

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง)

ข้อพิจารณาพิเศษ - การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ

รวมถึงงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2567)

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1-11
วันที่ถือปฏิบัติ	12
วัตถุประสงค์	13
คำจำกัดความ	14-15
ข้อกำหนด	
ความรับผิดชอบของผู้ดำเนินการบริหารและการได้มาซึ่งคุณภาพในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ	16
การรับงานใหม่และการรับงานต่อเนื่อง	17-21
กลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของกลุ่มกิจการและแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ	22-29
การทำความเข้าใจกลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ	30-32
การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ	33-34
ความมีสาระสำคัญ	35-36
การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้	37-44
การประเมินการสื่อสารของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและความเพียงพอของงาน	45-48
เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน	49-50
การประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ	51-52
รายงานของผู้สอบบัญชี	53

การสื่อสารกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ	54-58
เอกสารหลักฐาน	59
คำอธิบายการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	ก1-ก18
คำจำกัดความ	ก19-ก28
ความรับผิดชอบของผู้นำในการบริหารและการได้มาซึ่งคุณภาพในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ	ก29-ก31
การรับงานใหม่และการรับงานต่อเนื่อง	ก32-ก46
กลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของกลุ่มกิจการและแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ	ก47-ก87
การทำความเข้าใจกลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ	ก88-ก107
การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ	ก108-ก115
ความมีสาระสำคัญ	ก116-ก123
การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้	ก124-ก143
การประเมินการสื่อสารของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและความเพียงพอของงาน	ก144-ก149
เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน	ก150
การประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ	ก151-ก156
รายงานของผู้สอบบัญชี	ก157-ก158
การสื่อสารกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ	ก159-ก165
เอกสารหลักฐาน	ก166-ก182
ภาคผนวก 1 ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรณีที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบกลุ่มกิจการ	
ภาคผนวก 2 การทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ	
ภาคผนวก 3 ตัวอย่างเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ	



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง) “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ รวมถึงงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

ร่างมาตรฐานการสอบบัญชี

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ใช้กับการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ (การตรวจสอบกลุ่มกิจการ) มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับข้อพิจารณาพิเศษสำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงสถานการณ์ที่มีผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในการตรวจสอบกลุ่มกิจการด้วย ข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อ้างถึงหรือขยายความการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นเพื่อใช้กับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ โดยเฉพาะมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)⁴ และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330⁵ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก2)
2. งบการเงินของกลุ่มกิจการรวมข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจมากกว่าหนึ่งแห่งโดยผ่านกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 14(ก) คำว่า “กระบวนการจัดทำงบการเงินรวม” ที่ใช้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่เพียงอ้างอิงถึงการจัดทำงบการเงินรวมตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง แต่ยังรวมการนำเสนองบการเงินผนวกรวมและการรวมข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจต่าง ๆ เช่น สาขาหรือส่วนงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก3-ก5 และ ก27)
3. ตามคำอธิบายในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)⁶ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เมื่อปรับเปลี่ยนตามสถานการณ์เท่าที่จำเป็น อาจมีประโยชน์ในการตรวจสอบงบการเงินที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีบุคคลจากสำนักงานอื่นร่วมอยู่ด้วย แม้ไม่ใช้การตรวจสอบกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อาจเป็นประโยชน์ในกรณีที่ใช้บุคคลดังกล่าวช่วยตรวจนับสินค้าคงเหลือ ตรวจอาคารและอุปกรณ์ หรือปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบที่หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกันที่อยู่ในสถานที่ห่างไกล

กลุ่มกิจการและกิจการภายในกลุ่ม

4. กลุ่มกิจการอาจเกิดจากการรวมกลุ่มในหลายรูปแบบ ตัวอย่างเช่น กลุ่มกิจการอาจประกอบด้วยกิจการต่างๆ ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมาย หรือตามลักษณะอื่น (เช่น บริษัทใหญ่ บริษัทย่อย กิจการร่วมค้า หรือเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย) หรือ กลุ่มกิจการอาจจัดกลุ่มตามสถานที่ตั้งทาง

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) “การบริหารคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน”

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ”

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 “การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน”

⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ”

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”

⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก1

ภูมิศาสตร์ ตามหน่วยเศรษฐกิจแบบอื่น ๆ (รวมถึงสาขาหรือส่วนงาน) หรือตามหน้าที่งานหรือกิจกรรมทางธุรกิจ ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ รูปแบบองค์กรต่างๆ เหล่านี้เรียกโดยรวมว่า “กิจการหรือหน่วยธุรกิจ” (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6)

5. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการกำหนดแนวทางที่เหมาะสมในการวางแผนและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการที่ประเมินไว้ เพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพในการกำหนดกิจการภายในกลุ่มที่จะมีการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ การกำหนดดังกล่าวอาศัยความเข้าใจของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับกลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ รวมทั้งปัจจัยอื่นๆ เช่น ความสามารถในการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบแบบรวมศูนย์ที่ส่วนกลาง การมีหน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกัน หรือการมีระบบสารสนเทศและการควบคุมภายในที่ใช้ร่วมกัน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 7-9)

การมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

6. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)⁷ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบพิจารณาว่ามีการมอบหมายหรือจัดหาทรัพยากรที่เพียงพอและเหมาะสมในการปฏิบัติงานให้กับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในเวลาที่เหมาะสม ในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวอาจรวมถึงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ดังนั้น มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
7. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในการจัดหาข้อมูลหรือปฏิบัติงานเพื่อให้บรรลุข้อกำหนดของมาตรฐานฉบับนี้ ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจมีประสบการณ์และความรู้ในเชิงลึกเกี่ยวกับกิจการภายในกลุ่มและสภาพแวดล้อมของกิจการดังกล่าว (ซึ่งรวมถึงกฎหมายและข้อบังคับ วิธีปฏิบัติทางธุรกิจ ภาษาและวัฒนธรรมในท้องถิ่นนั้นๆ) มากกว่าผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มสามารถและมักมีส่วนร่วมในทุกขั้นตอนของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10-11)
8. ความเสี่ยงในการสอบบัญชีเป็นผลมาจากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและความเสี่ยงจากการตรวจสอบ⁸ ความเสี่ยงจากการตรวจสอบในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ รวมถึงความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจตรวจไม่พบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งสามารถทำให้เกิดการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ และผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจตรวจไม่พบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าว ดังนั้น มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 25

⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 34

กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ (แล้วแต่กรณี) ต้องมีส่วนร่วมที่เพียงพอและเหมาะสมในงานของผู้สอบบัญชีของกิจการ ภายในกลุ่ม และเน้นความสำคัญของการสื่อสารสองทางระหว่างผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อธิบายถึงเรื่องที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการจะพิจารณาเมื่อกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก12-ก13)

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

9. ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200⁹ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องวางแผนและปฏิบัติตามตรวจสอบกลุ่มกิจการโดยใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ การใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่เหมาะสมอาจแสดงออกในรูปการกระทำและการสื่อสารต่างๆ ของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงการเน้นความสำคัญของการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพโดยสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบแต่ละคนตลอดช่วงการตรวจสอบกลุ่มกิจการ การกระทำและการสื่อสารดังกล่าวอาจรวมถึงขั้นตอนต่างๆ ที่ทำเพื่อลดอุปสรรคที่อาจขัดขวางการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก14-ก18)

การปรับให้เหมาะสม

10. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้สำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการทุกประเภท โดยไม่คำนึงถึงขนาดหรือความซับซ้อน อย่างไรก็ตาม ข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้ในบริบทของลักษณะและสถานการณ์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการแต่ละการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการปฏิบัติตามตรวจสอบกลุ่มกิจการทั้งหมด ข้อกำหนดบางประการของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อาจไม่มีความเกี่ยวข้อง เนื่องจากข้อกำหนดเหล่านั้นเกี่ยวข้องกับการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเท่านั้น กรณีดังกล่าวอาจเป็นกรณีที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการสามารถปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบแบบรวมศูนย์ที่ส่วนกลางหรือสามารถปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบที่กิจการภายในกลุ่มโดยไม่ต้องให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม แนวทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ ก119 และ ก120 อาจมีส่วนช่วยในการนำมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มาใช้ในสถานการณ์ดังกล่าว

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ

11. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการยังคงมีภาระหน้าที่สูงสุดและรับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ วลีที่ว่า “ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องรับผิดชอบในการ...” หรือ “ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องรับผิดชอบในการ...” ใช้สำหรับข้อกำหนดที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือผู้สอบบัญชี

⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 15-16

ของกลุ่มกิจการ (ตามลำดับ) สามารถมอบหมายการออกแบบหรือการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ งานหรือการดำเนินการให้กับสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (รวมถึงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม) ที่มีประสบการณ์หรือความชำนาญที่เหมาะสม สำหรับข้อกำหนดอื่นๆ ที่ไม่ได้ใช้สืงกล่าว มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ตั้งใจอย่างชัดเจนว่า ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ (ตามความเหมาะสม) ต้องเป็นผู้ปฏิบัติตามข้อกำหนดหรือตามความรับผิดชอบเหล่านั้น โดยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ (ตามความเหมาะสม) อาจขอข้อมูลจากสำนักงานหรือสมาชิกอื่นของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก29)

วันถือปฏิบัติ

12. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2567

วัตถุประสงค์

13. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ
 - (ก) พิจารณาว่าสามารถคาดหวังได้อย่างสมเหตุสมผลว่าจะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของกลุ่มกิจการหรือไม่ (ในกรณีของการรับงานใหม่และการรับงานต่อเนื่องสำหรับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ)
 - (ข) ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ ไม่ว่าจะเป็นการทุจริตหรือข้อผิดพลาด รวมทั้งวางแผนและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ประเมินไว้อย่างเหมาะสม
 - (ค) มีส่วนร่วมอย่างเพียงพอและเหมาะสมในงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มตลอดการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงการสื่อสารอย่างชัดเจนเกี่ยวกับขอบเขตและช่วงเวลาของงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและการประเมินผลสำหรับงานเหล่านั้น และ
 - (ง) ประเมินว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่จากวิธีการตรวจสอบ (ซึ่งรวมถึงงานที่ปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม) เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ

คำจำกัดความ

14. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- (ก) ความเสี่ยงจากการรวม หมายถึง โอกาสที่จำนวนรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยังไม่ถูกแก้ไขและไม่ถูกตรวจพบจะมีจำนวนสูงกว่าความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19)
 - (ข) กิจการภายในกลุ่ม หมายถึง กิจการ หน่วยธุรกิจ หน้าที่งาน หรือกิจกรรมทางธุรกิจ (หรือการรวมกันของกิจการ หน่วยธุรกิจ หน้าที่งาน หรือกิจกรรมทางธุรกิจ) ที่กำหนดโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนและการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก20)
 - (ค) ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม หมายถึง ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่มเพื่อวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ¹⁰ ในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก21-ก23)
 - (ง) ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม หมายถึง ผู้บริหารที่รับผิดชอบกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก24)
 - (จ) ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่ม หมายถึง จำนวนเงินที่กำหนดโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเพื่อลดความเสี่ยงจากการรวมให้อยู่ในระดับต่ำที่เหมาะสมเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนและการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่ม
 - (ฉ) กลุ่มกิจการ หมายถึง กิจการที่มีการจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการ
 - (ช) การตรวจสอบกลุ่มกิจการ หมายถึง การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ
 - (ซ) ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ หมายถึง ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการและสมาชิกอื่นของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่ไม่รวมถึงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการมีความรับผิดชอบในเรื่องต่อไปนี้
 - (1) การกำหนดกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของกลุ่มกิจการและแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ
 - (2) การกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มรวมทั้งการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว
 - (3) การประเมินข้อสรุปที่ได้จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ
 - (ณ) ความเห็นจากการตรวจสอบกลุ่มกิจการ หมายถึง ความเห็นจากการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ

¹⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 12(ง)

- (ญ) ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ หมายถึง ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบ¹¹ ที่รับผิดชอบการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก25)
- (ฎ) งบการเงินของกลุ่มกิจการ หมายถึง งบการเงินที่รวมข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจหนึ่งแห่งหรือมากกว่าโดยผ่านกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานสอบบัญชีฉบับนี้ กระบวนการจัดทำงบการเงินรวมรวมถึง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก26-ก28)
 - (1) การจัดทำงบการเงินรวม การรวมกันตามสัดส่วน หรือการบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย
 - (2) การนำเสนอในงบการเงินผนวกรวมเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจ ที่ไม่มีบริษัทใหญ่แต่อยู่ภายใต้การควบคุมหรือการบริหารงานร่วมกัน หรือ
 - (3) การรวมข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจ เช่น สาขาหรือส่วนงาน
- (ฉ) ผู้บริหารของกลุ่มกิจการ หมายถึง ผู้บริหารซึ่งรับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการ
- (ง) ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการ หมายถึง ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน¹² ที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินของกลุ่มกิจการโดยรวม ซึ่งกำหนดโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ

15. “แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง” ที่อ้างอิงในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ หมายถึง แม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้กับงบการเงินของกลุ่มกิจการ

ข้อกำหนด

ความรับผิดชอบของผู้นำในการบริหารและการได้มาซึ่งคุณภาพการตรวจสอบกลุ่มกิจการ

16. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)¹³ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการถูกกำหนดให้ต้องรับผิดชอบโดยรวมในการบริหารและการได้มาซึ่งคุณภาพงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ในการนี้ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก29-ก30)
- (ก) รับผิดชอบในการสร้างสภาพแวดล้อมของงานตรวจสอบกลุ่มกิจการที่มุ่งเน้นพฤติกรรมที่คาดหวังจากสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก31)
 - (ข) มีส่วนร่วมอย่างเพียงพอและเหมาะสมตลอดงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม จนถึงระดับที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการได้เกณฑ์ในการพิจารณาว่าดุลยพินิจที่สำคัญที่ใช้และข้อสรุปที่ได้มีความเหมาะสมแล้วหรือไม่ ภายใต้ลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบกลุ่มกิจการนั้น

¹¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 12(ก)

¹² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 “ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 9 และ 11

