิธีการที่กิจการตั้งค่าระบบงานเหล่านั้น นอกจากนี้ บันทึกต่าง ๆ ที่อยู่ในรูปแบบดิจิทัลอาจมาแทนที่หรือมาเป็นส่วนเสริมสำหรับบันทึกที่อยู่ในรูปแบบเอกสาร
4. ในการได้มาซึ่งความเข้าใจในสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับขั้นตอนของรายการค้าและการประมวลผลข้อมูลในระบบสารสนเทศ ผู้สอบบัญชีรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะและคุณลักษณะเฉพาะของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่กิจการใช้ ตลอดจนโครงสร้างพื้นฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้สนับสนุน ตารางต่อไปนี้แสดงตัวอย่างของเรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการได้มาซึ่งความเข้าใจในสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ และตัวอย่างของลักษณะทั่วไปของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ โดยแสดงตามความซับซ้อนของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้ในระบบสารสนเทศของกิจการ อย่างไรก็ตามลักษณะดังกล่าวเป็นเพียงแนวทางและอาจแตกต่างจากนี้ ขึ้นอยู่กับลักษณะของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ (ไอที) ที่ใช้ในกิจการ



	ตัวอย่างของลักษณะทั่วไปของ		
	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ที่ไม่ซับซ้อน	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์หรือระบบงานไอทีที่มีขนาดกลางและซับซ้อนปานกลาง	ระบบงานไอทีที่มีขนาดใหญ่หรือซับซ้อน (เช่น ระบบอีอาร์พี)
เรื่องที่เกี่ยวข้องกับขอบเขตของการทำงานแบบอัตโนมัติและการใช้ข้อมูล			
<ul style="list-style-type: none"> <li>ขอบเขตของกระบวนการทำงานแบบอัตโนมัติในการประมวลผลและความซับซ้อนของกระบวนการเหล่านั้น ซึ่งรวมถึงมีการประมวลผลอัตโนมัติอย่างมากแบบไม่ใช้กระดาษหรือไม่</li> </ul>	ไม่เกี่ยวข้อง	ไม่เกี่ยวข้อง	มีกระบวนการทำงานแบบอัตโนมัติค่อนข้างมากและซับซ้อน
<ul style="list-style-type: none"> <li>ขอบเขตของการพึ่งพาของกิจการต่อรายงานที่จัดทำโดยระบบในการประมวลผลข้อมูล</li> </ul>	ตรรกะรายงานแบบอัตโนมัติอย่างง่าย	ตรรกะรายงานแบบอัตโนมัติที่เกี่ยวข้องอย่างง่าย	ตรรกะรายงานแบบอัตโนมัติที่ซับซ้อน; ซอฟต์แวร์ช่วยสร้างรายงาน
<ul style="list-style-type: none"> <li>วิธีการนำเข้าข้อมูล (นำเข้าด้วยมือ นำเข้าโดยลูกค้า หรือผู้จำหน่าย หรือโหลดไฟล์)</li> </ul>	การนำเข้าข้อมูลด้วยมือ	การนำเข้าข้อมูลจำนวนน้อย หรือการเชื่อมต่ออย่างง่าย	การนำเข้าข้อมูลจำนวนมาก หรือการเชื่อมต่ออย่างซับซ้อน
<ul style="list-style-type: none"> <li>วิธีที่ไอทีส่งเสริมการสื่อสารระหว่างระบบงานฐานข้อมูล หรือด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ โดยการเชื่อมต่อของระบบทั้งภายในและภายนอก</li> </ul>	ไม่มีการเชื่อมต่อแบบอัตโนมัติ (นำเข้าข้อมูลด้วยมือเท่านั้น)	การนำเข้าข้อมูลจำนวนน้อย หรือการเชื่อมต่ออย่างง่าย	การนำเข้าข้อมูลจำนวนมาก หรือการเชื่อมต่อที่ซับซ้อน

	ตัวอย่างของลักษณะทั่วไปของ		
	ซอฟต์แวร์ เชิงพาณิชย์ที่ ไม่ซับซ้อน	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ หรือระบบงานไอที ที่มีขนาดกลางและ ซับซ้อนปานกลาง	ระบบงานไอที ที่มีขนาดใหญ่หรือ ซับซ้อน (เช่น ระบบอีอาร์พี)
<ul style="list-style-type: none"> <li>ปริมาณและความซับซ้อนของการประมวลผลข้อมูลในรูปแบบดิจิทัลโดยระบบสารสนเทศ ซึ่งรวมถึงการจัดเก็บบันทึกทางบัญชีหรือข้อมูลอื่นในรูปแบบดิจิทัล และสถานที่ในการจัดเก็บข้อมูล</li> </ul>	ปริมาณข้อมูลน้อยหรือข้อมูลอย่างง่ายซึ่งสามารถตรวจสอบได้ด้วยมือ; ข้อมูลมีอยู่ในกิจการ	ปริมาณข้อมูลน้อยหรือข้อมูลอย่างง่าย	ข้อมูลหรือข้อมูลที่ซับซ้อนปริมาณมาก; คลังข้อมูล; <sup>76</sup> การใช้ผู้ให้บริการไอทีภายในหรือภายนอก (เช่น พื้นที่เก็บข้อมูลของบุคคลภายนอกหรือการใช้ผู้อื่นเป็นฐานเก็บข้อมูล
เรื่องที่เกี่ยวข้องกับระบบงานไอทีและโครงสร้างพื้นฐานไอที			
<ul style="list-style-type: none"> <li>ประเภทของระบบงาน เช่น ระบบงานเชิงพาณิชย์ที่มีการปรับแต่งเล็กน้อยหรือไม่มีการปรับแต่ง หรือระบบงานที่มีการปรับแต่งอย่างมากหรือที่เป็นแบบบูรณาการ ซึ่งอาจซื้อมาและปรับแต่ง หรือพัฒนาขึ้นเอง</li> </ul>	ระบบงานที่ซื้อมาโดยมีการปรับแต่งเล็กน้อยหรือไม่มีการปรับแต่ง	ระบบงานที่ซื้อมา หรือระบบแบบง่ายที่ใช้นาน หรือระบบอีอาร์พีแบบง่ายที่มีการปรับแต่งเล็กน้อยหรือไม่มีการปรับแต่ง	ระบบงานที่พัฒนาขึ้นเป็นการเฉพาะ หรือระบบอีอาร์พีที่ซับซ้อน ซึ่งมีการปรับแต่งมาก
<ul style="list-style-type: none"> <li>ความซับซ้อนของลักษณะของระบบงานไอทีและโครงสร้างพื้นฐานด้านไอทีที่เกี่ยวข้อง</li> </ul>	เครื่องคอมพิวเตอร์แบบพกพาขนาดเล็ก หรือบริการเครือข่ายแบบ	เครื่องคอมพิวเตอร์เมนเฟรมที่สมบูรณ์และเสถียร; เครือข่ายแบบโคลเอนต์-เซิร์ฟเวอร์ขนาดเล็กหรือแบบง่าย;	เครื่องคอมพิวเตอร์เมนเฟรมที่ซับซ้อน; เครือข่ายแบบโคลเอนต์-เซิร์ฟเวอร์ขนาดใหญ่หรือซับซ้อน; ระบบที่ใช้

<sup>76</sup> คลังข้อมูลเป็นศูนย์กลางการรวบรวมข้อมูลจากแหล่งเดียวหรือหลายแหล่ง (เช่น ฐานข้อมูลจำนวนมาก) เพื่อนำข้อมูลเหล่านั้นมาจัดทำรายงานหรือนำข้อมูลมาใช้ในกิจกรรมการวิเคราะห์ของกิจการ ซอฟต์แวร์ช่วยสร้างรายงาน คือ ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้ในการดึงข้อมูลจากแหล่งหนึ่งหรือหลายแหล่ง (เช่น จากคลังข้อมูล ฐานข้อมูล หรือระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ) มานำเสนอในรูปแบบที่ต้องการ