¹³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 13

การรับงานใหม่และการรับงานต่อเนื่อง

17. ก่อนการรับงานใหม่หรือการรับงานต่อเนื่องสำหรับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องพิจารณาว่าสามารถคาดหวังได้อย่างสมเหตุสมผลว่าจะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของกลุ่มกิจการหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก32-ก35)
18. หากภายหลังการรับงานใหม่หรือการรับงานต่อเนื่องสำหรับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการสรุปว่าไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องพิจารณาผลกระทบที่เป็นไปได้ต่อการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก36)

ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี

19. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210¹⁴ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องได้รับความเห็นชอบจากผู้บริหารของกลุ่มกิจการว่ารับทราบและเข้าใจความรับผิดชอบในการให้สิ่งต่อไปนี้แก่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก37)
 - (ก) การเข้าถึงข้อมูลทั้งหมดที่ผู้บริหารของกลุ่มกิจการทราบซึ่งเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการ เช่น บันทึก เอกสารหลักฐานและเรื่องอื่นๆ
 - (ข) ข้อมูลเพิ่มเติมที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบอาจร้องขอจากผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มเพื่อวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ และ
 - (ค) การเข้าถึงบุคคลต่างๆ ภายในกลุ่มกิจการโดยไม่มีข้อจำกัด ซึ่งกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบพิจารณาว่ามีความจำเป็นเพื่อให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากบุคคลเหล่านั้น

ข้อจำกัดในการเข้าถึงข้อมูลหรือบุคคลที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของผู้บริหารของกลุ่มกิจการ

20. หากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการสรุปว่าผู้บริหารของกลุ่มกิจการไม่สามารถให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเข้าถึงข้อมูลหรือไม่สามารถให้เข้าถึงบุคคลภายในกลุ่มกิจการได้อย่างไม่มีข้อจำกัดเนื่องจากข้อจำกัดที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องพิจารณาผลกระทบที่เป็นไปได้ต่อการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก38-ก46)

ข้อจำกัดในการเข้าถึงข้อมูลหรือบุคคลที่กำหนดโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการ

21. หากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการสรุปว่า (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก43-ก46)
 - (ก) ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเนื่องจากข้อจำกัดที่กำหนดโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการ และ
 - (ข) ผลกระทบที่อาจมีขึ้นจากข้อจำกัดนี้จะส่งผลให้ไม่สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ

¹⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 6(ข) และ 8(ข)

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้อง

- (1) ไม่ตอบรับงาน (ในกรณีที่เป็นการรับงานใหม่) หรือถอนตัวจากงานตรวจสอบ (ในกรณีที่เป็นการรับงานต่อเนื่อง) หากกฎหมายหรือข้อบังคับอนุญาตให้ทำได้ หรือ
- (2) ในกรณีที่กฎหมายหรือข้อบังคับห้ามผู้สอบบัญชีปฏิเสธการรับงานตรวจสอบหรือในกรณีที่ไม่สามารถถอนตัวออกจากงานตรวจสอบได้ ไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินของกลุ่มกิจการหลังจากได้ปฏิบัติตามตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการมากเท่าที่เป็นไปได้แล้ว

กลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของกลุ่มกิจการและแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ

22. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300¹⁵ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องจัดทำและปรับปรุง (เมื่อเหมาะสม) กลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของกลุ่มกิจการและแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ในการนี้ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องกำหนด (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก47-ก50)
 - (ก) กิจการภายในกลุ่มที่จะมีการปฏิบัติตามตรวจสอบ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก51)
 - (ข) ทรัพยากรที่จำเป็นในการปฏิบัติตามตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก52-ก56)

ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม

23. ในจัดทำกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของกลุ่มกิจการและแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องประเมินว่าผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการจะสามารถมีส่วนร่วมในงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอย่างเพียงพอและเหมาะสมหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก57)
24. ในการประเมินที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 23 ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องร้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มยืนยันว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจะให้ความร่วมมือกับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงการยืนยันว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจะปฏิบัติตามตามที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการร้องขอหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก58)

ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระ

25. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)¹⁶ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องรับผิดชอบในการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก59-ก60 และ ก87)
 - (ก) ทำให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มทราบถึงข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่เหมาะสมตามลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ และ

¹⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 “การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 7-10ก

¹⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 17

- (ข) ยืนยันว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีความเข้าใจและจะปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องสำหรับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระ

ทรัพยากรของงานตรวจสอบ

26. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)¹⁷ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก61-ก68)
- (ก) ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องพิจารณาว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีความรู้และความสามารถที่เหมาะสม (รวมถึงมีเวลาเพียงพอ) ในการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบที่ได้รับมอบหมายที่กิจการภายในกลุ่ม และ
 - (ข) หากสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการได้ให้ข้อมูลเกี่ยวกับผลของกระบวนการติดตามผลและแก้ไขหรือผลการตรวจสอบโดยบุคคลภายนอกที่เกี่ยวกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม หรือข้อมูลดังกล่าวมีอยู่ให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการสามารถเข้าถึงได้ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องพิจารณาความเกี่ยวข้องของข้อมูลดังกล่าวในการพิจารณาของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 26(ก)
27. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับงานที่จะปฏิบัติที่กิจการภายในกลุ่มโดยไม่ให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเข้ามามีส่วนร่วม หาก
- (ก) ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องสำหรับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ รวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระ¹⁸ หรือ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก69-ก70)
 - (ข) ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการมีความกังวลอย่างมากเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวในย่อหน้าที่ 23-26 (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก71)

การปฏิบัติงานตรวจสอบ

28. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)¹⁹ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องรับผิดชอบในการกำหนดแนวทางของลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว โดยพิจารณาถึง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก72-ก77)
- (ก) เรื่องที่ประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการสูงหรือมีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุได้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) และ

¹⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 25-26

¹⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 14

¹⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 29

- (ข) เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญในการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ

การสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

29. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับความรับผิดชอบของแต่ละฝ่ายและความคาดหวังของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงความคาดหวังว่าการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจะเกิดขึ้นในเวลาที่เหมาะสมตลอดการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก78-ก87)

การทำความเข้าใจกลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ

30. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)²⁰ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องรับผิดชอบในการทำความเข้าใจเรื่องดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก88-ก92)

- (ก) กลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก93-ก95)
- (1) โครงสร้างองค์กรของกลุ่มกิจการและรูปแบบธุรกิจของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึง
 - ก. ที่ตั้งในการดำเนินงานหรือการทำกิจกรรมของกลุ่มกิจการ
 - ข. ลักษณะการดำเนินงานหรือกิจกรรมของกลุ่มกิจการและระดับของความคล้ายคลึงกันของเรื่องดังกล่าวทั่วทั้งกลุ่มกิจการ และ
 - ค. ระดับของการบูรณาการระหว่างรูปแบบธุรกิจของกลุ่มกิจการกับการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ (ไอที)
 - (2) ปัจจัยด้านข้อกำหนดทางกฎหมายที่มีผลกระทบต่อกิจการและหน่วยธุรกิจภายในกลุ่มกิจการ และ
 - (3) มาตรการที่ใช้ภายในและภายนอกในการประเมินผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจ
- (ข) แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางบัญชีทั่วทั้งกลุ่มกิจการ และ
- (ค) ระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึง
- (1) ลักษณะและระดับของการใช้การควบคุมร่วมกัน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก96-ก99 และ ก102)
 - (2) กลุ่มกิจการรวมกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินมาไว้ที่ส่วนกลางหรือไม่ และอย่างไร (ถ้าใช่) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก100-ก102)

²⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 19-27

- (3) กระบวนการจัดทำงบการเงินรวมที่กลุ่มกิจการใช้ ซึ่งรวมถึงการจัดทำงบการเงินรวมในระดับย่อย (ถ้ามี) และรายการปรับปรุงเพื่อจัดทำงบการเงินรวม และ
- (4) วิธีการที่ผู้บริหารของกลุ่มกิจการสื่อสารเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สนับสนุนการจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการและความรับผิดชอบในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในระบบสารสนเทศและองค์ประกอบอื่นๆ ของระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการไปยังผู้บริหารของกิจการหรือหน่วยธุรกิจต่างๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก103-ก105)

ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม

- 31. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องสื่อสารไปยังผู้สอบบัญชีของกิจการภายในเรื่องต่อไปนี้ในเวลาที่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก106)
 - (ก) เรื่องที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการพิจารณาว่าเกี่ยวข้องกับ การออกแบบหรือการปฏิบัติงานตามวิธีการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ
 - (ข) ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550²¹ ความสัมพันธ์หรือรายการของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ระบุโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการและบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอื่นใดที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการทราบ ซึ่งเกี่ยวข้องกับงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก107)
 - (ค) ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)²² เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ระบุโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกลุ่มกิจการ ซึ่งเกี่ยวข้องกับงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
- 32. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องร้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในสื่อสารในเรื่องต่อไปนี้ในเวลาที่เหมาะสม
 - (ก) เรื่องที่เกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มพิจารณาว่าเกี่ยวข้องในการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด
 - (ข) รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่ได้ระบุมาก่อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก107)
 - (ค) เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ระบุโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกลุ่มกิจการ

²¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน” ย่อหน้าที่ 17

²² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง”

การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

33. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)²³ บนพื้นฐานความเข้าใจที่ได้รับตามย่อหน้าที่ 30 ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องรับผิดชอบในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก108-ก113)

ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม

34. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)²⁴ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องประเมินว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาจากการปฏิบัติงานตามวิธีการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มให้เกณฑ์ที่เหมาะสมในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก114-ก115)

ความมีสาระสำคัญ

35. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320²⁵ และ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450²⁶ เมื่อประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีหรือการเปิดเผยข้อมูลที่ถูกรวมในงบการเงินของกลุ่มกิจการมีการกระจายตัวอยู่ทั่วทั้งกิจการภายในกลุ่ม เพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนและการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องกำหนด

- (ก) ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่ม เพื่อจัดการกับความเสี่ยงจากการรวม ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มต้องต่ำกว่าความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก116-ก120)
- (ข) จำนวนขั้นต่ำที่จะต้องสื่อสารให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการทราบเมื่อพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อเท็จจริงในข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มที่มีจำนวนสูงกว่านั้น จำนวนขั้นต่ำดังกล่าวต้องไม่สูงกว่าจำนวนที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัดสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก121)

ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม

36. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องสื่อสารจำนวนต่าง ๆ ที่กำหนดตามย่อหน้าที่ 35 ไปยังผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก122-ก123)

²³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 28-34

²⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 35

²⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ย่อหน้าที่ 11

²⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อเท็จจริงที่พบในระหว่างการตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 5

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้

37. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330²⁷ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องรับผิดชอบในการกำหนด ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่จะใช้ ซึ่งรวมถึงการกำหนดกิจการภายในกลุ่มที่จะปฏิบัติตามตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม รวมทั้งลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของงานที่จะนำไปปฏิบัติที่กิจการภายในกลุ่มเหล่านั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก124-ก139)

กระบวนการจัดทำงบการเงินรวม

38. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องรับผิดชอบในการออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการซึ่งเป็นผลมาจากกระบวนการจัดทำงบการเงินรวมที่ได้ประเมินไว้ ความรับผิดชอบดังกล่าวรวมถึง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก140)

(ก) การประเมินว่ากิจการและหน่วยธุรกิจทั้งหมดได้ถูกรวมอยู่ในงบการเงินของกลุ่มกิจการตามที่กำหนดไว้ในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และถูกรวมในการออกแบบและการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับกระบวนการจัดทำงบการเงินรวมในระดับย่อย (ถ้ามี) หรือไม่

(ข) การประเมินความเหมาะสม ความครบถ้วน และความถูกต้องของรายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่สำหรับการจัดทำงบการเงินรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก141)

(ค) การประเมินว่าดุลยพินิจของผู้บริหารในกระบวนการจัดทำงบการเงินรวมชี้ให้เห็นถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหารหรือไม่ และ

(ง) การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เป็นผลมาจากการทุจริตในกระบวนการจัดทำงบการเงินรวมที่ประเมินไว้

39. หากข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจต่าง ๆ ไม่ได้จัดทำขึ้นตามนโยบายการบัญชีเดียวกันกับที่ใช้กับงบการเงินของกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องประเมินว่าข้อมูลทางการเงินนั้นได้มีการปรับปรุงอย่างเหมาะสมเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดทำและนำเสนอในงบการเงินของกลุ่มกิจการหรือไม่

40. หากงบการเงินของกลุ่มกิจการได้รวมข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจที่มีรอบระยะเวลาการรายงานทางการเงินที่แตกต่างจากกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องรับผิดชอบในการประเมินว่ามีการปรับปรุงที่เหมาะสมต่อข้อมูลทางการเงินเหล่านั้นตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

²⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 6-7

ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม

41. เมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในการออกแบบหรือปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม ผู้สอบบัญชีของกิจการต้องสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับเรื่องที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเห็นว่าเกี่ยวข้องกับกระบวนการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการที่ประเมินไว้
42. สำหรับเรื่องที่เกี่ยวข้องที่มีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการอยู่ในระดับสูง หรือมีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ซึ่งผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้กำหนดให้ปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม ผู้สอบบัญชีของกิจการต้องประเมินความเหมาะสมของการออกแบบและการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเหล่านั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก142)
43. เมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมในกระบวนการจัดทำงบการเงินรวมซึ่งรวมถึงการจัดทำงบการเงินรวมในระดับย่อย ผู้สอบบัญชีของกิจการต้องกำหนดลักษณะและขอบเขตของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก143)
44. ผู้สอบบัญชีของกิจการต้องพิจารณาว่าข้อมูลทางการเงินที่ระบุในการสื่อสารของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (ดูย่อหน้าที่ 45(ก)) เป็นข้อมูลทางการเงินที่ได้รวมอยู่ในงบการเงินของกลุ่มกิจการหรือไม่

การประเมินการสื่อสารของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและความเพียงพอของงาน

45. ผู้สอบบัญชีของกิจการต้องร้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มสื่อสารเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการสรุปงานของผู้สอบบัญชีของกิจการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ การสื่อสารดังกล่าวต้องรวมถึงเรื่องต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก144)
 - (ก) การระบุข้อมูลทางการเงินที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้รับการร้องขอให้ปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ
 - (ข) ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติตามที่ผู้สอบบัญชีของกิจการร้องขอหรือไม่
 - (ค) ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง สำหรับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระ หรือไม่
 - (ง) ข้อมูลเกี่ยวกับกรณีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับ
 - (จ) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ได้รับการแก้ไขและไม่ได้รับการแก้ไขเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มที่ระบุโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งมีมูลค่าสูงกว่าจำนวนขั้นต่ำที่ผู้สอบบัญชีของกิจการได้สื่อสารไว้ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 36 (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก145)

- (ฉ) ข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร
- (ช) รายละเอียดข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายในที่ระบุได้จากการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ
- (ซ) การทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม พนักงานที่อยู่ที่กิจการภายในกลุ่มและมีบทบาทสำคัญในระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการหรือผู้อื่น ซึ่งการทุจริตนั้นมีผลทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม
- (ฅ) เรื่องที่มีนัยสำคัญอื่นที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้สื่อสารหรือคาดว่าจะสื่อสารกับผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกิจการภายในกลุ่ม
- (ญ) เรื่องอื่น ๆ ที่อาจเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มพิจารณาว่าเหมาะสมที่จะแจ้งให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการทราบ ซึ่งรวมถึงข้อยกเว้นที่ระบุไว้ในหนังสือรับรองที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้ร้องขอจากผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม และ
- (ฎ) สิ่งที่ตรวจพบหรือข้อสรุปโดยรวมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก146)

46. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้อง

- (ก) ปรีกษาหารือกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มหรือผู้บริหารของกลุ่มกิจการ (ตามความเหมาะสม) เกี่ยวกับเรื่องสำคัญที่พบจากการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งรวมถึงเรื่องที่กำลังกล่าวในย่อหน้าที่ 45 และ
- (ข) ประเมินว่าการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการหรือไม่ หากการสื่อสารดังกล่าวไม่เพียงพอ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องพิจารณาผลกระทบต่อการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก147)

47. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องประเมินว่ามีความจำเป็นต้องสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพิ่มเติมหรือไม่ และมากน้อยเพียงใด ในการประเมินดังกล่าว ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องพิจารณา (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก148-ก149)

- (ก) ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของงานที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติ
- (ข) ความรู้และความสามารถของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 26(ก) และ
- (ค) การกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว

48. หากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการสรุปว่างานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไม่เพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องกำหนดวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่จะต้องปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มหรือโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ

เหตุการณ์ภายหลังวันที่งบการเงิน

49. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560²⁸ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องรับผิดชอบในการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ (ซึ่งรวมถึงการร้องขอผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มให้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (ตามความเหมาะสม)) ซึ่งออกแบบมาเพื่อระบุเหตุการณ์ที่อาจต้องปรับปรุงหรือเปิดเผยในงบการเงินของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก150)

ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม

50. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องร้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มแจ้งผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการหากทราบถึงเหตุการณ์ภายหลังวันที่งบการเงินที่อาจต้องปรับปรุงหรือเปิดเผยในงบการเงินของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก150)

การประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ

51. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330²⁹ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องประเมินว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอจากการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบหรือไม่ ซึ่งรวมถึงงานที่ปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มซึ่งผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก151-ก155)
52. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องประเมินผลกระทบต่อ การแสดงความเห็นจากการตรวจสอบกลุ่มกิจการสำหรับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ได้รับการแก้ไข (ไม่ว่าจะเป็นที่ระบุโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการหรือที่ได้รับการสื่อสารจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม) และสถานการณ์ใดๆ ที่ทำให้ไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก156)

รายงานของผู้สอบบัญชี

53. รายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการต้องไม่อ้างถึงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม เว้นแต่จะถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้มีการอ้างอิงดังกล่าว หากการอ้างอิงดังกล่าวถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ รายงานของผู้สอบบัญชีต้องระบุว่าการอ้างอิงนั้นไม่ถือเป็นการลดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือสำนักงานของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการสำหรับการแสดงความเห็นผู้สอบบัญชีต้องบการเงินของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก157-ก158)

²⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 “เหตุการณ์ภายหลังวันที่งบการเงิน” ย่อหน้าที่ 6-7

²⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 26

การสื่อสารกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ

การสื่อสารกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการ

54. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องสื่อสารกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับภาพรวมของขอบเขตและช่วงเวลาของการตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงภาพรวมของงานที่จะปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก159)
55. หากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการพบการทุจริตหรือได้รับแจ้งจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (ดูย่อหน้าที่ 45(ช)) หรือมีข้อมูลที่บ่งชี้ว่าอาจมีการทุจริต ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องสื่อสารเรื่องดังกล่าวไปยังผู้บริหารของกลุ่มกิจการในระดับที่เหมาะสมในเวลาที่เหมาะสมเพื่อให้แจ้งเรื่องดังกล่าวให้กับผู้ที่มีความรับผิดชอบหลักในการป้องกันและการตรวจจับการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของบุคคลเหล่านั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก160)
56. ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจถูกกำหนดโดยกฎหมาย ข้อบังคับหรือด้วยเหตุผลอื่นให้แสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจที่เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มกิจการ ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องร้องขอให้ผู้บริหารของกลุ่มกิจการแจ้งผู้บริหารของกิจการหรือหน่วยธุรกิจเกี่ยวกับเรื่องที่คุณสอบบัญชีของกลุ่มกิจการทราบซึ่งอาจมีนัยสำคัญต่องบการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจนั้นแต่ผู้บริหารของกิจการหรือหน่วยธุรกิจอาจยังไม่ทราบ หากผู้บริหารของกลุ่มกิจการปฏิเสธที่จะสื่อสารเรื่องดังกล่าวไปยังผู้บริหารของกิจการหรือหน่วยธุรกิจ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องปรึกษาหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ หากเรื่องดังกล่าวยังคงไม่ได้รับการแก้ไข ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องพิจารณาว่าจะแนะนำให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไม่ออกรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับงบการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจจนกว่าเรื่องดังกล่าวได้รับการแก้ไขหรือไม่ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับข้อพิจารณาด้านกฎหมายและการรักษาความลับของผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก161-ก162)

การสื่อสารกับผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ

57. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องสื่อสารเรื่องดังต่อไปนี้กับผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ นอกเหนือจากที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง)³⁰ และ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก163)
 - (ก) ภาพรวมของงานที่จะปฏิบัติที่กิจการภายในกลุ่ม และลักษณะของการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับงานที่จะปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก164)
 - (ข) กรณีต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการพบจากการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มซึ่งก่อให้เกิดความกังวลเกี่ยวกับคุณภาพงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและวิธีที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการตอบสนองต่อประเด็นดังกล่าว

³⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล”

- (ค) การจำกัดขอบเขตของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ เช่น เรื่องสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการจำกัดการเข้าถึงบุคคลหรือข้อมูล
- (ง) การทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม พนักงานที่มีบทบาทสำคัญในระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ หรือผู้อื่น ซึ่งการทุจริตนั้นมีผลทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ

การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่พบ

58. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265³¹ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องกำหนดว่า ข้อบกพร่องที่พบในระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการจำเป็นต้องสื่อสารไปยังผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการหรือผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือไม่ ในการกำหนดดังกล่าว ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องพิจารณาข้อบกพร่องของการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มพบและถูกสื่อสารไปยังผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 45(ช) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก165)

เอกสารหลักฐาน

59. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230³² เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบกลุ่มกิจการจำเป็นต้องมีเพียงพอเพื่อให้ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และไม่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบนั้นมาก่อน สามารถเข้าใจลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ หลักฐานที่ได้รับและข้อสรุปที่ได้เกี่ยวกับเรื่องสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230³³ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องมีการจัดทำเอกสารหลักฐานงานตรวจสอบที่เกี่ยวกับเรื่องต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก166-ก169 และ ก179-ก182)

- (ก) เรื่องสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการจำกัดการเข้าถึงบุคคลหรือข้อมูลภายในกลุ่มกิจการที่ได้พิจารณาไว้ตั้งแต่ก่อนตัดสินใจรับงานใหม่หรือรับงานต่อเนื่อง หรือที่เกิดขึ้นภายหลังการรับงานใหม่หรือรับงานต่อเนื่อง และวิธีตอบสนองต่อเรื่องเหล่านั้น
- (ข) หลักเกณฑ์ที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการใช้ในการกำหนดกิจการภายในกลุ่มเพื่อวัตถุประสงค์ของการวางแผนและการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก170)
- (ค) หลักเกณฑ์ในการกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มและจำนวนขั้นต่ำของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มที่กำหนดให้สื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ

³¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 “การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ”

³² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 ย่อหน้าที่ 8

³³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 ย่อหน้าที่ 1-3, 9-11, ก6-ก7 และภาคผนวก

- (ง) หลักเกณฑ์ที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการใช้ในการกำหนดว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีความรู้และความสามารถที่เหมาะสม (ซึ่งรวมถึงมีเวลาเพียงพอ) ในการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบที่ได้รับมอบหมายที่กิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก171)
- (จ) เรื่องสำคัญจากการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 30(ค)
- (ฉ) ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าวโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงการสอบทานเอกสารหลักฐานงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพิ่มเติม (ตามความเหมาะสม) ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 47 (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก172-ก178)
- (ช) เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งรวมถึง
 - (1) เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หรือการดำเนินงานต่อเนื่อง ซึ่งได้สื่อสารตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 32 (ถ้ามี)
 - (2) เรื่องที่เกี่ยวข้องกับข้อสรุปของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 45) ซึ่งรวมถึงวิธีการที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการตอบสนองต่อเรื่องสำคัญที่ปรึกษาหารือกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มหรือผู้บริหารของกลุ่มกิจการ
- (ซ) การประเมินและการตอบสนองของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการสำหรับเรื่องที่ตรวจสอบพบหรือข้อสรุปของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่เกี่ยวข้องกับเรื่องนี้อาจมีผลกระทบที่มีสาระสำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ

คำอธิบายการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 1-2)

- ก1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับข้อพิจารณาพิเศษสำหรับผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ หรือผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ (ตามความเหมาะสม) ในการประยุกต์ข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ซึ่งรวมถึงสำหรับการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว

- ก2. มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1³⁴ ครอบคลุมงานที่ต้องมีการสอบทานคุณภาพงาน มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 2³⁵ เกี่ยวข้องกับการแต่งตั้งและคุณสมบัติของผู้สอบทานคุณภาพ รวมทั้งความรับผิดชอบของผู้สอบทานคุณภาพงานที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานและการจัดทำเอกสารหลักฐานประกอบการสอบทานคุณภาพงาน ซึ่งรวมถึงสำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ
- ก3. กิจการหรือหน่วยธุรกิจของกลุ่มกิจการอาจจัดทำงบการเงินสำหรับกลุ่มของตนเองโดยรวมข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจของกลุ่มนั้น (นั่นคือ กลุ่มย่อย) มาตรฐานสอบบัญชีฉบับนี้ ใช้กับการตรวจสอบงบการเงินรวมของกลุ่มย่อยดังกล่าวที่จัดทำเพื่อวัตถุประสงค์ทางกฎหมาย ข้อกำหนดทางกฎหมายหรือเหตุผลอื่นด้วย
- ก4. กิจการที่เป็นนิติบุคคลหนึ่งกิจการอาจประกอบไปด้วยหน่วยธุรกิจมากกว่าหนึ่งหน่วย เช่น บริษัทที่มีการดำเนินงานในหลายแห่ง เช่น ธนาคารที่มีหลายสาขา เมื่อหน่วยธุรกิจเหล่านั้นมีลักษณะ เช่น สถานที่ตั้งที่แยกต่างหาก ผู้บริหารที่แยกต่างหาก หรือระบบสารสนเทศที่แยกต่างหาก (ซึ่งรวมถึงบัญชีแยกประเภททั่วไปที่แยกต่างหาก) และข้อมูลทางการเงินจากแหล่งเหล่านั้นถูกรวมอยู่ในการจัดทำงบการเงินสำหรับกิจการที่เป็นนิติบุคคลเดียวกัน งบการเงินดังกล่าวเข้าค่าจำกัดความของงบการเงินของกลุ่มกิจการ เนื่องจากงบการเงินดังกล่าวประกอบด้วยข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจมากกว่าหนึ่งแห่งที่รวมกันโดยผ่านกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม
- ก5. ในบางกรณี กิจการที่เป็นนิติบุคคลหนึ่งกิจการอาจตั้งระบบสารสนเทศเพื่อรวบรวมข้อมูลทางการเงินสำหรับสายผลิตภัณฑ์หรือสายบริการมากกว่าหนึ่งสายเพื่อวัตถุประสงค์ในการรายงานตามกฎหมายหรือข้อบังคับทางกฎหมาย หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารงานอื่น ๆ ในสถานการณ์ดังกล่าว งบการเงินของกิจการนั้นไม่ใช่งบการเงินของกลุ่มกิจการ เนื่องจากไม่มีการรวมข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจมากกว่าหนึ่งแห่งผ่านกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม นอกจากนี้ การรวบรวมข้อมูลที่แยกเป็นประเภทต่าง ๆ (เช่น ในบัญชีแยกประเภทย่อย) เพื่อวัตถุประสงค์ในการรายงานตามกฎหมายหรือข้อบังคับทางกฎหมาย หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารงานอื่น ๆ ไม่ได้ก่อให้เกิดกิจการหรือหน่วยธุรกิจที่แยกต่างหาก (เช่น ส่วนงาน) ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

กลุ่มกิจการและกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 4-5)

- ก6. ระบบสารสนเทศของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงกระบวนการรายงานทางการเงิน อาจสอดคล้องกับโครงสร้างองค์กรของกลุ่มกิจการหรือไม่ก็ได้ ตัวอย่างเช่น กลุ่มกิจการอาจถูกจัดตามโครงสร้างทางกฎหมาย แต่ระบบสารสนเทศของกลุ่มกิจการอาจจัดโครงสร้างตามหน้าที่งาน กระบวนการผลิตภัณฑ์หรือบริการ (หรือตามกลุ่มผลิตภัณฑ์หรือกลุ่มบริการ) หรือที่ตั้งทางภูมิศาสตร์เพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารงานหรือการรายงาน

³⁴ มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 “การบริหารคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ หรือการสอบทานงบการเงิน หรืองานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง”

³⁵ มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 2 “การสอบทานคุณภาพงาน”

- ก7. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจกำหนดว่าข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจบางแห่งอาจพิจารณารวมกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนและการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ ทั้งนี้ขึ้นกับความเข้าใจในโครงสร้างองค์กรของกลุ่มกิจการและระบบสารสนเทศของกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น กลุ่มกิจการอาจประกอบด้วยกิจการที่เป็นนิติบุคคล 3 กิจการที่มีลักษณะธุรกิจคล้ายคลึงกัน ดำเนินงานในที่ตั้งทางภูมิศาสตร์เดียวกัน อยู่ภายใต้ผู้บริหารชุดเดียวกัน และใช้ระบบการควบคุมภายในร่วมกัน (ซึ่งรวมถึงระบบสารสนเทศด้วย) ในสถานการณ์นี้ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจตัดสินใจที่จะรวมกิจการที่เป็นนิติบุคคลทั้ง 3 กิจการนี้เป็นกิจการภายในกลุ่มหนึ่งกิจการ
- ก8. กลุ่มกิจการอาจรวมกิจกรรมหรือกระบวนการต่าง ๆ ซึ่งใช้กับกิจการหรือหน่วยธุรกิจหลายแห่งภายในกลุ่มกิจการไว้ที่ส่วนกลาง เช่น การใช้หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกัน เมื่อกิจกรรมต่าง ๆ ที่รวมอยู่ที่ส่วนกลางดังกล่าวเกี่ยวข้องกับกระบวนการรายงานทางการเงินของกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจกำหนดให้หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกันนั้นเป็นกิจการภายในกลุ่มแห่งหนึ่งก็ได้
- ก9. ข้อพิจารณาอีกประการหนึ่งที่อาจเกี่ยวข้องกับการกำหนดกิจการภายในกลุ่มโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการคือ วิธีที่ผู้บริหารกำหนดส่วนงานดำเนินงานต่าง ๆ ตามข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง³⁶

การมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้า 7-8)

- ก10. ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจทำการตรวจสอบงบการเงินของกิจการภายในกลุ่ม (ไม่ว่าจะด้วยเหตุผลทางกฎหมาย ข้อบังคับทางกฎหมาย หรือเหตุผลอื่น ๆ) โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อกิจการภายในกลุ่มเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มกำลังปฏิบัติงานตรวจสอบหรือเสร็จสิ้นการตรวจสอบงบการเงินของกิจการภายในกลุ่มแล้ว ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจสามารถใช้งานตรวจสอบสำหรับงบการเงินของกิจการภายในกลุ่มนั้นได้ หากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเห็นว่างานดังกล่าวมีประโยชน์สำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจปรับงานที่ปฏิบัติในการตรวจสอบงบการเงินของกิจการภายในกลุ่มให้ตรงกับความต้องการของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการด้วยก็ได้ ไม่ว่าจะเป็นกรณีใด ข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ยังคงมีผลบังคับใช้ ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว
- ก11. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)³⁷ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องพิจารณาว่าแนวทางในการกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแล และการสอบทานนั้นตอบสนองต่อลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบหรือไม่ ย่อหน้าที่ ก76 ให้ตัวอย่างวิธีการต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจใช้เพื่อให้บรรลุ

³⁶ ดูตัวอย่างในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 “ส่วนงานดำเนินงาน” เป็นต้น

³⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 30(ข)

ความรับผิดชอบในการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว และอาจเป็นประโยชน์ในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการวางแผนที่จะใช้งานจากการตรวจสอบงบการเงินของกิจการภายในกลุ่มที่สำเร็จแล้ว

- ก12. ตามที่อธิบายในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200³⁸ ความเสี่ยงจากการตรวจสอบเกี่ยวข้องกับ ลักษณะ ช่วงเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่กำหนดโดยผู้สอบบัญชีเพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ ความเสี่ยงจากการตรวจสอบขึ้นอยู่กับทั้งประสิทธิผลของวิธีการตรวจสอบและการนำวิธีการตรวจสอบนั้นไปปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชี ดังนั้น ความเสี่ยงจากการตรวจสอบได้รับอิทธิพลจากเรื่องต่างๆ เช่น การวางแผนที่เพียงพอ การมอบหมายทรัพยากรที่เหมาะสมต่องานตรวจสอบ การใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และการควบคุมดูแลและการสอบทานงานตรวจสอบที่ได้ปฏิบัติ
- ก13. ความเสี่ยงจากการตรวจสอบเป็นแนวคิดที่กว้างกว่าความเสี่ยงจากการรวมที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 14(ก) และย่อหน้าที่ ก19 ในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ อาจมีความเป็นไปได้สูงที่ยอดรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ได้รับการแก้ไขและที่ตรวจสอบไม่พบอาจเกินความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวมของกลุ่มกิจการเนื่องจากวิธีการตรวจสอบอาจทำแยกจากกันสำหรับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มต่างๆ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มเพื่อลดความเสี่ยงจากการรวมให้อยู่ในระดับต่ำที่เหมาะสม

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9)

- ก14. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)³⁹ ให้อำนาจของอุปสรรคต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพในระดับงานตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงความลำเอียงของผู้สอบบัญชีโดยไม่รู้ตัวที่อาจเป็นอุปสรรคต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพเมื่อออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบและประเมินหลักฐานการตรวจสอบ นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ได้ให้แนวทางการดำเนินการที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบอาจทำเพื่อลดอุปสรรคในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพในระดับงานตรวจสอบ
- ก15. ข้อกำหนดและคำอธิบายการนำไปปฏิบัติที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)⁴⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง)⁴¹ และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นๆ ระบุถึงการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และได้รวมตัวอย่างที่แสดงให้เห็นว่าการจัดทำเอกสารหลักฐานงานตรวจสอบอาจช่วยให้หลักฐานเกี่ยวกับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพได้อย่างไร

³⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก45

³⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก34-ก36

⁴⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ ก238

⁴¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” ย่อหน้าที่ ก11

- ก16. สมาชิกทุกคนในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องใช้ในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการตรวจสอบกลุ่มกิจการ การกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (ซึ่งรวมถึงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม) และการสอบทานงานของบุคคลเหล่านั้นโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ อาจทำให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการทราบว่ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบได้ใช้ในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเหมาะสมหรือไม่
- ก17. การใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจได้รับผลกระทบจากเรื่องต่างๆ เช่น
- ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มในสถานที่ตั้งที่ต่างกันอาจได้รับอิทธิพลจากวัฒนธรรมที่แตกต่างกันซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อลักษณะของความลำเอียงของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มผู้นั้น
 - โครงสร้างที่ซับซ้อนของกลุ่มกิจการบางกลุ่มอาจก่อให้เกิดปัจจัยที่เพิ่มโอกาสที่จะเกิดความเสียหายจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ นอกจากนี้โครงสร้างองค์กรที่ซับซ้อนมากเกินไปอาจเป็นปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240⁴² ดังนั้น จึงอาจต้องใช้เวลาเพิ่มขึ้นหรือความเชี่ยวชาญเพิ่มเติมเพื่อทำความเข้าใจวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและกิจกรรมของกิจการหรือหน่วยธุรกิจบางแห่ง
 - ลักษณะและขอบเขตของรายการระหว่างกันภายในกลุ่ม (เช่น รายการที่เกี่ยวข้องกับหลายกิจการและหน่วยธุรกิจภายในกลุ่มกิจการ หรือรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันจำนวนมาก) กระแสเงินสด หรือสัญญาการกำหนดราคาโอน อาจก่อให้เกิดความซับซ้อนเพิ่มเติม ในบางกรณี เรื่องดังกล่าวอาจก่อให้เกิดปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต
 - เมื่อการตรวจสอบกลุ่มกิจการอยู่ภายใต้กรอบเวลาการรายงานที่เร่งรัดซึ่งกำหนดโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการ อาจเป็นการสร้างแรงกดดันต่อสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในการทำงานที่ได้รับมอบหมายให้เสร็จสิ้น ในสถานการณ์เช่นนี้ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบอาจต้องใช้เวลาเพิ่มขึ้นเพื่อซักถามถึงสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้อย่างเหมาะสม ใช้ดุลยพินิจที่เหมาะสม หรือสอบทานการปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างเหมาะสม
- ก18. การใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการรวมถึงการคงไว้ซึ่งการตื่นตัวสำหรับข้อมูลที่ไม่สอดคล้องกันจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม และผู้บริหารของกลุ่มกิจการ เกี่ยวกับเรื่องที่มีนัยสำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ

⁴² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน”
ภาคผนวก 1

คำจำกัดความ

ความเสี่ยงจากการรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14(ก))

ก19. ความเสี่ยงจากการรวมมีอยู่ในทุกการตรวจสอบงบการเงิน แต่มีความสำคัญอย่างยิ่งที่จะต้องทำความเข้าใจและจัดการกับความเสียดังกล่าวในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ เนื่องจากมีความเป็นไปได้สูงกว่าที่จะมีการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่จัดกระจายอยู่ทั่วทั้งกิจการภายในกลุ่ม โดยทั่วไป ความเสี่ยงจากการรวมจะเพิ่มขึ้นตามจำนวนที่เพิ่มขึ้นของกิจการภายในกลุ่มที่มีการปฏิบัติงานตรวจสอบแยกต่างหาก ไม่ว่าจะตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม หรือสมาชิกอื่นของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

กิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14(ข))

ก20. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพในการกำหนดกิจการภายในกลุ่มที่จะมีการปฏิบัติงานตรวจสอบ ย่อหน้าที่ ก7 อธิบายว่าข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจบางแห่งอาจนำมาพิจารณารวมกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนและการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ ครอบคลุมกิจการและหน่วยธุรกิจทั้งหมดที่มีข้อมูลทางการเงินรวมอยู่ในงบการเงินของกลุ่มกิจการ

ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14(ค))

ก21. การอ้างอิงถึงกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในมาตรฐานฉบับนี้หมายถึงผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจมาจากสำนักงานเครือข่าย สำนักงานที่ไม่ใช่สำนักงานเครือข่าย หรือสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ (เช่น สาขาอื่นภายในสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ)

ก22. ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจทำการทดสอบแบบรวมศูนย์อยู่ที่ส่วนกลางสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีหรือการเปิดเผยข้อมูล หรืออาจปฏิบัติงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่ม ในสถานการณ์เหล่านี้ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่ถือว่าเป็นผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

ก23. ย่อหน้าที่ 24 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องร้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มยืนยันว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจะร่วมมือกับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงการที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจะปฏิบัติงานตามที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการร้องขอ ย่อหน้าที่ ก58 ให้แนวทางปฏิบัติสำหรับสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไม่สามารถให้คำยืนยันดังกล่าวได้

ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 14(ง))

ก24. ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มหมายถึง ผู้บริหารที่รับผิดชอบข้อมูลทางการเงินหรือกิจกรรมอื่น ๆ (เช่น การประมวลผลรายการที่หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกัน) ที่เกิดขึ้นที่กิจการหรือหน่วยธุรกิจซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มกิจการ เมื่อผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการพิจารณาข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจบางแห่งรวมกันเป็นกิจการภายในกลุ่ม กิจการหนึ่ง หรือกำหนดว่าหน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกันเป็นกิจการภายในกลุ่ม กิจการหนึ่ง (ดูย่อหน้าที่ ก7-ก8) ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มหมายถึง ผู้บริหารที่รับผิดชอบข้อมูลทางการเงินหรือการประมวลผลรายการซึ่งมีการนำวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่มนั้น ๆ ไปปฏิบัติ ในบางกรณีอาจไม่มีผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มที่แยกต่างหากและผู้บริหารของกลุ่มกิจการอาจรับผิดชอบโดยตรงสำหรับข้อมูลทางการเงินหรือกิจกรรมอื่น ๆ ของกิจการภายในกลุ่มนั้น

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 14(ญ))

ก25. ในกรณีที่มีผู้สอบบัญชีร่วมในการปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเดียวกัน ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบร่วมกันเหล่านั้นและกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบร่วมกันเหล่านั้น รวมกันเป็น “ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ” และ “กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ” ในมาตรฐานสอบบัญชีฉบับนี้ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีร่วมเหล่านั้นหรืองานที่ผู้สอบบัญชีร่วมคนหนึ่งปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับงานของผู้สอบบัญชีร่วมคนอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ

งบการเงินของกลุ่มกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 2 และ 14(ฎ))

ก26. ข้อกำหนดสำหรับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินของกลุ่มกิจการอาจระบุไว้ในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง จึงอาจส่งผลต่อการกำหนดข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจที่จะรวมอยู่ในงบการเงินของกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น แม่บทบางแม่บทกำหนดให้ต้องมีการจัดทำงบการเงินรวมเมื่อกิจการ (บริษัทใหญ่) ควบคุมกิจการอื่นอย่างน้อยหนึ่งกิจการ (เช่น บริษัทย่อย) ผ่านส่วนได้เสียส่วนใหญ่หรือวิธีการอื่น ในบางกรณี แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องมีหรือยินยอมให้มีข้อกำหนดแยกต่างหากสำหรับการนำเสนองบการเงินผนวกรวม ตัวอย่างของสถานการณ์ที่อาจอนุญาตให้มีการนำเสนองบการเงินผนวกรวม ได้แก่ กิจการที่ไม่มีบริษัทใหญ่แต่อยู่ภายใต้การควบคุมหรือการบริหารร่วมกัน

ก27. คำว่า “กระบวนการจัดทำงบการเงินรวม” ตามที่ใช้ในมาตรฐานสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้มีความหมายเดียวกันกับ “การจัดทำงบการเงินรวม” หรือ “งบการเงินรวม” ตามที่กำหนดหรืออธิบายไว้ในแม่บทการรายงานทางการเงิน แต่คำว่า “กระบวนการจัดทำงบการเงินรวม” ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ หมายถึงกระบวนการที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการซึ่งมีขอบเขตที่กว้างกว่า