	ตัวอย่างของลักษณะทั่วไปของ		
	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ที่ไม่ซับซ้อน	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์หรือระบบงานไอทีที่มีขนาดกลางและซับซ้อนปานกลาง	ระบบงานไอทีที่มีขนาดใหญ่หรือซับซ้อน (เช่น ระบบอีอาร์พี)
	ไคลเอนต์-เซิร์ฟเวอร์แบบง่าย	ซอฟต์แวร์ที่ให้บริการผ่านคลาวด์	งานบนเว็บ; โครงสร้างพื้นฐานที่ให้บริการผ่านคลาวด์
<ul style="list-style-type: none"> <li>มีการจ้างบุคคลภายนอกเพื่อเป็นฐานที่ตั้งของไอทีหรือเพื่อทำงานด้านไอที</li> </ul>	ผู้ให้บริการที่มีความสามารถ มีประสบการณ์และได้รับการพิสูจน์แล้ว (เช่น ผู้ให้บริการคลาวด์)	ผู้ให้บริการที่มีความสามารถ มีประสบการณ์และได้รับการพิสูจน์แล้ว (เช่น ผู้ให้บริการคลาวด์)	ผู้ให้บริการที่มีความสามารถ มีประสบการณ์และได้รับการพิสูจน์แล้วสำหรับบางระบบงานและผู้ให้บริการใหม่หรือสตาร์ทอัพสำหรับบางระบบงาน
<ul style="list-style-type: none"> <li>กิจการใช้เทคโนโลยีอุบัติใหม่ ซึ่งมีผลกระทบต่อภาระงานทางการเงินหรือไม่</li> </ul>	ไม่มีการใช้เทคโนโลยีอุบัติใหม่	มีการใช้เทคโนโลยีอุบัติใหม่บ้างในระบบงาน	มีการใช้เทคโนโลยีอุบัติใหม่เข้ามาผสมในทุกแพลตฟอร์ม
เรื่องที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการด้านไอที			
<ul style="list-style-type: none"> <li>บุคลากรที่การดูแลรักษาสภาพแวดล้อมทางไอที (จำนวนคนและระดับทักษะของบุคคลที่สนับสนุนงานด้านไอที ซึ่งจัดการด้านความปลอดภัยและการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมทางไอที)</li> </ul>	บุคลากรจำนวนน้อยและมีความรู้ด้านไอทีค่อนข้างจำกัดสำหรับการดำเนินการ อัปเดตและการจัดการการเข้าถึง	บุคลากรจำนวนจำกัดที่มีทักษะด้านไอทีหรือได้รับมอบหมายให้ทำงานด้านไอที	แผนกไอทีที่มีบุคลากรที่มีทักษะ ซึ่งรวมถึงทักษะด้านการเขียนโปรแกรม
<ul style="list-style-type: none"> <li>ความซับซ้อนของกระบวนการจัดการสิทธิ์การเข้าถึง</li> </ul>	บุคคลคนเดียวที่ทำหน้าที่ดูแลจัดการสิทธิ์การเข้าถึง	บุคคลจำนวนน้อยที่ทำหน้าที่ดูแลจัดการสิทธิ์การเข้าถึง	แผนกไอทีที่มีกระบวนการที่

	ตัวอย่างของลักษณะทั่วไปของ		
	ซอฟต์แวร์ เชิงพาณิชย์ที่ ไม่ซับซ้อน	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ หรือระบบงานไอที ที่มีขนาดกลางและ ซับซ้อนปานกลาง	ระบบงานไอที ที่มีขนาดใหญ่หรือ ซับซ้อน (เช่น ระบบอีอาร์พี)
			ซับซ้อนในการจัดการ สิทธิ์การเข้าถึง
<ul style="list-style-type: none"> <li>ความซับซ้อนของระบบความปลอดภัยของสภาพแวดล้อมทางไอที ซึ่งรวมถึงจุดอ่อนต่อความเสี่ยงด้านไซเบอร์ของระบบงานไอที ฐานข้อมูลและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางไอที โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อมีรายการที่ทำผ่านเว็บหรือรายการที่มีการเชื่อมต่อกับภายนอก</li> </ul>	การเข้าถึงแบบง่ายจากสถานที่ตั้งของกิจการโดยไม่มีการใช้งานบนเว็บภายนอก	ระบบงานที่ทำงานผ่านเว็บบางระบบ โดยมีการรักษาความปลอดภัยแบบง่ายและเป็นไปตามหน้าที่งาน	มีหลายแพลตฟอร์มที่มีการเข้าถึงผ่านทางเว็บและมีรูปแบบการรักษาความปลอดภัยที่ซับซ้อน
<ul style="list-style-type: none"> <li>มีการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมเกี่ยวกับวิธีการประมวลผลข้อมูลและขอบเขตของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวในงวดปัจจุบัน</li> </ul>	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ที่ไม่มีรหัสโปรแกรมต้นฉบับ	ระบบงานเชิงพาณิชย์บางระบบที่ไม่มีรหัสโปรแกรมต้นฉบับ และระบบงานที่ใช้มานานแล้วบางระบบงานที่มีการเปลี่ยนแปลงน้อยหรือเปลี่ยนแปลงอย่างง่าย; วงจรการพัฒนาแบบดั้งเดิม	การเปลี่ยนแปลงใหม่หรือหลายครั้ง หรือซับซ้อน; การพัฒนาหลายรอบในแต่ละปี
<ul style="list-style-type: none"> <li>ขอบเขตของการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมทางไอที เช่น สภาพแวดล้อมทางไอทีด้านใหม่ หรือ</li> </ul>	การเปลี่ยนแปลงถูกจำกัดไว้เฉพาะการอัปเดตรุ่นของซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์	การเปลี่ยนแปลงทั้งการอัปเดตซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ การอัปเดตรุ่นของระบบอีอาร์พี หรือ	การเปลี่ยนแปลงใหม่หรือหลายครั้ง หรือซับซ้อน; การพัฒนาหลายรอบในแต่ละปี;

	ตัวอย่างของลักษณะทั่วไปของ		
	ซอฟต์แวร์ เชิงพาณิชย์ที่ ไม่ซับซ้อน	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ หรือระบบงานไอที ที่มีขนาดกลางและ ซับซ้อนปานกลาง	ระบบงานไอที ที่มีขนาดใหญ่หรือ ซับซ้อน (เช่น ระบบอีอาร์พี)
การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญใน ระบบงานไอทีหรือ โครงสร้างพื้นฐานด้านไอที		การปรับปรุงระบบ ดั้งเดิม	การปรับแต่งระบบ อีอาร์พี อย่างมาก
<ul style="list-style-type: none"> <li>มีการแปลงข้อมูลครั้งใหญ่ ในช่วงเวลานั้นหรือไม่; ลักษณะและความสำคัญ ของการเปลี่ยนแปลงที่ เกิดขึ้น และวิธีการแปลง ข้อมูลนั้น (ถ้ามี)</li> </ul>	การอัปเดต ซอฟต์แวร์ทำโดยผู้ จำหน่าย; ไม่มี โปรแกรมช่วยการ แปลงข้อมูลสำหรับ การอัปเดต	การอัปเดตรุ่นเล็กน้อย สำหรับระบบงาน ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ โดยมีการแปลงข้อมูล ในจำนวนจำกัด	การอัปเดตรุ่นครั้ง ใหญ่; การออกรุ่น ใหม่; การเปลี่ยน แพลตฟอร์ม

#### เทคโนโลยีอุบัติใหม่

- กิจการอาจใช้เทคโนโลยีอุบัติใหม่ (เช่น บล็อกเชน วิทยาการหุ่นยนต์ หรือปัญญาประดิษฐ์) เนื่องจากเทคโนโลยีดังกล่าวอาจทำให้มีโอกาสในการเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานหรือเพิ่มความสามารถในการรายงานทางการเงิน เมื่อกิจการนำเทคโนโลยีอุบัติใหม่มาใช้ในระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการจัดการทางการเงิน ผู้สอบบัญชีอาจรวมเทคโนโลยีดังกล่าวในการระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศซึ่งอาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ แม้ว่าเทคโนโลยีอุบัติใหม่อาจถูกมองว่าซับซ้อนมากขึ้น เมื่อเทียบกับเทคโนโลยีที่มีอยู่ในปัจจุบัน ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 26(ข)-(ค) ก็ยังคงไม่เปลี่ยนแปลง

#### การปรับให้เหมาะสม

- การได้มาซึ่งความเข้าใจในสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการอาจทำได้ง่ายกว่าสำหรับกิจการที่ไม่ค่อยซับซ้อนซึ่งใช้ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ และเมื่อกิจการไม่มีสิทธิ์เข้าถึงรหัสโปรแกรมต้นฉบับเพื่อทำการเปลี่ยนแปลงใดๆ ในโปรแกรม กิจการดังกล่าวอาจไม่มีทรัพยากรทางเทคโนโลยีสารสนเทศโดยเฉพาะแต่อาจมีบุคคลที่ได้รับมอบหมายให้ทำหน้าที่ดูแลจัดการเกี่ยวกับการให้สิทธิ์การเข้าถึงของพนักงานหรือติดตั้งการปรับปรุงระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ได้จากผู้จำหน่าย เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเป็นการเฉพาะในการทำความเข้าใจลักษณะของ

โปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีเชิงพาณิชย์ (ซึ่งอาจเป็นระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศเดี่ยวที่ใช้ระบบสารสนเทศของกิจการที่ไม่ค่อยซับซ้อน) อาจรวมถึง

- ระดับที่ซอฟต์แวร์ได้รับการยอมรับและการมีชื่อเสียงในด้านความน่าเชื่อถือ
- ระดับของความเป็นไปได้ที่กิจการจะแก้ไขรหัสโปรแกรมต้นแบบของซอฟต์แวร์เพื่อเพิ่มโมดูล (โปรแกรมเสริม) เข้ากับซอฟต์แวร์พื้นฐาน หรือเพื่อทำการเปลี่ยนแปลงข้อมูลโดยตรง
- ลักษณะและขอบเขตของการแก้ไขที่เกิดขึ้นกับซอฟต์แวร์ แม้ว่ากิจการอาจไม่สามารถแก้ไขรหัสโปรแกรมต้นฉบับของซอฟต์แวร์ได้ แต่โปรแกรมสำเร็จรูปจำนวนมากอนุญาตให้ทำการตั้งค่าได้ (เช่น การตั้งค่าตัวแปรในการรายงานหรือแก้ไขตัวแปรดังกล่าว) เรื่องเหล่านี้มักไม่เกี่ยวข้องกับการแก้ไขรหัสโปรแกรมต้นฉบับ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาขอบเขตที่กิจการสามารถตั้งค่าซอฟต์แวร์ดังกล่าวได้ เมื่อพิจารณาถึงความครบถ้วนและความถูกต้องของข้อมูลที่ทำโดยซอฟต์แวร์ซึ่งใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี และ
- ขอบเขตการเข้าถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการจัดทางการเงินได้โดยตรง (คือ การเข้าถึงฐานข้อมูลโดยตรงโดยไม่ผ่านระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ) และปริมาณข้อมูลที่ประมวลผล ยิ่งปริมาณข้อมูลมีมาก ยิ่งเป็นไปได้มากที่กิจการอาจต้องการให้มีการควบคุมที่ตอบสนองต่อการรักษาไว้ซึ่งบูรณภาพของข้อมูล ซึ่งอาจรวมถึงการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศเกี่ยวกับการเข้าถึงโดยไม่ได้รับอนุญาตและการเปลี่ยนแปลงข้อมูล

7. สภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่ซับซ้อนอาจรวมถึงระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีการปรับแต่งมากหรือที่มีการบูรณาการสูง และจึงอาจต้องใช้ความพยายามในการทำความเข้าใจมากขึ้น กระบวนการการรายงานทางการเงินหรือระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศอาจบูรณาการกับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศอื่น การบูรณาการดังกล่าวอาจเกี่ยวข้องกับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่กิจการใช้ในการดำเนินธุรกิจของกิจการ และให้ข้อมูลแก่ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับทางเดินของรายการและการประมวลผลสารสนเทศในระบบสารสนเทศของกิจการ ในสถานการณ์ดังกล่าว ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้ในการดำเนินธุรกิจของกิจการบางระบบอาจเกี่ยวข้องกับการจัดทางการเงิน สภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่ซับซ้อนอาจต้องมีแผนกเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีกระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่เป็นแบบแผนและมีการสนับสนุนโดยบุคลากรซึ่งมีทักษะในการพัฒนาซอฟต์แวร์และดูแลรักษา สภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ในบางกรณี กิจการอาจใช้บริการจากผู้ให้บริการภายในหรือภายนอกเพื่อจัดการงานบางส่วนของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศหรือบางกระบวนการในสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศนั้น (เช่น การจ้างผู้บุคคลภายนอกให้เป็นฐานที่ตั้งสำหรับบางด้าน)

การระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

8. จากการทำความเข้าใจลักษณะและความซับซ้อนของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ ซึ่งรวมถึงลักษณะและขอบเขตของการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศ ผู้สอบบัญชีอาจ

กำหนดว่าระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศใดที่กิจการพึงพาในการประมวลผลและรักษาบูรณภาพของข้อมูลทางการเงิน การระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่กิจการพึงพามีผลต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการทดสอบการควบคุมโดยอัตโนมัติในระบบงานดังกล่าว ถ้าหากการควบคุมโดยอัตโนมัติดังกล่าวสามารถจัดการกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุไว้ ในทางกลับกัน หากกิจการไม่ได้พึ่งพาระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ การควบคุมโดยอัตโนมัติในระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศดังกล่าวก็ไม่น่าจะเหมาะสมหรือแม่นยำเพียงพอเพื่อวัตถุประสงค์ในการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ตัวอย่างของการควบคุมโดยอัตโนมัติที่ต้องระบุตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 26(ข) อาจรวมถึง การคำนวณหรือการใส่ข้อมูลโดยอัตโนมัติ การควบคุมการประมวลผลและการควบคุมข้อมูลส่งออก เช่น การจับคู่เอกสารสามชนิดโดยอัตโนมัติ ซึ่งได้แก่ ใบสั่งซื้อ ใบส่งสินค้าของผู้ขาย และใบแจ้งหนี้ของผู้ขาย หากผู้สอบบัญชีระบุการควบคุมโดยอัตโนมัติและผู้สอบบัญชีได้พิจารณาจากการทำความเข้าใจสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศว่ากิจการพึ่งพาระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีการควบคุมโดยอัตโนมัติเหล่านั้น อาจเป็นไปได้มากที่ผู้สอบบัญชีระบุว่าจะระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศดังกล่าวเป็นระบบงานที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

9. ในการพิจารณาว่าระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ผู้สอบบัญชีระบุว่ามีการควบคุมโดยอัตโนมัติ อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศหรือไม่ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่ากิจการมีสิทธิ์เข้าถึงรหัสโปรแกรมต้นแบบซึ่งทำให้ผู้บริหารสามารถเปลี่ยนแปลงโปรแกรมของการควบคุมดังกล่าวหรือระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศหรือไม่และมากนักน้อยเพียงใด ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงขอบเขตที่กิจการทำการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมหรือการตั้งค่า และความเป็นทางการของกระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศสำหรับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาความเสี่ยงที่เกิดจากการเข้าถึงหรือการเปลี่ยนแปลงที่ไม่เหมาะสมด้วย
10. ตัวอย่างของรายงานที่จัดทำโดยระบบซึ่งผู้สอบบัญชีอาจตั้งใจใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี ได้แก่ รายงานวิเคราะห์อายุลูกหนี้การค้าหรือรายงานมูลค่าสินค้างเหลือ สำหรับรายงานดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความครบถ้วนและความถูกต้องของรายงาน โดยการทดสอบเนื้อหาของข้อมูลที่นำเข้าและผลลัพธ์ที่ได้ของรายงาน ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีอาจวางแผนทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวกับการจัดทำและการดูแลรักษา รายงาน ซึ่งกรณีนี้ทำให้ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้จัดทำรายงานดังกล่าวอาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ นอกจากการทดสอบความครบถ้วนและความถูกต้องของรายงาน ผู้สอบบัญชีอาจวางแผนทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศซึ่งช่วยตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมหรือข้อมูลเกี่ยวกับรายงานโดยไม่เหมาะสมหรือไม่ได้รับอนุญาต
11. ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศบางระบบอาจรวมฟังก์ชันการช่วยสร้างรายงานไว้ด้วย ในขณะที่บางกิจการอาจใช้ระบบงานสำหรับการช่วยสร้างรายงานแยกต่างหาก ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชี

อาจจำเป็นต้องกำหนดแหล่งที่มาของรายงานที่จัดทำโดยระบบ (หมายถึง ระบบงานที่จัดทำรายงาน และแหล่งข้อมูลที่ใช้ทำรายงาน) เพื่อกำหนดระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

12. แหล่งข้อมูลที่ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศใช้อาจเป็นฐานข้อมูล ซึ่งสามารถเข้าถึงได้โดยผ่านระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศหรือโดยบุคลากรด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีสิทธิ์พิเศษ การจัดการฐานข้อมูล เป็นต้น ในบางกรณี แหล่งข้อมูลอาจเป็นคลังข้อมูล ซึ่งคลังข้อมูลเองก็อาจถูกพิจารณาให้เป็นระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศด้วยก็ได้
13. ผู้สอบบัญชีอาจระบุความเสี่ยงที่การใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอเนื่องจากกิจการใช้การประมวลผลรายการเป็นแบบอัตโนมัติและไม่ใช้กระดาษซึ่งอาจเกี่ยวข้องกับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่บูรณาการร่วมกันหลายระบบ ในสถานการณ์ดังกล่าว การควบคุมที่ระบุโดยผู้สอบบัญชีมีกรรมถึงการควบคุมโดยอัตโนมัติ นอกจากนี้ กิจการอาจพึ่งพาการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศในการรักษาบูรณาภาพของรายการที่ประมวลผลและข้อมูลอื่นที่ใช้ในการประมวลผล ในกรณีดังกล่าว ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการประมวลผลและการเก็บข้อมูลอาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