ก28. รายละเอียดของกระบวนการจัดทำงานการเงินรวมจะแตกต่างกันไปในแต่ละกลุ่มกิจการ ขึ้นอยู่กับโครงสร้างและระบบสารสนเทศของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงกระบวนการรายงานทางการเงิน อย่างไรก็ตาม กระบวนการจัดทำงานการเงินรวมเกี่ยวข้องกับการพิจารณาเรื่องต่างๆ เช่น การตัดรายการและยอดคงเหลือระหว่างกันภายในกลุ่มกิจการ และผลกระทบของรอบระยะเวลารายงานที่แตกต่างกัน (ถ้ามี) สำหรับกิจการหรือหน่วยธุรกิจที่รวมอยู่ในงบการเงินของกลุ่มกิจการ (ถ้ามี)

ความรับผิดชอบของผู้นำในการบริหารและการได้มาซึ่งคุณภาพการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11 และ 16)

ก29. อาจเป็นไปได้หรือไม่หรือไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติสำหรับผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการที่จะจัดการกับข้อกำหนดทั้งหมดในมาตรฐานสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) เพียงคนเดียว โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจำนวนมากที่อยู่ในสถานที่หลายแห่ง ในการบริหารคุณภาพที่ระดับงานตรวจสอบ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)⁴³ อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบมอบหมายการออกแบบหรือการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ งานหรือการดำเนินการต่างๆ ให้กับสมาชิกอื่น ๆ ของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อช่วยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบ ดังนั้นผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจมอบหมายการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบงานหรือการดำเนินการให้กับสมาชิกอื่น ๆ ของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและสมาชิกเหล่านี้อาจมอบหมายการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบ งานหรือการดำเนินการต่อไปอีกได้ ในสถานการณ์ดังกล่าว มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบยังคงต้องรับผิดชอบโดยรวมในการบริหารและการได้มาซึ่งคุณภาพงานตรวจสอบ

ก30. นโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่กำหนดขึ้นโดยสำนักงาน หรือที่เป็นข้อกำหนดที่ใช้ร่วมกันของเครือข่ายหรือบริการของเครือข่าย⁴⁴ อาจช่วยอำนวยความสะดวกแก่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการในการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และสนับสนุนผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว

ก31. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)⁴⁵ อธิบายว่าสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบช่วยสร้างและเน้นย้ำวัฒนธรรมที่แสดงให้เห็นถึงความมุ่งมั่นต่อคุณภาพ โดยการแสดงพฤติกรรมที่คาดหวังไว้ในขณะที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 16(ก) ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจสื่อสารโดยตรงกับสมาชิกอื่นของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (ซึ่งรวมถึงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม) และเน้นย้ำการสื่อสารดังกล่าวด้วยพฤติกรรมและการปฏิบัติตนของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ (เช่น การปฏิบัติให้เห็นเป็นแบบอย่าง)

⁴³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 15

⁴⁴ มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 48-52

⁴⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก28

การรับงานใหม่และการรับงานต่อเนื่อง

การพิจารณาว่าจะสามารถคาดหวังได้อย่างสมเหตุสมผลที่จะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 17-18)

ก32. ในการพิจารณาว่าจะสามารถคาดหวังได้อย่างสมเหตุสมผลที่จะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจทำความเข้าใจในเรื่องต่างๆ เช่น

- โครงสร้างของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงโครงสร้างทางกฎหมายและโครงสร้างองค์กร
- กิจกรรมที่มีความสำคัญต่อกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงสภาพแวดล้อมของอุตสาหกรรมและข้อกำหนดทางกฎหมาย เศรษฐกิจและการเมืองที่กิจกรรมเหล่านั้นเกิดขึ้น
- การใช้องค์กรที่ให้บริการ
- การใช้หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกัน
- กระบวนการจัดทำงบการเงินรวม
- ความสามารถของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการ
 - o เข้าถึง (อย่างไม่มีข้อจำกัด) ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ ผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกิจการภายในกลุ่ม ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม และข้อมูลของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งรวมถึงกิจการภายในกลุ่มที่บันทึกบัญชีโดยวิธีส่วนได้เสีย และ
 - o ปฏิบัติงานที่จำเป็นสำหรับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม (ในกรณีที่เหมาะสม)
- การมอบหมายหรือจัดหาทรัพยากรว่าเพียงพอและเหมาะสมหรือไม่

ก33. ในกรณีการรับงานใหม่สำหรับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจทำความเข้าใจในเรื่องที่กล่าวในย่อหน้าที่ ก32 ได้จาก

- ข้อมูลที่ได้จากผู้บริหารของกลุ่มกิจการ
- การสื่อสารกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการ
- การสื่อสารกับผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ และ
- การสื่อสารกับผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม หรือผู้สอบบัญชีคนก่อน (ในกรณีที่เหมาะสม)

ก34. ในกรณีการรับงานต่อเนื่อง ความสามารถในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพออาจได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญในเรื่องต่างๆ เช่น

- โครงสร้างของกลุ่มกิจการ (เช่น การเพิ่มขึ้นของกิจการใหม่ การจำหน่ายกิจการ การร่วมค้า การปรับโครงสร้างองค์กร หรือการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดระบบการรายงานทางการเงินของกลุ่มกิจการ)

- กิจกรรมของกิจการภายในกลุ่มที่มีความสำคัญต่อกลุ่มกิจการ
- องค์ประกอบของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ ผู้บริหารของกลุ่มกิจการ หรือผู้บริหารหลักของกิจการภายในกลุ่มที่คาดว่าจะมีการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ
- ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในเรื่องความซื่อสัตย์และความรู้ความสามารถของผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม
- แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ก35. การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในการตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจมีความซับซ้อนเพิ่มเติมเมื่อกิจการภายในกลุ่มตั้งอยู่ในประเทศที่ไม่ใช่ประเทศของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ เนื่องจากมีความแตกต่างทางวัฒนธรรมและภาษา รวมทั้งกฎหมายหรือข้อบังคับที่แตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น กฎหมายหรือข้อบังคับอาจสร้างข้อจำกัดสำหรับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มในการส่งเอกสารหลักฐานออกนอกประเทศ หรือสงคราม เหตุการณ์ความไม่สงบ หรือการระบาดของโรค อาจจำกัดการเข้าถึงของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการสำหรับเอกสารหลักฐานงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ย่อหน้าที่ ก180 เสนอวิธีที่อาจเป็นไปได้ในการตอบสนองต่อสถานการณ์เหล่านี้

ก36. ข้อจำกัดต่าง ๆ อาจเกิดขึ้นหลังจากที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการรับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการแล้ว ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อความสามารถของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในการได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ข้อจำกัดดังกล่าวอาจรวมในเรื่องที่มีผลกระทบกับ

- การเข้าถึงของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับข้อมูลของกิจการภายในกลุ่ม ผู้บริหาร หรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกิจการภายในกลุ่ม หรือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (ซึ่งรวมถึงเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องการ) (ดูย่อหน้าที่ 20 และ 21) หรือ
- งานที่จะปฏิบัติสำหรับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม

ย่อหน้าที่ ก45-ก46 อธิบายผลกระทบที่เป็นไปได้ของข้อจำกัดดังกล่าวต่อรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการ

การเห็นชอบข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19)

ก37. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210⁴⁶ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องเห็นชอบข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีกับผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (ตามที่เหมาะสม) ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีระบุแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เรื่องอื่นที่อาจรวมอยู่ในข้อตกลงในการรับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ได้แก่

- การสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มต้องไม่ถูกจำกัด เท่าที่เป็นไปได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับ

⁴⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 9 และ 10(ง)

- ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการควรได้รับข้อมูลเกี่ยวกับการสื่อสารที่สำคัญระหว่างผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกิจการภายในกลุ่มหรือกับผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งรวมถึงการสื่อสารเกี่ยวกับข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญของการควบคุมภายใน
- ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการควรได้รับข้อมูลเกี่ยวกับการสื่อสารระหว่างหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลกับกิจการหรือหน่วยธุรกิจเกี่ยวกับเรื่องการรายงานทางการเงินที่อาจเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ และ
- ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการควรได้รับอนุญาตให้ปฏิบัติงานที่กิจการภายในกลุ่ม หรือร้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติงานที่กิจการภายในกลุ่ม

ข้อจำกัดในการเข้าถึงข้อมูลหรือบุคคล (อ้างอิงย่อหน้า 20-21)

- ก38. ข้อจำกัดในการเข้าถึงข้อมูลหรือบุคคลไม่สามารถจัดข้อกำหนดที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ
- ก39. การเข้าถึงข้อมูลหรือบุคคลสามารถถูกจำกัดจากเหตุผลหลายประการ เช่น ข้อจำกัดที่กำหนดโดยผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม กฎหมายหรือข้อบังคับ หรือสถานการณ์อื่น ๆ เช่น สงคราม เหตุการณ์ความไม่สงบ หรือการระบาดของโรค ย่อหน้าที่ ก180 อธิบายถึงวิธีที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจสามารถจัดข้อจำกัดในการเข้าถึงเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
- ก40. ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจสามารถจัดข้อจำกัดในการเข้าถึงข้อมูลหรือบุคคลได้ ตัวอย่างเช่น
- หากการเข้าถึงผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกิจการภายในกลุ่มถูกจำกัด ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจร้องขอให้ผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการช่วยจัดข้อจำกัดนั้นหรือขอข้อมูลโดยตรงจากผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ
 - หากกลุ่มกิจการมีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกิจการที่บันทึกบัญชีโดยวิธีส่วนได้เสีย ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจพิจารณาว่ามีเงื่อนไข (เช่น ในข้อตกลงในกิจการร่วมค้า หรือข้อตกลงในสัญญาการลงทุนประเภทอื่น) ที่เกี่ยวกับสิทธิการเข้าถึงข้อมูลทางการเงินของกิจการโดยกลุ่มกิจการหรือไม่ และร้องขอให้ผู้บริหารของกลุ่มกิจการใช้สิทธิดังกล่าว
 - หากกลุ่มกิจการมีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกิจการที่บันทึกบัญชีโดยวิธีส่วนได้เสีย และกลุ่มกิจการมีตัวแทนซึ่งอยู่ในคณะกรรมการบริหารหรือเป็นสมาชิกของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกิจการที่ไม่มีอำนาจควบคุมนั้น ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจสอบถามว่าตัวแทนหรือสมาชิกเหล่านั้นสามารถให้ข้อมูลทางการเงินและข้อมูลอื่น ๆ ที่บุคคลเหล่านั้นได้มาจากการทำหน้าที่ในบทบาทเหล่านั้นได้หรือไม่

ก41. หากกลุ่มกิจการมีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกิจการที่บันทึกบัญชีโดยวิธีส่วนได้เสียและผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการถูกจำกัดการเข้าถึงข้อมูลหรือบุคคลที่กิจการนั้น ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจสามารถได้รับข้อมูลเพื่อใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการ เช่น

- ข้อมูลทางการเงินที่ผู้บริหารของกลุ่มกิจการมีอยู่ เนื่องจากผู้บริหารของกลุ่มกิจการต้องได้รับข้อมูลทางการเงินของกิจการที่ไม่มีอำนาจควบคุมเพื่อจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการด้วยเช่นกัน
- ข้อมูลที่เปิดเผยต่อสาธารณะ เช่น งบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว เอกสารการเปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณะ หรือราคาซื้อขายล่าสุดของตราสารทุนในกิจการที่ไม่มีอำนาจควบคุมนั้น

การที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการพิจารณาความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการที่ประเมินไว้และการพิจารณาแหล่งข้อมูลอื่นที่อาจยืนยันหรือมีส่วนสนับสนุนหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ)⁴⁷

ก42. หากกลุ่มกิจการมีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกิจการที่บันทึกบัญชีโดยวิธีส่วนได้เสียและการเข้าถึงข้อมูลหรือบุคคลของกิจการดังกล่าวถูกจำกัด ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจพิจารณาว่าข้อจำกัดดังกล่าวไม่สอดคล้องกับสิ่งที่ผู้บริหารของกลุ่มกิจการได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีหรือไม่

ก43. หากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเนื่องจากข้อจำกัดในการเข้าถึงข้อมูลหรือบุคคล ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจ

- สื่อสารข้อจำกัดเหล่านั้นไปยังสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเพื่อช่วยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการกำหนดวิธีการดำเนินการที่เหมาะสม ตัวอย่างเช่น สำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจสื่อสารกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับข้อจำกัดดังกล่าวและส่งเสริมให้ผู้บริหารของกลุ่มกิจการสื่อสารกับหน่วยงานที่มีอำนาจกำกับดูแล วิธีนี้อาจเป็นประโยชน์เมื่อข้อจำกัดเหล่านั้นส่งผลกระทบต่อ การสอบบัญชีจำนวนมากในประเทศเดียวกันหรือโดยสำนักงานเดียวกัน เช่น เนื่องจากเกิดสงครามเหตุการณ์ความไม่สงบ หรือการระบอบของโรคในระบบเศรษฐกิจสำคัญแห่งหนึ่ง
- ถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้ต้องสื่อสารข้อจำกัดเหล่านั้นกับหน่วยงานที่มีอำนาจกำกับดูแล หน่วยงานที่รับผิดชอบทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ หรือหน่วยงานอื่น ๆ

ก44. ข้อจำกัดในการเข้าถึงอาจมีผลกระทบอื่นๆ สำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น หากข้อจำกัดถูกกำหนดโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจต้องพิจารณาอีกครั้งเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของคำตอบของผู้บริหารของกลุ่มกิจการที่ได้จากการสอบถามของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ และพิจารณาใหม่ว่าข้อจำกัดดังกล่าวก่อให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือไม่

⁴⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้า 7(ข)

ผลกระทบของข้อจำกัดในการเข้าถึงข้อมูลหรือบุคคลที่มีต่อรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับงบการเงินของ
กลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 20-21)

ก45. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)⁴⁸ ให้ข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับวิธีการ
ตอบสนองกับสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่
เหมาะสมอย่างเพียงพอ ภาคผนวก 1 แสดงตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบมีเงื่อนไขจาก
การที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอใน
ส่วนที่เกี่ยวกับกิจการภายในกลุ่มที่บันทึกบัญชีโดยวิธีส่วนได้เสีย

กฎหมายหรือข้อบังคับห้ามผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการปฏิเสธการรับงานตรวจสอบ
หรือถอนตัวจากงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 20-21)

ก46. กฎหมายหรือข้อบังคับอาจห้ามผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการปฏิเสธ
การรับงานตรวจสอบหรือถอนตัวจากงานตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ในบางประเทศ ผู้สอบบัญชี
ได้รับการแต่งตั้งตามระยะเวลาที่กำหนดและห้ามมิให้ถอนตัวก่อนสิ้นสุดระยะเวลานั้น นอกจากนี้
ผู้สอบบัญชีอาจไม่มีทางเลือกในการปฏิเสธหรือถอนตัวจากงานในภาครัฐ เนื่องจากลักษณะของ
ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง หรือการคำนึงถึงผลประโยชน์สาธารณะ ในสถานการณ์เหล่านี้ ข้อกำหนดใน
มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ยังคงใช้กับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ส่วนผลกระทบของการที่
ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอได้ระบุ
ไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)

กลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของกลุ่มกิจการและแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ

ลักษณะที่ทำซ้ำและต่อเนื่องของการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22)

ก47. ตามที่อธิบายในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300⁴⁹ การวางแผนงานตรวจสอบไม่ใช่ขั้นตอนที่ทำ
แยกต่างหากในงานตรวจสอบ แต่เป็นกระบวนการที่จะต้องทำซ้ำและต่อเนื่องกันไปโดยตลอด
โดยมักจะเริ่มต้นไม่นานหลังจาก (หรือต่อเนื่องกับ) การเสร็จสิ้นการสอบบัญชีในครั้งก่อน และ
ต่อเนื่องไปจนกว่างานสอบบัญชีในครั้งปัจจุบันจะเสร็จสิ้นลง ตัวอย่างเช่น เนื่องจากมีเหตุการณ์ที่
ไม่คาดหมาย มีการเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ หรือได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากการประเมิน
ความเสี่ยงหรือวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจจำเป็นต้องปรับเปลี่ยน
กลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของกลุ่มกิจการและแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ รวมทั้ง
ปรับเปลี่ยนลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามการพิจารณา
ความเสี่ยงที่ประเมินใหม่ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจปรับเปลี่ยนการกำหนด
กิจการภายในกลุ่มที่จะปฏิบัติงานตรวจสอบ ตลอดจนจนลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการมี
ส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300⁵⁰ กำหนดให้

⁴⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

⁴⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 ย่อหน้าที่ ก2

⁵⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 ย่อหน้าที่ 10

ผู้สอบบัญชีต้องปรับให้เป็นปัจจุบันและเปลี่ยนแปลงกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมและแผนการสอบบัญชีตามความจำเป็นในระหว่างการสอบบัญชี

การกำหนดกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของกลุ่มกิจการและแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ (อ้างอิงถึงย่อหน้าที่ 22)

- ก48. ในกรณีการรับงานใหม่สำหรับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจมีความเข้าใจเบื้องต้นเกี่ยวกับกลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ระบบการควบคุมภายในของกิจการ โดยอาศัยข้อมูลที่ได้รับจากผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ และการสื่อสารกับผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มหรือผู้สอบบัญชีคนก่อน (ในกรณีที่เหมาะสม) ในกรณีการรับงานต่อเนื่องสำหรับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ความเข้าใจเบื้องต้นของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจได้มาจากการตรวจสอบในปีก่อน ความเข้าใจเบื้องต้นนี้อาจช่วยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการพัฒนาความคาดหวังเบื้องต้นเกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ
- ก49. นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจใช้ข้อมูลที่ได้รับระหว่างกระบวนการรับงานใหม่และรับงานต่อเนื่องในการกำหนดกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของกลุ่มกิจการและแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ เช่น ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับทรัพยากรที่จำเป็นในการปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ
- ก50. กระบวนการกำหนดกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของกลุ่มกิจการและแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ รวมทั้งความคาดหวังเบื้องต้นเกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญในระดับงบการเงินของกลุ่มกิจการ อาจช่วยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการกำหนดเบื้องต้นสำหรับเรื่องต่างๆ เช่น
- ลักษณะการตรวจสอบว่าตรวจสอบแบบรวมศูนย์ที่ส่วนกลาง ที่กิจการภายในกลุ่ม หรือทั้งสองแบบผสมกัน และ
 - ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของงานตรวจสอบที่จะปฏิบัติเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม (เช่น การออกแบบและปฏิบัติตามตามวิธีการประเมินความเสี่ยง วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม หรือทั้งสองแบบผสมกัน)

กิจการภายในกลุ่มที่จะมีการปฏิบัติงานตรวจสอบ (อ้างอิงถึงย่อหน้าที่ 22(ก))

- ก51. การกำหนดกิจการภายในกลุ่มที่จะได้รับการตรวจสอบเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ตัวอย่างของเรื่องที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดดังกล่าวของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ประกอบด้วย
- ลักษณะของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินของกลุ่มกิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่ม เช่น

- กิจการหรือหน่วยธุรกิจที่จัดตั้งขึ้นหรือได้มาใหม่
 - กิจการหรือหน่วยธุรกิจที่มีการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญ
 - รายการค้าที่มีนัยสำคัญกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
 - รายการค้าที่มีนัยสำคัญที่ไม่เป็นไปตามปกติทางธุรกิจ
 - การผันผวนผิดปกติที่ระบุจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ทำในระดับกลุ่มกิจการตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)⁵¹
- สัดส่วนของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการที่กระจายอยู่ตามกิจการภายในกลุ่ม โดยพิจารณาในแง่ของขนาดและลักษณะของสินทรัพย์ หนี้สิน และรายการ ซึ่งมีอยู่ตามสถานที่หรือหน่วยธุรกิจ เทียบกับงบการเงินของกลุ่มกิจการ
 - การคาดการณ์ว่าจะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญทั้งหมดในงบการเงินของกลุ่มกิจการจากงานตรวจสอบที่วางแผนไว้สำหรับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มที่ระบุ
 - ลักษณะและขอบเขตของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือข้อบกพร่องของการควบคุมที่พบในกิจการภายในกลุ่มจากการตรวจสอบงวดก่อน
 - ลักษณะและขอบเขตของการใช้การควบคุมร่วมกันทั่วทั้งกลุ่มกิจการ และหากคล้ายคลึงกัน กลุ่มกิจการรวมศูนย์กิจกรรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินไว้ที่ส่วนกลางหรือไม่ อย่างไร

ทรัพยากร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 22(ข))

ก52. เรื่องที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับทรัพยากรที่จำเป็นในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ รวมทั้งลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ และอาจรวมถึงเรื่องต่าง ๆ ต่อไปนี้ เช่น

- ความเข้าใจในกลุ่มกิจการ กิจการภายในกลุ่มที่จะได้รับการตรวจสอบ และการเลือกว่าการตรวจสอบจะปฏิบัติแบบรวมศูนย์ที่ส่วนกลาง ที่กิจการภายในกลุ่ม หรือทั้งสองแบบผสมกัน
- ความรู้และประสบการณ์ของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจมีประสบการณ์และความรู้ในเชิงลึกมากกว่าผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับอุตสาหกรรมท้องถิ่นที่กิจการภายในกลุ่มดำเนินงานอยู่ รวมทั้งกฎหมายหรือข้อบังคับ การดำเนินธุรกิจ ภาษาและวัฒนธรรมในท้องถิ่นนั้น ๆ นอกจากนี้ การมีส่วนร่วมของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีในเรื่องที่ซับซ้อนอาจมีความจำเป็น

⁵¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 14(ข)

- ความคาดหวังเบื้องต้นเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่อาจเป็นไปได้
 - ปริมาณหรือสถานที่ของทรัพยากรที่จะจัดสรรสำหรับการตรวจสอบบางเรื่อง ตัวอย่างเช่น ขอบเขตของการกระจายตัวของกิจการภายในกลุ่มไปตามสถานที่ต่างๆ อาจส่งผลกระทบต่อความจำเป็นในการให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเข้ามามีส่วนร่วมในบางสถานที่
 - การเข้าถึง ตัวอย่างเช่น เมื่อมีการจำกัดในการเข้าถึงของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในกิจการภายในกลุ่มในบางประเทศ การมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจมีความจำเป็น
 - ลักษณะของกิจกรรมของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งรวมถึงความซับซ้อนหรือความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านของการดำเนินงาน
 - ระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงระบบสารสนเทศที่มีอยู่และระดับของการรวมศูนย์อยู่ที่ส่วนกลางของระบบนั้น ตัวอย่างเช่น การมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจเป็นไปได้มากขึ้นเมื่อระบบการควบคุมภายในเป็นแบบไม่รวมศูนย์
 - ประสบการณ์ที่ผ่านมาของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
- ก53. ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจมีส่วนร่วมในขั้นตอนต่างๆ ของการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจออกแบบหรือปฏิบัติ
- วิธีการประเมินความเสี่ยง
 - วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้
- ก54. ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมักจะมีส่วนร่วมในทุกขั้นตอนของการตรวจสอบ แต่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจตัดสินใจให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมเพียงบางขั้นตอน แม้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่ได้ตั้งใจที่จะให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในวิธีการประเมินความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการยังอาจปรึกษารื้อหรือกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มว่ามีการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญในธุรกิจหรือระบบการควบคุมภายในของกิจการภายในกลุ่มที่อาจมีผลกระทบต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการหรือไม่
- ก55. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300⁵² กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบและสมาชิกหลักอื่นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องมีส่วนร่วมในการวางแผนการสอบบัญชี เมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม สมาชิกหนึ่งคนหรือมากกว่าหนึ่งคนของผู้สอบบัญชีของกิจการ

⁵² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 ย่อหน้าที่ 5

ภายในกลุ่มอาจเป็นสมาชิกหลักในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและจึงมีส่วนร่วมในการวางแผน การตรวจสอบกลุ่มกิจการ การมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มในการวางแผน การสอบบัญชีเป็นการใช้ประสบการณ์และความเข้าใจอันลึกซึ้งของผู้สอบบัญชีดังกล่าว ซึ่งจะช่วยให้มีความมีประสิทธิภาพและมีความมีประสิทธิภาพของกระบวนการวางแผน ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพในการพิจารณาว่า ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มผู้ใดจะมีส่วนร่วมในการวางแผนการสอบบัญชี ซึ่งอาจได้รับผลกระทบจากลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตที่จะคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในการออกแบบและการปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงหรือวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

- ก56. ตามที่อธิบายในมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1⁵³ อาจมีบางสถานการณ์ที่ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีไม่เพียงพอเมื่อเทียบกับลักษณะและสถานการณ์ของงาน ซึ่งอาจลดความสามารถในการปฏิบัติงานของสำนักงานตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ระดับของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (ซึ่งรวมถึงการจัดสรรค่าธรรมเนียมดังกล่าวให้กับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม) และขอบเขตที่ค่าธรรมเนียมดังกล่าวเกี่ยวข้องกับทรัพยากรที่จำเป็น อาจเป็นเรื่องที่ต้องพิจารณาเป็นพิเศษสำหรับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น ในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ การให้ความสำคัญทางการเงินและการดำเนินงานของสำนักงานอาจเป็นข้อจำกัดในการกำหนดกิจการภายในกลุ่มที่จะมีการปฏิบัติงานตรวจสอบ ตลอดจนทรัพยากรที่จำเป็น ซึ่งรวมถึงการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ในสถานการณ์ดังกล่าว ข้อจำกัดเหล่านี้ไม่เป็นเหตุที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการสามารถเพิกเฉยต่อความรับผิดชอบเกี่ยวกับการได้มาซึ่งคุณภาพในระดับงานตรวจสอบหรือข้อกำหนดสำหรับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบกลุ่มกิจการ

ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม

ความเพียงพอและเหมาะสมในการมีส่วนร่วมในงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23-24)

- ก57. ในการประเมินว่าผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการจะสามารถมีส่วนร่วมอย่างเพียงพอและเหมาะสมในงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มหรือไม่ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจทำความเข้าใจว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มนั้นอยู่ภายใต้ข้อจำกัดใดๆ ที่จำกัดการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ (ซึ่งรวมถึงข้อจำกัดเกี่ยวกับการแบ่งปันข้อมูลในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบให้กับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ) หรือไม่ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจทำความเข้าใจว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่มที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ อาจใช้ภาษาอื่นและอาจจำเป็นต้องแปลเพื่อให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการสามารถใช้งานหรือไม่

⁵³ มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ ก74

ก58. หากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไม่สามารถให้ความร่วมมือกับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจ

- ร้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอธิบายเหตุผล
- สามารถดำเนินการตามความเหมาะสมเพื่อแก้ไขปัญหา ซึ่งรวมถึงการปรับเปลี่ยนลักษณะของงานที่ให้ปฏิบัติ หรือไม่เช่นนั้น ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 27 ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจต้องหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับงานที่จะปฏิบัติกิจการภายในกลุ่มเองโดยไม่ได้ให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม

ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25)

ก59. เมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติงานที่กิจการภายในกลุ่มเพื่อการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มต้องอยู่ภายใต้ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระ ข้อกำหนดดังกล่าวอาจแตกต่างหรือเพิ่มเติมจากข้อกำหนดที่ใช้กับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเมื่อทำการตรวจสอบงบการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจที่เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มเพื่อวัตถุประสงค์ตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือเหตุผลอื่น ในประเทศของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

ก60. ในการทำให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มทราบถึงข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจพิจารณาว่าจำเป็นหรือไม่ที่จะให้ข้อมูลหรือการฝึกอบรมเพิ่มเติมสำหรับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องในงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ

ทรัพยากรของงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26)

ก61. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)⁵⁴ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องพิจารณาว่ามีการมอบหมายหรือจัดหาทรัพยากรที่เพียงพอและเหมาะสมในการปฏิบัติงานตรวจสอบให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในเวลาที่เหมาะสม เมื่อไม่มีทรัพยากรที่เพียงพอหรือเหมาะสมในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจปรึกษาหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้บริหารของกลุ่มกิจการ หรือสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ และอาจร้องขอผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มหรือสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการให้จัดหาทรัพยากรที่เพียงพอและเหมาะสมต่อไป