#### ระบบที่พัฒนาโดยผู้ใช้

14. แม้ว่าหลักฐานการสอบบัญชีอาจมาในรูปแบบของผลลัพธ์ที่ระบบสร้างขึ้นแล้วนำไปคำนวณโดยใช้เครื่องมือที่เป็นระบบที่พัฒนาโดยผู้ใช้ (เช่น กระดาษคำนวณอิเล็กทรอนิกส์ หรือฐานข้อมูลอย่างง่าย) แต่เครื่องมือเหล่านี้มักไม่ได้ถูกระบุให้เป็นระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศตามบริบทในย่อหน้าที่ 26(ข) การออกแบบและนำการควบคุมไปปฏิบัติสำหรับการเข้าถึงและการเปลี่ยนแปลงเครื่องมือที่เป็นระบบที่พัฒนาโดยผู้ใช้อาจเป็นเรื่องที่ทำหาย และการควบคุมดังกล่าวแทบจะไม่สามารถเทียบเท่าหรือมีประสิทธิภาพเท่ากับการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ ผู้สอบบัญชีจึงอาจควรพิจารณาการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศหลายด้านร่วมกัน โดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์และความซับซ้อนของระบบที่พัฒนาโดยผู้ใช้ที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น
  - การควบคุมการประมวลผลสารสนเทศเกี่ยวกับการเกิดรายการและการประมวลผลข้อมูล ซึ่งรวมถึงการควบคุมโดยอัตโนมัติหรือการควบคุมการเชื่อมสำหรับจุดที่ตั้งข้อมูลออกมา (ซึ่งคือ คลังข้อมูล)
  - การควบคุมที่ตรวจสอบว่าตรรกะทำงานตามที่ตั้งใจไว้ เช่น การควบคุมที่ “พิสูจน์” การดึงข้อมูล (เช่น การกระทบยอดรายงานกับข้อมูลที่ได้มา การเปรียบเทียบกับข้อมูลแต่ละรายการจากรายงานไปยังแหล่งที่มาและในทางกลับกัน) และการควบคุมที่ตรวจสอบสูตรการคำนวณหรือชุดคำสั่งที่ใช้ทำงานอัตโนมัติ (แมโคร) หรือ
  - การใช้เครื่องมือซอฟต์แวร์ที่คอยตรวจสอบความถูกต้อง ซึ่งทำหน้าที่ตรวจสอบสูตรการคำนวณหรือชุดคำสั่งที่ใช้ทำงานอัตโนมัติ (แมโคร) อย่างเป็นระบบ เช่น เครื่องมือการตรวจสอบความถูกต้องในกระดาษคำนวณอิเล็กทรอนิกส์



## การปรับให้เหมาะสม

15. ความสามารถของกิจการในการดูแลรักษาคุณภาพของสารสนเทศที่จัดเก็บและประมวลผลในระบบสารสนเทศอาจแตกต่างกันไปตามความซับซ้อนและปริมาณของรายการและข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง หากความซับซ้อนและปริมาณของข้อมูลที่สนับสนุนประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือ การเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญมีมาก ก็อาจมีโอกาสน้อยที่กิจการจะดูแลรักษาคุณภาพของสารสนเทศโดยการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศเพียงอย่างเดียว (เช่น การควบคุมการนำเข้าและส่งออก หรือการควบคุมโดยการสอบทาน) นอกจากนี้ ยังมีโอกาสน้อยที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความครบถ้วนและความถูกต้องของข้อมูลเหล่านั้นโดยการทดสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียว หากผู้สอบบัญชีใช้ข้อมูลเหล่านั้นเป็นหลักฐานการสอบบัญชีในบางสถานการณ์ เมื่อปริมาณและความซับซ้อนของรายการอยู่ในระดับต่ำ ผู้บริหารอาจมีการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศที่เพียงพอที่จะตรวจสอบความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูล (เช่น คำสั่งขายแต่ละรายการที่ดำเนินการและเรียกเก็บเงินแล้วอาจได้รับการกระทบยอดกับเอกสารฉบับจริงที่นำเข้าระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศตั้งแต่ต้น) เมื่อกิจการพึ่งพาการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศในการรักษาคุณภาพของสารสนเทศบางอย่างที่ใช้โดยระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดว่าระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ดูแลรักษาข้อมูลนั้นอาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

ตัวอย่างลักษณะของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ไม่นำมามีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ	ตัวอย่างลักษณะของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ
<ul style="list-style-type: none"> <li>ระบบงานเดี่ยวที่ทำงานด้วยตัวเอง</li> <li>ปริมาณข้อมูล (รายการ) ไม่มีนัยสำคัญ</li> <li>ฟังก์ชันการทำงานของระบบงานไม่ซับซ้อน</li> <li>รายการแต่ละรายการมีเอกสารต้นฉบับประกอบ</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>ระบบงานที่มีการเชื่อมต่อกับระบบอื่น</li> <li>ปริมาณข้อมูล (รายการ) มีนัยสำคัญ</li> <li>ฟังก์ชันการทำงานของระบบงานซับซ้อนเนื่องจาก <ul style="list-style-type: none"> <li>ระบบงานทำให้เกิดรายการโดยอัตโนมัติ</li> <li>มีการคำนวณที่ซับซ้อนหลากหลายในรายการที่เกิดขึ้นโดยอัตโนมัติ</li> </ul> </li> </ul>
<p>ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศไม่นำมามีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ เนื่องจาก</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ปริมาณข้อมูลไม่มีนัยสำคัญ ดังนั้นผู้บริหารจึงไม่ได้พึ่งพาการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศในการประมวลผลหรือดูแลรักษาข้อมูล</li> </ul>	<p>ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ เนื่องจาก</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ผู้บริหารพึ่งพาระบบงานในการประมวลผลหรือดูแลรักษาข้อมูลเนื่องจากปริมาณข้อมูลมีนัยสำคัญ</li> </ul>

ตัวอย่างลักษณะของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ไม่นำมาความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ	ตัวอย่างลักษณะของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ
<ul style="list-style-type: none"> <li>• ผู้บริหารไม่ได้ฟังพาการควบคุมโดยอัตโนมัติหรือฟังก์ชันที่เป็นอัตโนมัติอื่น และผู้สอบบัญชีไม่ได้ระบุการควบคุมโดยอัตโนมัติตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 26(ก)</li> <li>• แม้ว่าผู้บริหารใช้รายงานที่จัดทำโดยระบบเพื่อการควบคุม แต่ก็ไม่ได้ฟังพารายงานเหล่านี้ แต่กระทบยอดรายงานกลับไปทีเอกสารประกอบฉบับจริงและตรวจสอบการคำนวณในรายงาน</li> <li>• ผู้สอบบัญชีทดสอบข้อมูลที่เกิดการจัดทำขึ้นโดยตรงเพื่อใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ผู้บริหารฟังพาระบบงานในการปฏิบัติการควบคุมโดยอัตโนมัติบางอย่าง ซึ่งเป็นการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้เช่นเดียวกัน</li> </ul>

ด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

16. เมื่อผู้สอบบัญชีระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ ด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศก็มักจะมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศด้วย โครงสร้างพื้นฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศประกอบด้วยฐานข้อมูล ระบบปฏิบัติการและเครือข่าย ฐานข้อมูลเก็บข้อมูลที่ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศใช้และอาจประกอบด้วยตารางข้อมูลที่มีความสัมพันธ์กันจำนวนมาก ข้อมูลในฐานข้อมูลอาจเข้าถึงได้โดยตรงผ่านระบบจัดการฐานข้อมูลโดยบุคลากรด้านเทคโนโลยีสารสนเทศหรือบุคคลอื่นที่มีสิทธิ์พิเศษในการดูแลฐานข้อมูล ระบบปฏิบัติการมีหน้าที่จัดการการติดต่อสื่อสารระหว่างฮาร์ดแวร์ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ และซอฟต์แวร์อื่นที่ใช้ในเครือข่าย ดังนั้น ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและฐานข้อมูลอาจเข้าถึงได้โดยตรงผ่านระบบปฏิบัติการ เครือข่ายถูกใช้ในโครงสร้างพื้นฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อส่งข้อมูลและแบ่งปันสารสนเทศ ทรัพยากรและบริการผ่านการเชื่อมต่อการสื่อสารร่วมกัน โดยทั่วไป เครือข่ายมักจะสร้างระดับขั้นของความปลอดภัยทางตรรกะ (ใช้งานผ่านระบบปฏิบัติการ) เพื่อการเข้าถึงทรัพยากรที่เกี่ยวข้อง
17. เมื่อผู้สอบบัญชีระบุระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากเทคโนโลยีสารสนเทศ ผู้สอบบัญชีก็มักจะระบุฐานข้อมูลที่จัดเก็บข้อมูลที่ประมวลผลโดยระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศนั้นด้วย ในทำนองเดียวกัน เนื่องจากความสามารถในการทำงานของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศมักขึ้นอยู่กับระบบปฏิบัติการ อีกทั้งระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและฐานข้อมูลอาจเข้าถึงได้โดยตรงจากระบบปฏิบัติการ ดังนั้น ระบบปฏิบัติการจึงมักจะมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศด้วย นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจจะระบุว่าเครือข่ายก็อาจมี

ความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ เมื่อเครือข่ายนั้นเป็นจุดศูนย์กลางของการเข้าถึงระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ระบุไว้และฐานข้อมูลที่เกี่ยวข้อง หรือเมื่อระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศมีการโต้ตอบกับผู้จำหน่ายหรือบุคคลภายนอกผ่านอินเทอร์เน็ตต่าง ๆ หรือเมื่อผู้สอบบัญชีระบุว่าระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้งานบนเว็บอาจมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

*การระบุความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศและการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ*

18. ตัวอย่างความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ ได้แก่ ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการพึ่งพาที่ไม่เหมาะสมต่อระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ไม่ประมวลผลอย่างถูกต้องที่ประมวลผลข้อมูลที่ไม่ถูกต้อง หรือทั้งสองอย่าง เช่น
- การเข้าถึงข้อมูลโดยไม่ได้รับอนุญาตซึ่งอาจส่งผลให้เกิดการทำลายข้อมูล หรือการเปลี่ยนแปลงข้อมูลที่ไม่เหมาะสม ซึ่งรวมถึงการบันทึกรายการที่ไม่ได้รับอนุญาตหรือไม่มีอยู่จริง หรือการบันทึกรายการที่ไม่ถูกต้อง ความเสี่ยงต่างๆ อาจเกิดขึ้นเมื่อผู้ใช้งานหลายคนสามารถเข้าถึงฐานข้อมูลที่ใช้ร่วมกัน
  - ความเป็นไปได้ที่บุคลากรด้านเทคโนโลยีสารสนเทศได้รับสิทธิ์ในการเข้าถึงเกินกว่าที่จำเป็นต่อการทำงานตามที่ได้รับมอบหมาย ซึ่งขัดต่อหลักการแบ่งแยกหน้าที่
  - การเปลี่ยนแปลงข้อมูลในไฟล์ข้อมูลหลักโดยไม่ได้รับอนุญาต
  - การเปลี่ยนแปลงระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศหรือด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศโดยไม่ได้รับอนุญาต
  - ความล้มเหลวในการทำการเปลี่ยนแปลงที่จำเป็นต่อระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศหรือด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ
  - การแทรกแซงที่ไม่เหมาะสมโดยบุคคล
  - ความเป็นไปได้ในการสูญเสียข้อมูลหรือการไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลได้ตามต้องการ
19. การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการเข้าถึงโดยไม่ได้รับอนุญาตอาจรวมถึงความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการเข้าถึงโดยไม่ได้รับอนุญาตจากบุคคลภายในหรือภายนอก (มักเรียกว่า ความเสี่ยงด้านความปลอดภัยทางไซเบอร์) ความเสี่ยงดังกล่าวอาจไม่จำเป็นต้องกระทบเพียงการรายงานทางการเงิน เนื่องจากสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการอาจรวมถึงระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศและข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งตอบสนองความต้องการในการดำเนินงานหรือการปฏิบัติตามกฎระเบียบข้อบังคับ สิ่งสำคัญที่ต้องทราบคือเหตุการณ์ทางไซเบอร์มักเกิดขึ้นครั้งแรกผ่านทางขอบรอบนอกและชั้นเครือข่ายภายใน ซึ่งมีแนวโน้มที่จะต่อไปยังระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ ฐานข้อมูล และระบบปฏิบัติการที่กระทบต่อการจัดทำงบการเงินในที่สุด ดังนั้น หากพบว่ามีกรณีการละเมิดการรักษาความปลอดภัย ผู้สอบบัญชีมักจะพิจารณาขอบเขตที่

การละเมิดดังกล่าวมีโอกาสส่งผลกระทบต่อภาระงานทางการเงิน หากการรายงานทางการเงิน อาจได้รับผลกระทบ ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจที่จะทำความเข้าใจและทดสอบการควบคุมที่เกี่ยวข้อง เพื่อกำหนดผลกระทบหรือขอบเขตที่เป็นไปได้ของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้น ในงบการเงิน หรืออาจพิจารณาว่ากิจการได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการละเมิดการรักษา ความปลอดภัยดังกล่าวอย่างเพียงพอแล้ว

20. นอกจากนี้ กฎหมายและข้อบังคับที่อาจมีผลกระทบทางตรงหรือทางอ้อมต่องบการเงินของกิจการ อาจรวมถึงกฎหมายคุ้มครองข้อมูล การพิจารณาการปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับดังกล่าวของ กิจการตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)<sup>77</sup> อาจต้องอาศัยความเข้าใจ เกี่ยวกับกระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่ กิจการนำไปปฏิบัติเพื่อตอบสนองกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง
21. การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศได้นำไปปฏิบัติเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจาก การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีใช้ความเข้าใจที่ได้รับเกี่ยวกับระบบงานเทคโนโลยี สารสนเทศและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่ระบุไว้ รวมทั้งความเสี่ยงที่ เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง ในการกำหนดการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยี สารสนเทศที่ต้องระบุ ในบางกรณี กิจการอาจใช้กระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเดียวกัน ทั้งทั้งสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ หรือระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศบางระบบ อาจ ใช้กระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเดียวกัน ในกรณีเช่นนี้ อาจต้องระบุความเสี่ยงที่เกิดขึ้น จากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่มีร่วมกันและการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้ ร่วมกัน
22. โดยทั่วไป มักจะมีการระบุการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับระบบงาน เทคโนโลยีสารสนเทศและฐานข้อมูล มากกว่าด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ทั้งนี้ เนื่องจากด้านเหล่านี้เกี่ยวข้องอย่างมากกับการประมวลผลสารสนเทศและการจัดเก็บข้อมูลใน ระบบสารสนเทศของกิจการ ในการระบุการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ ผู้สอบบัญชี อาจพิจารณาการควบคุมเกี่ยวกับการกระทำของทั้งผู้ใช้ระบบงาน และบุคลากรด้านเทคโนโลยี สารสนเทศหรือผู้ให้บริการเทคโนโลยีสารสนเทศ
23. ในภาคผนวก 6 ได้ให้คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับลักษณะของการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยี สารสนเทศที่มักนำไปปฏิบัติในด้านต่างๆ ของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ นอกจากนี้ ยังให้ตัวอย่างการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศสำหรับกระบวนการด้านเทคโนโลยี สารสนเทศต่างๆ ด้วย

<sup>77</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)

## ภาคผนวก 6

(อ้างอิงย่อหน้าที่ 25(ค)(2) และ ก173-ก174)

## ข้อพิจารณาในการทำความเข้าใจการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ

ภาคผนวกนี้ให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการทำความเข้าใจการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ

## 1. ลักษณะของการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่มักใช้ในแต่ละด้านของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ

## (ก) ระบบงาน

การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศในระดับระบบงานสัมพันธ์กับลักษณะและขอบเขตของฟังก์ชันการทำงานของระบบงานและเส้นทางการเข้าถึง (access paths) ที่ได้รับอนุญาตในเทคโนโลยี ตัวอย่างเช่น ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่เป็นแบบบูรณาการและมีการรักษาความปลอดภัยที่ซับซ้อนจะมีการควบคุมมากกว่าระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศดั้งเดิมที่รองรับจำนวนบัญชีไม่มากและเข้าถึงผ่านการทำรายการเท่านั้น

## (ข) ฐานข้อมูล

การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศในระดับฐานข้อมูลมักตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวกับการแก้ไขข้อมูลการรายงานทางการเงินในฐานข้อมูลโดยไม่ได้รับอนุญาต ด้วยการเข้าถึงฐานข้อมูลโดยตรงหรือการใช้สคริปต์หรือโปรแกรม