ความรู้และความสามารถของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

ก62. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)⁵⁵ ให้แนวทางปฏิบัติในเรื่องที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบอาจใช้เมื่อพิจารณาความรู้และความสามารถของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน

⁵⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 25

⁵⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก71

ตรวจสอบ การพิจารณาที่มีความสำคัญอย่างยิ่งในการตรวจสอบกลุ่มกิจการเมื่อกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มรวมอยู่ด้วย มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)⁵⁶ ซึ่งให้เห็นว่านโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานอาจกำหนดให้สำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบใช้มาตรการที่ต่างไปจากที่ใช้กับบุคลากรในการทำความเข้าใจว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจากสำนักงานอื่นมีความรู้และความสามารถที่เหมาะสมในการปฏิบัติงานตรวจสอบหรือไม่

- ก63. การพิจารณาว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีความรู้และความสามารถที่เหมาะสมหรือไม่นั้น เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพและได้รับอิทธิพลจากลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ การพิจารณาซึ่งส่งผลต่อลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าวโดยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ
- ก64. ในการพิจารณาว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีความรู้และความสามารถที่เหมาะสมในการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบที่ได้รับมอบหมายหรือไม่นั้น ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจพิจารณาเรื่องต่างๆ เช่น
- ประสพการณ์ที่ผ่านมาหรือความรู้ของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
 - ความสามารถเฉพาะทางของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (เช่น ความรู้เฉพาะสำหรับอุตสาหกรรม)
 - ระดับที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอยู่ภายใต้ระบบการบริหารคุณภาพที่ใช้ร่วมกัน ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
 - ใช้ทรัพยากรร่วมกันในการทำงานหรือไม่ (เช่น วิธีปฏิบัติในการตรวจสอบหรือระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ)
 - ใช้นโยบายหรือวิธีปฏิบัติร่วมกันที่มีผลต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบหรือไม่ (เช่น การกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแล และการสอบทานงาน หรือการให้คำปรึกษา)
 - อยู่ภายใต้กิจกรรมการติดตามผลที่ใช้ร่วมกันหรือไม่ หรือ
 - มีสิ่งอื่นร่วมกันหรือไม่ ซึ่งรวมถึงมีผู้นำหรือสภาพแวดล้อมทางวัฒนธรรมร่วมกัน
 - ความสอดคล้องหรือความคล้ายคลึงกันของ
 - กฎหมายหรือข้อบังคับ หรือระบบกฎหมาย
 - ภาษาและวัฒนธรรม
 - การศึกษาและการฝึกอบรม
 - การกำกับดูแลทางวิชาชีพ ระเบียบวินัย และการให้ความเชื่อมั่นในเรื่องคุณภาพจากภายนอก หรือ

⁵⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก24

- o องค์กรและมาตรฐานวิชาชีพ
 - ข้อมูลที่ได้รับเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจากการมีปฏิสัมพันธ์กับผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม ผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และบุคลากรหลักอื่น ๆ เช่น ผู้ตรวจสอบภายใน
- ก65. วิธีการพิจารณาความรู้และความสามารถของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจรวมถึง
- การประเมินข้อมูลที่สำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการสื่อสารไปยังผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึง
 - o การสื่อสารอย่างต่อเนื่องของสำนักงานที่เกี่ยวข้องกับการติดตามผลและแก้ไข ในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมาจากสำนักงานเดียวกัน⁵⁷
 - o ข้อมูลจากเครือข่ายเกี่ยวกับผลลัพธ์ของกิจกรรมการติดตามผลที่ดำเนินการโดยเครือข่ายสำหรับสำนักงานเครือข่ายต่าง ๆ⁵⁸
 - o ข้อมูลที่ได้รับจากหน่วยงานทางวิชาชีพที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเป็นสมาชิก หน่วยงานที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้รับใบอนุญาต หรือบุคคลที่สามอื่น ๆ
 - การปรึกษาหารือเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้กับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
 - การร้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มยืนยันความเข้าใจในเรื่องที่กล่าวในย่อหน้าที่ 25 เป็นลายลักษณ์อักษร
 - การปรึกษาหารือเกี่ยวกับความรู้และความสามารถของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มกับเพื่อนร่วมงานในสำนักงานของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการที่ได้ทำงานโดยตรงกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มผู้นั้น
 - การขอรายงานการตรวจสอบโดยหน่วยงานภายนอกที่ได้เผยแพร่
- ก66. สำนักงานของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจเป็นสมาชิกของเครือข่ายเดียวกันและอาจอยู่ภายใต้ข้อกำหนดที่ใช้ร่วมกันของเครือข่ายหรือใช้บริการเครือข่ายที่ใช้ร่วมกัน⁵⁹ ในการพิจารณาว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีความรู้และความสามารถที่เหมาะสมในการปฏิบัติงานเพื่อสนับสนุนงานตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือไม่ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจสามารถพึ่งพาข้อกำหนดของเครือข่ายดังกล่าวได้ เช่น ข้อกำหนดด้านการอบรมทางวิชาชีพหรือการรับสมัครพนักงาน หรือข้อกำหนดที่ให้ใช้วิธีปฏิบัติในการตรวจสอบและเครื่องมือที่ใช้ในการนำไปปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง

⁵⁷ มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 47

⁵⁸ มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 51(ข)

⁵⁹ มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ ก19 และ ก175

ตามที่กล่าวในมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1⁶⁰ สำนักงานมีหน้าที่รับผิดชอบในการ ออกแบบ การนำไปปฏิบัติ และการดำเนินการในระบบการบริหารคุณภาพ และสำนักงานอาจ จำเป็นต้องปรับเปลี่ยนหรือเสริมข้อกำหนดของเครือข่ายหรือบริการเครือข่ายเพื่อให้เหมาะสมกับ การใช้ในระบบการจัดการคุณภาพของสำนักงาน

การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี

ก67. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)⁶¹ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบ ต้องพิจารณาว่าสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมทั้งผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชี ซึ่งไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยรวมแล้วมีความรู้และความสามารถที่ เหมาะสม (ซึ่งรวมถึงมีเวลาที่เพียงพอ) ที่จะปฏิบัติงานตรวจสอบ หากผู้สอบบัญชีของกิจการ ภายในกลุ่มมีการใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ อาจจำเป็นต้องได้รับข้อมูลจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีของ กลุ่มกิจการอาจปรึกษากับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับการประเมินความรู้และ ความสามารถของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

ก68. ในการพิจารณาว่ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีความรู้และความสามารถที่เหมาะสมหรือไม่ ผู้สอบ บัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจพิจารณาเรื่องต่างๆ เช่น ความเชี่ยวชาญของ ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มในการใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ ตัวอย่างเช่น ตามที่ อธิบายในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)⁶² เมื่อผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มใช้เทคนิคหรือเครื่องมืออัตโนมัติบางอย่างในการ ปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ว่าการใช้เทคนิคและเครื่องมืออัตโนมัติเหล่านั้นจำเป็นต้องปฏิบัติตามที่ระบุในคำสั่ง การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ

การนำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไปใช้ในการ ปฏิบัติงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 27)

ก69. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)⁶³ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบ ต้องรับผิดชอบในการทำให้สมาชิกอื่นของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบทราบเกี่ยวกับข้อกำหนด ด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องซึ่งเหมาะสมกับลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบ และ นโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องของสำนักงาน ซึ่งรวมถึงนโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานที่ จัดการกับสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดการฝ่าฝืนข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (รวมถึง

⁶⁰ มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 48-49

⁶¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 26

⁶² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก65

⁶³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 17

ข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระ) และความรับผิดชอบของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ตรวจสอบเมื่อทราบว่ามีกรณีเกิดขึ้น นโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานอาจครอบคลุมการฝ่าฝืนข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและการดำเนินการที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจใช้ในสถานการณ์เหล่านั้นตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ หรือกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง อาจระบุการสื่อสารที่เป็นการเฉพาะกับผู้มีส่วนที่กำกับดูแลในสถานการณ์ที่พบการละเมิดข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระ⁶⁴

- ก70. หากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มละเมิดข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องซึ่งใช้กับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระ และการละเมิดดังกล่าวไม่ได้รับการจัดการอย่างน่าพอใจตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่สามารถใช้งานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มผู้นั้นได้
- ก71. ความกังวลอย่างมากคือ ความกังวลที่ ในดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ไม่สามารถจัดการให้ผ่านพ้นไปได้ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจสามารถจัดการกับความกังวลที่อยู่ในระดับที่ต่ำกว่าความกังวลอย่างมาก เช่น ความกังวลเกี่ยวกับความสามารถของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (เช่น การขาดความรู้เกี่ยวกับอุตสาหกรรมเฉพาะด้าน) หรือข้อเท็จจริงที่ว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไม่ได้ดำเนินการในสภาพแวดล้อมที่มีการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีอย่างเข้มข้น โดยการให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการมีส่วนร่วมในงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพิ่มขึ้นหรือโดยการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มนั้นโดยตรง

การปฏิบัติงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 28)

- ก72. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)⁶⁵ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องพิจารณาว่าลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแล และการสอบทานงานได้มีการวางแผนและปฏิบัติตามนโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงาน มาตรฐานวิชาชีพ และข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง และตอบสนองต่อลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบและทรัพยากรที่มอบหมายหรือจัดทำให้แก่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ สำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ วิธีที่ใช้ในการกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแลและการสอบทานโดยทั่วไปจะอ้างอิงถึงทั้งการดำเนินการตามนโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและการตอบสนองที่เฉพาะเจาะจงกับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ
- ก73. สำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ โดยเฉพาะในกรณีที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบประกอบด้วยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเป็นจำนวนมากที่อาจอยู่ในสถานที่หลายแห่ง ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจมอบหมายการออกแบบหรือการปฏิบัติงานตามวิธีการ

⁶⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก31

⁶⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 30

ตรวจสอบ งานหรือการดำเนินการต่าง ๆ ให้กับสมาชิกอื่นของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อช่วยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการในการปฏิบัติตามความรับผิดชอบเกี่ยวกับลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว (ดูย่อหน้าที่ 11)

ก74. หากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมาจากสำนักงานอื่นที่นอกเหนือจากสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ นโยบายหรือวิธีปฏิบัติอาจแตกต่างกันหรืออาจใช้มาตรการที่ต่างกันในส่วนที่เกี่ยวกับลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลสมาชิกเหล่านั้นของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ และการสอบทานงานของสมาชิกดังกล่าว โดยเฉพาะอย่างยิ่ง นโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานอาจกำหนดให้สำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการใช้มาตรการที่แตกต่างจากที่ใช้กับสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในสำนักงานหรือเครือข่าย (เช่น ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับรูปแบบ เนื้อหาและช่วงเวลาในการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งรวมถึงการใช้คำสั่งการปฏิบัติงานสำหรับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่ออกโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ได้ให้ตัวอย่างของมาตรการซึ่งอาจจำเป็นต้องดำเนินการในสถานการณ์ดังกล่าว⁶⁶

ก75. ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว อาจถูกปรับให้เหมาะสมตามลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบ และ

- ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้ ตัวอย่างเช่น หากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการได้ระบุกิจการภายในกลุ่มที่มีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ อาจเป็นการเหมาะสมที่จะขยายขอบเขตของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มผู้นั้น และสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มดังกล่าวให้ละเอียดมากขึ้น
- ความรู้และความสามารถในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ตัวอย่างเช่น หากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่เคยมีประสบการณ์ทำงานร่วมกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจสื่อสารในคำสั่งการปฏิบัติงานให้มีรายละเอียดมากขึ้น ปรึกษาหารือบ่อยครั้งขึ้นหรือมีปฏิสัมพันธ์กับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมากขึ้น หรือมอบหมายให้ผู้ที่มีประสบการณ์มากขึ้นทำการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มผู้นั้นในขณะที่ปฏิบัติงาน
- สถานที่ตั้งของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงระดับการกระจายตัวของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามสถานที่ต่างๆ (รวมทั้งเมื่อมีการใช้หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกัน)

⁶⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก24-ก25

- การเข้าถึงเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ตัวอย่างเช่น เมื่อกฎหมายหรือข้อบังคับห้ามไม่ให้เกิดการส่งเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มออกนอกประเทศของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจสามารถสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่สถานที่ตั้งของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มหรือสอบทานจากทางไกลผ่านการใช้เทคโนโลยี หากไม่มีข้อห้ามโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ (ดูย่อหน้าที่ ก179-ก180)

ก76. มีวิธีการต่าง ๆ มากมายที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจใช้เพื่อบรรลุความรับผิดชอบในการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว เช่น

- การสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มตลอดการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงการสื่อสารต่าง ๆ ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
- การประชุมหรือโทรศัพท์หาผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพื่อปรึกษาหารือเกี่ยวกับความเสี่ยงที่ระบุและประเมินไว้ ประเด็น สิ่งที่พบและข้อสรุป
- การสอบทานเอกสารหลักฐานงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มด้วยตัวบุคคลหรือจากระยะไกล หากกฎหมายหรือข้อบังคับอนุญาตให้ทำได้
- การมีส่วนร่วมในการประชุมปิดงานและการประชุมที่สำคัญอื่นระหว่างผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม

ก77. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)⁶⁷ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการต้องสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบในเวลาที่เหมาะสมระหว่างการตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงเอกสารหลักฐานของงานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการที่เกี่ยวข้อง

- เรื่องที่สำคัญต่าง ๆ
- การใช้ดุลยพินิจที่สำคัญ ซึ่งรวมถึงดุลยพินิจที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ยากหรือที่น่าจะมีข้อโต้แย้งที่พบในระหว่างการตรวจสอบ และข้อสรุปที่ได้ และ
- เรื่องอื่น ๆ ที่ในดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบ

การสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบดังกล่าวโดยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการมักเกิดขึ้นระหว่างการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงการสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่เกี่ยวข้อง (ดูย่อหน้าที่ ก148)

⁶⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 31 และ ก92-ก93

การสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 29)