## (ค) ระบบปฏิบัติการ

การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศในระดับระบบปฏิบัติการมักตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวกับสิทธิ์การเข้าถึงในระดับผู้ดูแลระบบ ซึ่งสามารถก่อให้เกิดการแทรกแซงการควบคุมอื่นๆ ได้ รวมทั้งการดำเนินการต่างๆ เช่น การละเมิดข้อมูลประจำตัวของผู้ใช้งานรายอื่น การเพิ่มผู้ใช้งานใหม่ที่ไม่ได้รับอนุญาต การไหลดซอฟต์แวร์ที่สร้างความเสียหายให้กับคอมพิวเตอร์ (มัลแวร์) หรือการใช้สคริปต์หรือโปรแกรมที่ไม่ได้รับอนุญาตอื่น

## (ง) เครือข่าย

การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศในระดับเครือข่ายมักตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวกับการแบ่งส่วนเครือข่าย การเข้าถึงจากระยะไกล และการยืนยันตัวตน การควบคุมของเครือข่ายอาจมีความเกี่ยวข้องเมื่อกิจการมีระบบงานที่ใช้งานบนเว็บซึ่งใช้ในการรายงานทางการเงิน การควบคุมของเครือข่ายอาจมีความเกี่ยวข้องเช่นกันเมื่อกิจการมีความสัมพันธ์กับลูกค้าทางธุรกิจหรือการใช้บริการที่จัดจ้าง

จากบุคคลภายนอกที่มีนัยสำคัญ ซึ่งอาจเพิ่มการส่งข้อมูลและความจำเป็นในการเข้าถึงจาก  
ระยะไกล

2. ตัวอย่างของการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่อาจมีอยู่ ซึ่งจัดประเภทตามกระบวนการ  
ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ได้แก่

(ก) กระบวนการควบคุมการเข้าถึง

○ *การยืนยันตัวตน*

การควบคุมที่ทำให้มั่นใจว่าผู้ใช้งานที่เข้าถึงระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศหรือ  
ด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ใช้ข้อมูลประจำตัวของตนเอง  
ในการเข้าสู่ระบบ (กล่าวคือผู้ใช้งานไม่ได้ใช้ข้อมูลประจำตัวของผู้ใช้งานคนอื่น)

○ *การกำหนดสิทธิ์*

การควบคุมที่อนุญาตให้ผู้ใช้งานเข้าถึงข้อมูลที่เป็นสำคัญสำหรับความรับผิดชอบในงาน  
ของตนเท่านั้น ซึ่งทำให้เกิดการแบ่งแยกหน้าที่ที่เหมาะสม

○ *การจัดสรรสิทธิ์*

การควบคุมเกี่ยวกับการอนุญาตผู้ใช้งานใหม่และการแก้ไขสิทธิ์การเข้าถึงของผู้ใช้งาน  
ปัจจุบัน

○ *การตัดสิทธิ์*

การควบคุมเกี่ยวกับการถอนสิทธิ์การเข้าถึงของผู้ใช้งานเมื่อออกจากงานหรือโอนย้าย

○ *การเข้าถึงแบบมีสิทธิ์พิเศษ*

การควบคุมเกี่ยวกับการเข้าถึงสิทธิ์ในการบริหารจัดการระบบหรือการเข้าถึงของ  
ผู้ใช้งานพิเศษที่มีอำนาจสูง

○ *การสอบทานการเข้าถึงของผู้ใช้ (User Access Review)*

การควบคุมเกี่ยวกับการรับรองอีกครั้งหรือประเมินการเข้าถึงของผู้ใช้งานเพื่อ  
การกำหนดสิทธิ์ ซึ่งทำอย่างต่อเนื่องเป็นระยะ ๆ

○ *การควบคุมการตั้งค่าด้านความปลอดภัย (Security Configuration Controls)*

โดยทั่วไป เทคโนโลยีแต่ละประเภทมีชุดของการตั้งค่าที่สำคัญซึ่งช่วยในการจำกัด  
การเข้าถึงสภาพแวดล้อม

○ *การเข้าถึงทางกายภาพ*

การควบคุมเกี่ยวกับการเข้าถึงทางกายภาพไปยังศูนย์ข้อมูลและฮาร์ดแวร์ เนื่องจาก  
การเข้าถึงดังกล่าวอาจเป็นการทำเพื่อการแทรกแซงการควบคุมอื่น

- (ข) กระบวนการจัดการการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมหรือการเปลี่ยนแปลงอื่นในสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ
- กระบวนการจัดการการเปลี่ยนแปลง
 

การควบคุมเกี่ยวกับกระบวนการในการออกแบบ เขียนโปรแกรม ทดสอบ และโอนย้ายการเปลี่ยนแปลงไปยังสภาพแวดล้อมที่ใช้งานจริง (นั่นคือ สภาพแวดล้อมของผู้ใช้ระบบ)
  - การแบ่งแยกหน้าที่ในการโอนย้ายการเปลี่ยนแปลง
 

การควบคุมที่แยกการเข้าถึงเพื่อทำการเปลี่ยนแปลงและการเข้าถึงเพื่อโอนย้ายการเปลี่ยนแปลงไปยังสภาพแวดล้อมที่ใช้งานจริง
  - การพัฒนาหรือซื้อระบบ หรือการวางระบบ
 

การควบคุมเกี่ยวกับการพัฒนาหรือการวางระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ (หรือเกี่ยวกับด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ)
  - การแปลงข้อมูล
 

การควบคุมเกี่ยวกับการแปลงข้อมูลในระหว่างการพัฒนา การนำไปปฏิบัติ หรือการอัปเดตสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ
- (ค) กระบวนการจัดการการปฏิบัติงานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ
- การจัดตารางงาน
 

การควบคุมสำหรับการเข้าถึงเพื่อจัดตารางและเริ่มงานหรือโปรแกรมที่อาจมีผลต่อการรายงานทางการเงิน
  - การติดตามงาน
 

การควบคุมที่ใช้ติดตามงานหรือโปรแกรมที่เกี่ยวกับรายการทางการเงิน เพื่อให้มั่นใจว่าได้ปฏิบัติงานเป็นผลสำเร็จ
  - การสำรองข้อมูลและการกู้คืนข้อมูล
 

การควบคุมเพื่อให้มั่นใจว่าการสำรองข้อมูลการรายงานทางการเงินเกิดขึ้นตามที่วางแผนไว้ และข้อมูลดังกล่าวยังมีอยู่และสามารถเข้าถึงได้เมื่อต้องการกู้คืนข้อมูลเหล่านั้นโดยใช้เวลาการกู้คืนที่เหมาะสม ในกรณีที่ไม่สามารถใช้งานได้ตามปกติหรือถูกโจมตี
  - การตรวจนับการบุกรุก
 

การควบคุมในการตรวจสอบเพื่อหาจุดอ่อนและ/หรือการบุกรุกในสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ

ตารางด้านล่างแสดงตัวอย่างของการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้ตอบสนองต่อตัวอย่างของความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ สำหรับระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีลักษณะต่าง ๆ

กระบวนการ	ความเสี่ยง	การควบคุม	ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ (ไอที)		
กระบวนการด้านไอที	ตัวอย่างความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้ไอที	ตัวอย่างการควบคุมทั่วไปของไอที	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ที่ไม่ซับซ้อน (ใช้/ไม่ใช้)	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์หรือระบบงานไอทีที่มีขนาดกลางและซับซ้อนปานกลาง (ใช้/ไม่ใช้)	ระบบงานไอทีขนาดใหญ่หรือซับซ้อน เช่น ระบบอีอาร์พี (ใช้/ไม่ใช้)
การจัดการเกี่ยวกับการเข้าถึง	สิทธิ์การเข้าถึงของผู้ใช้งาน: ผู้ใช้งานมีสิทธิ์เข้าถึงเกินกว่าที่จำเป็นต่องานที่ได้รับมอบหมาย ซึ่งอาจทำให้มีการแบ่งแยกหน้าที่ไม่เหมาะสม	ผู้บริหารอนุมัติลักษณะและขอบเขตของสิทธิ์การเข้าถึงของผู้ใช้งานใหม่และที่เปลี่ยนแปลงสิทธิ์ ซึ่งรวมถึงโปรไฟล์/บทบาทของระบบงานมาตรฐาน, รายการรายงานทางการเงินที่สำคัญ และการแบ่งแยกหน้าที่	ใช่ – แทนที่จะใช้การสอบทานการเข้าถึงของผู้ใช้งานตามที่กล่าวไว้ด้านล่าง	ใช่	ใช่
		มีการลบหรือแก้ไขสิทธิ์การเข้าถึงของผู้ใช้งานที่ออกจากงานหรือโอนย้ายในเวลาที่เหมาะสม	ใช่ – แทนที่จะใช้การสอบทานการเข้าถึงของผู้ใช้งานตามที่กล่าวไว้ด้านล่าง	ใช่	ใช่
		มีทบทวนการเข้าถึงของผู้ใช้งานเป็นระยะ	ใช่ – แทนที่จะใช้การควบคุมด้านการจัดสรรสิทธิ์/การตัด	ใช่ – สำหรับบางระบบงาน	ใช่



กระบวนการ	ความเสี่ยง	การควบคุม	ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ (ไอที)		
กระบวนการด้านไอที	ตัวอย่างความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้ไอที	ตัวอย่างการควบคุมทั่วไปของไอที	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ที่ไม่ซับซ้อน (ใช้/ไม่ใช้)	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์หรือระบบงานไอทีที่มีขนาดกลางและซับซ้อนปานกลาง (ใช้/ไม่ใช้)	ระบบงานไอทีขนาดใหญ่หรือซับซ้อน เช่น ระบบอีอาร์พี (ใช้/ไม่ใช้)
			สิทธิ์ตามที่กล่าวด้านบน		
		มีการติดตามการแบ่งแยกหน้าที่และการเข้าถึงต่างๆ ที่ขัดแย้งกันถูกถอดทิ้งหรือนำไปจับคู่กับการควบคุมอื่นที่ช่วยลดผลกระทบ โดยมีการจัดบันทึกและทดสอบเรื่องดังกล่าว	ไม่เกี่ยวข้อง – ไม่มีการแบ่งแยกหน้าที่โดยระบบ	ใช้ – สำหรับบางระบบงาน	ใช้
		มีการอนุญาตและจำกัดการเข้าถึงแบบมีสิทธิ์พิเศษ (เช่น ผู้ที่จัดการเกี่ยวกับข้อมูล, การตั้งค่าและความปลอดภัย) อย่างเหมาะสม	ใช้ – มักจะอยู่ในระดับระบบงานไอทีเท่านั้น	ใช้ – ในระดับระบบงานไอทีและบางระดับของสภาพแวดล้อมทางไอทีสำหรับแพลตฟอร์ม	ใช้ – ในทุกระดับของสภาพแวดล้อมทางไอทีสำหรับแพลตฟอร์ม
การจัดการเกี่ยวกับการเข้าถึง	การเข้าถึงข้อมูลโดยตรง: มีการเปลี่ยนแปลงที่ไม่เหมาะสมโดยตรงกับข้อมูลทางการเงิน โดยใช้	มีการจำกัดการเข้าถึงไฟล์ข้อมูลของระบบงานหรือการเข้าถึงคำสั่ง/ตาราง/ข้อมูลในฐานข้อมูลไว้สำหรับ	ไม่เกี่ยวข้อง	ใช้ – สำหรับบางระบบงานและบางฐานข้อมูล	ใช้

กระบวนการ	ความเสี่ยง	การควบคุม	ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ (ไอที)		
กระบวนการด้านไอที	ตัวอย่างความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้ไอที	ตัวอย่างการควบคุมทั่วไปของไอที	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ที่ไม่ซับซ้อน (ใช้/ไม่ใช้)	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์หรือระบบงานไอทีที่มีขนาดกลางและซับซ้อนปานกลาง (ใช้/ไม่ใช้)	ระบบงานไอทีขนาดใหญ่หรือซับซ้อน เช่น ระบบอีอาร์พี (ใช้/ไม่ใช้)
	วิธีการอื่นนอกเหนือจากการทำรายการผ่านระบบงาน	เฉพาะผู้ที่ได้รับสิทธิ์เท่านั้น ซึ่งเป็นไปตามหน้าที่งานที่รับผิดชอบและบทบาทที่ได้รับ, และการเข้าถึงดังกล่าวต้องได้รับอนุมัติโดยผู้บริหาร			
การจัดการเกี่ยวกับการเข้าถึง	การตั้งค่าระบบ: ระบบไม่ถูกตั้งค่าหรืออัปเดตอย่างเพียงพอ เพื่อจำกัดการเข้าถึงระบบให้กับผู้ใช้งานที่ได้รับอนุญาตและเหมาะสม	มีการยืนยันตัวตนเพื่อการเข้าถึงโดยใช้รหัสผู้ใช้งานที่มีลักษณะเฉพาะและรหัสผ่านหรือวิธีอื่น เพื่อเป็นกลไกตรวจสอบว่าผู้ใช้งานได้รับอนุญาตในการเข้าถึงระบบ; ลักษณะของรหัสผ่านเป็นไปตามมาตรฐานของบริษัทหรืออุตสาหกรรม (เช่น ความยาวขั้นต่ำและความซับซ้อน การหมดอายุ การระงับบัญชีเมื่อใส่รหัสผิด)	ใช่ – ยืนยันตัวตนด้วยรหัสผ่านเท่านั้น	ใช่ – ยืนยันตัวตนด้วยรหัสผ่าน ร่วมกับการยืนยันตัวตนแบบหลายขั้นตอน	ใช่

กระบวนการ	ความเสี่ยง	การควบคุม	ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ (ไอที)		
			ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ที่ไม่ซับซ้อน (ใช้/ไม่ใช้)	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์หรือระบบงานไอทีที่มีขนาดกลางและซับซ้อนปานกลาง (ใช้/ไม่ใช้)	ระบบงานไอทีขนาดใหญ่หรือซับซ้อน เช่น ระบบอีอาร์พี (ใช้/ไม่ใช้)
กระบวนการด้านไอที	ตัวอย่างความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้ไอที	ตัวอย่างการควบคุมทั่วไปของไอที			
		มีการใช้การตั้งค่าด้านความปลอดภัยที่สำคัญอย่างเหมาะสม	ไม่เกี่ยวข้อง – ไม่มีการตั้งค่าความปลอดภัย	ใช้ – สำหรับบางระบบงานและบางฐานข้อมูล	ใช้
การจัดการเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลง	การเปลี่ยนแปลงระบบงาน: มีการเปลี่ยนแปลงที่ไม่เหมาะสมในระบบงานหรือโปรแกรมที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมโดยอัตโนมัติ (ได้แก่ การตั้งค่าการทำงานจากระบบ ขั้นตอนการทำงานอัตโนมัติ การคำนวณอัตโนมัติ และการดึงข้อมูลอัตโนมัติ) หรือ ตรรกะของรายงาน	มีการทดสอบและการอนุมัติการเปลี่ยนแปลงระบบงานอย่างเหมาะสมก่อนย้ายเข้าสู่สภาพแวดล้อมที่ใช้งานจริง	ไม่เกี่ยวข้อง – จะไม่มีการตรวจสอบรหัสโปรแกรมต้นฉบับที่ติดตั้ง	ใช้ – สำหรับซอฟต์แวร์ที่ไม่ใช่เชิงพาณิชย์	ใช้
		มีการจำกัดอย่างเหมาะสมสำหรับการเข้าถึงเพื่อเปลี่ยนแปลงระบบงานในสภาพแวดล้อมการใช้งานจริงและแยกออกจากสภาพแวดล้อมที่ใช้การพัฒนา	ไม่เกี่ยวข้อง	ใช้ – สำหรับซอฟต์แวร์ที่ไม่ใช่เชิงพาณิชย์	ใช้
การจัดการเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลง	การเปลี่ยนแปลงฐานข้อมูล: มีการเปลี่ยนแปลงที่ไม่เหมาะสมเกิดขึ้นกับโครงสร้างฐานข้อมูลและ	มีการทดสอบและการอนุมัติการเปลี่ยนแปลงฐานข้อมูลอย่างเหมาะสมก่อนย้ายเข้าสู่สภาพแวดล้อมที่ใช้งานจริง	ไม่เกี่ยวข้อง – ไม่มีการเปลี่ยนแปลงฐานข้อมูลโดยกิจกรรม	ใช้ – สำหรับซอฟต์แวร์ที่ไม่ใช่เชิงพาณิชย์	ใช้

กระบวนการ	ความเสี่ยง	การควบคุม	ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ (ไอที)		
			ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ที่ไม่ซับซ้อน (ใช้/ไม่ใช้)	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์หรือระบบงานไอทีที่มีขนาดกลางและซับซ้อนปานกลาง (ใช้/ไม่ใช้)	ระบบงานไอทีขนาดใหญ่หรือซับซ้อน เช่น ระบบอีอาร์พี (ใช้/ไม่ใช้)
กระบวนการด้านไอที	ตัวอย่างความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้ไอที	ตัวอย่างการควบคุมทั่วไปของไอที			
	ความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูล				
การจัดการเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลง	การเปลี่ยนแปลงซอฟต์แวร์ของระบบ: มีการเปลี่ยนแปลงที่ไม่เหมาะสมเกิดขึ้นกับซอฟต์แวร์ของระบบ (เช่น ระบบปฏิบัติการ, เครือข่าย, ซอฟต์แวร์จัดการการเปลี่ยนแปลง, ซอฟต์แวร์ควบคุมการเข้าถึง)	มีการทดสอบและการอนุมัติการเปลี่ยนแปลงซอฟต์แวร์ของระบบอย่างเหมาะสมก่อนย้ายเข้าระบบที่ใช้งานจริง	ไม่เกี่ยวข้อง — ไม่มีการเปลี่ยนแปลงซอฟต์แวร์ของระบบโดยกิจการ	ใช่	ใช่
การจัดการเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลง	การเปลี่ยนแปลงข้อมูล: ข้อมูลที่แปลงจากระบบดั้งเดิมหรือเวอร์ชันเก่าที่ให้ข้อมูลผิดพลาด หากการแปลงข้อมูลให้ข้อมูลที่สมบูรณ์	ผู้บริหารอนุมัติผลของการแปลงข้อมูล (เช่น การเปรียบเทียบและกระทบยอด) จากระบบงานหรือโครงสร้างข้อมูลเก่าไปยังระบบงานหรือโครงสร้างข้อมูลใหม่ และคอยติดตามการแปลงข้อมูลตาม	ไม่เกี่ยวข้อง — จัดการโดยการควบคุมด้วยมือ	ใช่	ใช่

กระบวนการ	ความเสี่ยง	การควบคุม	ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ (ไอที)		
			ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ที่ไม่ซับซ้อน (ใช้/ไม่ใช้)	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์หรือระบบงานไอทีที่มีขนาดกลางและซับซ้อนปานกลาง (ใช้/ไม่ใช้)	ระบบงานไอทีขนาดใหญ่หรือซับซ้อน เช่น ระบบอีอาร์พี (ใช้/ไม่ใช้)
กระบวนการด้านไอที	ตัวอย่างความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้ไอที	ตัวอย่างการควบคุมทั่วไปของไอที			
	ซับซ้อน ล้าสมัยหรือไม่ถูกต้อง	นโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่กำหนดไว้			
การปฏิบัติงานด้านไอที	เครือข่าย: เครือข่ายไม่มี การป้องกันอย่างเพียงพอเพื่อไม่ให้ผู้ใช้งานที่ไม่ได้รับอนุญาต เข้าถึงระบบสารสนเทศอย่างไม่เหมาะสม	มีการยืนยันตัวตนเพื่อ การเข้าถึงโดยใช้รหัส ผู้ใช้งานที่มีลักษณะ เฉพาะและรหัสผ่าน หรือวิธีอื่น เพื่อเป็น กลไกตรวจสอบว่า ผู้ใช้งานได้รับอนุญาต ในการเข้าถึงระบบ; ลักษณะของรหัสผ่าน เป็นไปตามมาตรฐาน ของบริษัทหรือ อุตสาหกรรม (เช่น ความยาวขั้นต่ำและ ความซับซ้อน การหมดอายุ การระงับ บัญชีเมื่อใส่รหัสผิด)	ไม่เกี่ยวข้อง — ไม่มีวิธีการ ยืนยันตัวตน สำหรับ เครือข่าย ต่างหาก	ใช้	ใช้
		เครือข่ายได้รับการ ออกแบบให้แยกส่วน ระบบงานที่ใช้งานบน เว็บบนเครือข่าย ภายใต้อาจเข้าถึงการ ควบคุมด้านการรายงาน ทางการเงิน	ไม่เกี่ยวข้อง — ไม่มีการ แยกส่วน เครือข่าย	ใช้ — ใช้ดูเลย ฟินิจ	ใช้ — ใช้ดูเลย ฟินิจ

กระบวนการ	ความเสี่ยง	การควบคุม	ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ (ไอที)		
			ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ที่ไม่ซับซ้อน (ใช้/ไม่ใช้)	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์หรือระบบงานไอทีที่มีขนาดกลางและซับซ้อนปานกลาง (ใช้/ไม่ใช้)	ระบบงานไอทีขนาดใหญ่หรือซับซ้อน เช่น ระบบอีอาร์พี (ใช้/ไม่ใช้)
กระบวนการด้านไอที	ตัวอย่างความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้ไอที	ตัวอย่างการควบคุมทั่วไปของไอที	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ที่ไม่ซับซ้อน (ใช้/ไม่ใช้)	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์หรือระบบงานไอทีที่มีขนาดกลางและซับซ้อนปานกลาง (ใช้/ไม่ใช้)	ระบบงานไอทีขนาดใหญ่หรือซับซ้อน เช่น ระบบอีอาร์พี (ใช้/ไม่ใช้)
		มีการสแกนหาจุดอ่อนบริเวณรอบนอกของเครือข่ายโดยทีมจัดการเครือข่ายอยู่เป็นระยะ ซึ่งจะสืบสวนจุดอ่อนที่อาจเกิดขึ้นด้วย	ไม่เกี่ยวข้อง	ใช้ – ใช้ดูเลย พินิจ	ใช้ – ใช้ดูเลย พินิจ
		มีการแจ้งเตือนเป็นระยะเพื่อให้ทราบถึงภัยคุกคามที่ระบุโดยระบบตรวจจับการบุกรุก และทีมจัดการเครือข่ายสืบสวนภัยคุกคามเหล่านั้น	ไม่เกี่ยวข้อง	ใช้ – ใช้ดูเลย พินิจ	ใช้ – ใช้ดูเลย พินิจ
		มีการใช้การควบคุมเพื่อจำกัดการเข้าถึงเครือข่ายส่วนตัวเสมือน (วีพีเอ็น) ไว้สำหรับผู้ใช้งานที่ได้รับอนุญาตและเหมาะสม	ไม่เกี่ยวข้อง – ไม่มีวีพีเอ็น	ใช้ – ใช้ดูเลย พินิจ	ใช้ – ใช้ดูเลย พินิจ
การปฏิบัติงานด้านไอที	การสำรองข้อมูลและการกู้คืนข้อมูล: ไม่สามารถกู้คืนหรือเข้าถึงข้อมูลทางการเงินได้ในเวลาที่	มีการสำรองข้อมูลทางการเงินอย่างสม่ำเสมอตามเวลาและความถี่ที่กำหนดไว้	ไม่เกี่ยวข้อง – ฟังผลการสำรองข้อมูลด้วยมือโดยทีมฝ่ายการเงิน	ใช้	ใช้

กระบวนการ	ความเสี่ยง	การควบคุม	ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ (ไอที)		
กระบวนการด้านไอที	ตัวอย่างความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้ไอที	ตัวอย่างการควบคุมทั่วไปของไอที	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์ที่ไม่ซับซ้อน (ใช้/ไม่ใช้)	ซอฟต์แวร์เชิงพาณิชย์หรือระบบงานไอทีที่มีขนาดกลางและซับซ้อนปานกลาง (ใช้/ไม่ใช้)	ระบบงานไอทีขนาดใหญ่หรือซับซ้อน เช่น ระบบอีอาร์พี (ใช้/ไม่ใช้)
	เหมาะสมเมื่อข้อมูลเกิดการสูญหาย				
การปฏิบัติงานด้านไอที	การจัดตารางงาน: ระบบที่ใช้งานจริง โปรแกรม หรืองานทำให้เกิดการประมวลข้อมูลไม่ถูกต้อง ไม่สมบูรณ์หรือไม่ได้รับอนุญาต	มีเฉพาะผู้ใช้งานที่ได้รับอนุญาตเท่านั้นที่สามารถเข้าถึงเพื่อปรับปรุงงานที่ทำเป็นกลุ่ม (รวมทั้งงานที่มีการเชื่อมต่อระหว่างระบบ) ในซอฟต์แวร์การจัดตารางงาน	ไม่เกี่ยวข้อง – ไม่มีงานที่ทำเป็นกลุ่ม	ใช้ – สำหรับบางระบบงาน	ใช้
		มีการติดตามระบบ โปรแกรม หรือระบบงานที่สำคัญ และมีการแก้ไขข้อผิดพลาดในการประมวลผล เพื่อให้มั่นใจว่างานต่างๆ เสร็จสมบูรณ์	ไม่เกี่ยวข้อง – ไม่มีการติดตามงาน	ใช้ – สำหรับบางระบบงาน	ใช้