ก78. การสื่อสารในเวลาที่เหมาะสมและชัดเจนระหว่างผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับความรับผิดชอบของแต่ละฝ่าย รวมทั้งการกำหนดแนวทางที่ชัดเจนไปยังผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของงานที่จะทำ และเรื่องและผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการคาดหวังว่าจะได้รับการสื่อสาร ช่วยทำให้เกิดการสื่อสารแบบสองทางที่มีประสิทธิผล การสื่อสารแบบสองทางที่มีประสิทธิผลระหว่างผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มยังช่วยกำหนดความคาดหวังสำหรับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และช่วยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว นอกจากนี้ การสื่อสารดังกล่าวยังเปิดโอกาสให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการสามารถเน้นย้ำถึงความจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจะต้องใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในงานที่ทำเพื่อวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ

ก79. ปัจจัยอื่น ๆ ที่อาจสนับสนุนการสื่อสารแบบสองทางให้มีประสิทธิผล รวมถึง

- ความชัดเจนของคำสั่งการปฏิบัติงานสำหรับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมาจากสำนักงานอื่นและอาจไม่คุ้นเคยกับนโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ
- ความเข้าใจร่วมกันว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจปรึกษาหารือเกี่ยวกับงานตรวจสอบที่ถูกร้องขอให้ปฏิบัติตามความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับกิจการภายในกลุ่มของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
- ความเข้าใจร่วมกันในประเด็นที่เกี่ยวข้องและการดำเนินการที่คาดหวัง ซึ่งเกิดขึ้นจากกระบวนการสื่อสาร
- รูปแบบของการสื่อสาร ตัวอย่างเช่น เรื่องที่ต้องให้ความสนใจอย่างรวดเร็วอาจเป็นการเหมาะสมมากกว่าหากได้ปรึกษาหารือผ่านการประชุมแทนที่จะเป็นการสื่อสารทางอีเมล
- ความเข้าใจร่วมกันของบุคคลที่มาจากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มซึ่งมีหน้าที่ในการบริหารการสื่อสารเรื่องบางเรื่อง
- กระบวนการเพื่อให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มใช้ในการดำเนินการและรายงานกลับมาสำหรับเรื่องและผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการสื่อสารไป

ก80. การสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงลักษณะและขอบเขตของการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอยู่ภายใต้ระบบการบริหารคุณภาพที่ใช้ร่วมกันหรือข้อกำหนดของเครือข่ายหรือบริการเครือข่ายที่ใช้ร่วมกัน

รูปแบบของการสื่อสาร

- ก81. รูปแบบของการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจแตกต่างกันไปตามปัจจัยต่างๆ เช่น ลักษณะของงานตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้รับการร้องขอให้ปฏิบัติ และระดับในการบูรณาการความสามารถในการสื่อสารกับเครื่องมือตรวจสอบที่ใช้สำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ
- ก82. รูปแบบของการสื่อสารอาจได้รับผลกระทบจากหลายปัจจัย เช่น
- ความสำคัญ ความซับซ้อน หรือความเร่งด่วนของประเด็น
 - ปัจจัยที่ประเด็นดังกล่าวได้สื่อสารหรือคาดหวังให้สื่อสารไปยังผู้บริหารของกลุ่มกิจการ และผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการหรือไม่
- ก83. การสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจไม่จำเป็นต้องเป็นลายลักษณ์อักษร อย่างไรก็ตาม การสื่อสารด้วยวาจาระหว่างผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจเสริมด้วยการสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษร (เช่น ชุดคำสั่งการปฏิบัติงานเกี่ยวกับงานที่จะให้ปฏิบัติ) เมื่อผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องการให้ความสนใจเป็นพิเศษหรือส่งเสริมความเข้าใจร่วมกันเกี่ยวกับเรื่องบางเรื่อง นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจประชุมกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพื่อปรึกษาหารือเกี่ยวกับเรื่องสำคัญหรือเพื่อสอบถามเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
- ก84. ย่อหน้าที่ 45 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องร้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มสื่อสารเรื่องที่เกี่ยวข้องกับข้อสรุปของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ก146 รูปแบบและเนื้อหาของงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มขึ้นอยู่กับลักษณะและขอบเขตของงานตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้รับการร้องขอให้ปฏิบัติ
- ก85. ไม่ว่ารูปแบบของการสื่อสารจะเป็นแบบใด ยังคงต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านการจัดทำเอกสารหลักฐานของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ

ช่วงเวลาในการสื่อสาร

- ก86. ช่วงเวลาที่เหมาะสมในการสื่อสารจะแตกต่างกันไปตามสถานการณ์ของงานตรวจสอบ สถานการณ์ที่เกี่ยวข้องอาจรวมถึงลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของงานที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติ รวมทั้งการดำเนินการที่คาดหวังให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น การสื่อสารเกี่ยวกับการวางแผนอาจมักทำในช่วงต้นของงานตรวจสอบ และอาจเกิดขึ้นในช่วงการให้ความเห็นชอบข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี หากเป็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการครั้งแรก

การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25 และ 29)

ก87. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)⁶⁸ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจรับทราบข้อมูลเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับ ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจมีหน้าที่ภายใต้ข้อกำหนดทางจรรยาบรรณ กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ในการสื่อสารเรื่องดังกล่าวให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในในกลุ่มทราบ⁶⁹ หน้าที่ดังกล่าวของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการในการสื่อสารการไม่ปฏิบัติหรือข้อสงสัยเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามอาจครอบคลุมถึงกรณีของผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบงบการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจที่ต้องมีการสอบบัญชีตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือด้วยเหตุผลอื่น แม้ไม่ได้ปฏิบัติงานเพื่อสนับสนุนการตรวจสอบกลุ่มกิจการ

การทำความเข้าใจกลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30)

ก88. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)⁷⁰ ให้ข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ ภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้ตัวอย่างเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในที่อาจเป็นประโยชน์ในการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในในบริบทของสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ และขยายความเกี่ยวกับวิธีการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ไปใช้ในการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ

ก89. ความเข้าใจเกี่ยวกับกลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการอาจได้มาจากการสื่อสารกับ

- ผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม หรือ บุคคลที่เหมาะสมอื่น ๆ ภายในกิจการ ซึ่งรวมถึงบุคคลภายในหน่วยงานตรวจสอบภายใน (หากมีหน่วยงานนั้น) และบุคคลที่มีความรู้เกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ นโยบายและแนวปฏิบัติทางบัญชีของกลุ่มกิจการ และกระบวนการจัดทางการเงินรวมของกลุ่มกิจการ
- ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม หรือ
- ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือเหตุผลอื่น ๆ สำหรับงบการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจที่เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มกิจการ

⁶⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) “การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน”

⁶⁹ ดูตัวอย่างในย่อหน้าที่ R360.17 และ R360.18 ของ *ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ* ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี)

⁷⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 19-27 และ ก50-ก183

ก90. การทำความเข้าใจเกี่ยวกับกลุ่มกิจการ การระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ รวมทั้งการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม อาจดำเนินการได้หลายวิธีขึ้นอยู่กับเทคนิคหรือวิธีปฏิบัติในการตรวจสอบที่ต้องการ และอาจบันทึกผลในหลายรูปแบบ ดังนั้น เมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในการออกแบบและการปฏิบัติงานตามวิธีการประเมินความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจจำเป็นต้องสื่อสารแนวทางที่ต้องการกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มหรือระบุคำสั่งการปฏิบัติงาน

การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30)

ก91. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)⁷¹ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการและสมาชิกที่สำคัญในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องปรึกษาหารือร่วมกันเกี่ยวกับการใช้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและโอกาสที่งบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ การพิจารณาของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการในการให้สมาชิกท่านใดในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบร่วมปรึกษาหารือและหัวข้อที่จะปรึกษาหารือ ขึ้นอยู่กับเรื่องต่างๆ เช่น ความคาดหวังเบื้องต้นเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และความคาดหวังเบื้องต้นว่าจะให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมหรือไม่

ก92. การปรึกษาหารือเป็นการสร้างโอกาสสำหรับ

- การแบ่งปันความรู้เกี่ยวกับกิจการภายในกลุ่มและสภาพแวดล้อมของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งรวมถึงความรู้ที่ว่ากิจกรรมใดของกิจการภายในกลุ่มที่รวมศูนย์อยู่ที่ส่วนกลาง
- การแลกเปลี่ยนข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงทางธุรกิจของกิจการภายในกลุ่มหรือกลุ่มกิจการ และลักษณะที่ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอาจมีต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล
- การแลกเปลี่ยนความคิดเห็นว่างบการเงินของกลุ่มกิจการอาจมีโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดในส่วนใดและอย่างไร มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240⁷² กำหนดให้การปรึกษาหารือของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องมุ่งเน้นว่างบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตได้อย่างไรและในเรื่องใด ซึ่งรวมถึงวิธีการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นด้วย
- การระบุนโยบายที่ผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือกิจการภายในกลุ่มใช้ ซึ่งอาจเกิดความลำเอียงหรือถูกออกแบบมาเพื่อการบริหารกำไรที่สามารถนำไปสู่การรายงานทางการเงินที่ทุจริต

⁷¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 17

⁷² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 16

- การพิจารณาปัจจัยภายในและภายนอกที่ทราบซึ่งกระทบต่อกลุ่มกิจการและอาจก่อให้เกิดสิ่งจูงใจหรือแรงกดดันต่อผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มหรือผู้อื่นให้กระทำการทุจริต เปิดโอกาสสำหรับการกระทำการทุจริต หรือบ่งชี้ธรรมเนียมปฏิบัติหรือสภาพแวดล้อมที่ทำให้ผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มหรือผู้อื่นหาเหตุผลสนับสนุนการกระทำการทุจริตได้
- การพิจารณาความเสี่ยงที่ผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มจะแทรกแซงการควบคุมที่กำหนดไว้
- การปรึกษาหารือเกี่ยวกับการทุจริตที่พบ หรือข้อมูลซึ่งบ่งชี้ว่ามีการทุจริต
- การระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่มที่อาจมีอุปสรรคในการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ
- การพิจารณาว่างบการเงินของกิจการภายในกลุ่มได้จัดทำขึ้นตามนโยบายการบัญชีเดียวกันกับงบการเงินของกลุ่มกิจการหรือไม่ และถ้าไม่ นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันถูกระบุและปรับปรุงอย่างไร (ในกรณีที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง)
- การแบ่งปันข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มแห่งหนึ่งที่อยู่ภายในกิจการภายในกลุ่มอื่น ๆ บางกิจการหรือทั้งหมดด้วย
- การแบ่งปันข้อมูลที่อาจชี้ให้เห็นถึงการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับของประเทศ เช่น การให้สินบนและการใช้วิธีปฏิบัติเรื่องราคาโอนที่ไม่เหมาะสม
- การปรึกษาหารือเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ระบุโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม หรือกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกลุ่มกิจการ
- การปรึกษาหารือเกี่ยวกับรายการหรือความสัมพันธ์ของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งระบุโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม และบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันรายอื่น ๆ ที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบทราบ

กลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30(ก))

ก93. ความเข้าใจในโครงสร้างองค์กรของกลุ่มกิจการและรูปแบบธุรกิจของกลุ่มกิจการอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเข้าใจในเรื่องต่างๆ เช่น

- ความซับซ้อนของโครงสร้างของกลุ่มกิจการ กลุ่มกิจการอาจซับซ้อนกว่ากิจการเดี่ยวเนื่องจากกลุ่มกิจการอาจมีบริษัทลูก ส่วนงาน หรือหน่วยธุรกิจอื่นจำนวนมาก ซึ่งรวมถึงมีสถานที่ตั้งหลายแห่ง นอกจากนี้ โครงสร้างทางกฎหมายของกลุ่มกิจการอาจแตกต่างจากโครงสร้างการดำเนินงานเพื่อวัตถุประสงค์ต่างๆ เช่น ความถูกต้องเหมาะสมในเพื่อ

วัตถุประสงค์ทางภาษี โครงสร้างที่ซับซ้อนมักนำมาซึ่งปัจจัยที่อาจเพิ่มโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เช่น การบันทึกบัญชีค่าความนิยมกิจการร่วมค้า หรือกิจการที่จัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ และความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล

- ทำเลที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ในการดำเนินงานของกลุ่มกิจการ การมีกลุ่มกิจการที่ตั้งอยู่ในที่ตั้งทางภูมิศาสตร์หลายแห่งอาจนำมาซึ่งปัจจัยที่อาจเพิ่มโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น ที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ที่แตกต่างกันอาจเกี่ยวข้องกับภาษา วัฒนธรรม และวิธีการดำเนินธุรกิจ ที่แตกต่างกัน
- โครงสร้างและความซับซ้อนของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกลุ่มกิจการ สภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่ซับซ้อนมักนำมาซึ่งปัจจัยที่อาจเพิ่มโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น กลุ่มกิจการอาจมีสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่ซับซ้อนเนื่องจากมีระบบเทคโนโลยีสารสนเทศหลายระบบที่ไม่ได้เชื่อมโยงเข้าด้วยกันเนื่องจากการเพิ่มขึ้นของกิจการใหม่หรือการควบรวมกิจการที่เพิ่งเกิดขึ้น ดังนั้น การทำความเข้าใจความซับซ้อนของการรักษาความปลอดภัยสำหรับสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งรวมถึงช่องโหว่ของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ ฐานข้อมูล และด้านอื่น ๆ ของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศจึงอาจมีความสำคัญเป็นพิเศษ กลุ่มกิจการอาจใช้ผู้ให้บริการภายนอกหนึ่งรายหรือมากกว่าสำหรับสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศด้านต่างๆ ของกลุ่มกิจการ
- ปัจจัยด้านข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงสภาพแวดล้อมของข้อกำหนดทางกฎหมาย กฎหมายหรือข้อบังคับที่แตกต่างกันอาจนำมาซึ่งปัจจัยที่อาจเพิ่มโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ กลุ่มกิจการอาจมีการดำเนินงานที่อยู่ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่ซับซ้อนมากในหลายประเทศที่แตกต่างกัน หรืออาจมีกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการที่ดำเนินการในหลายอุตสาหกรรมซึ่งแต่ละอุตสาหกรรมอยู่ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่แตกต่างกัน
- ความเป็นเจ้าของและความสัมพันธ์ระหว่างเจ้าของกับบุคคลหรือกิจการอื่น ๆ ซึ่งรวมถึงบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน การทำความเข้าใจความเป็นเจ้าของและความสัมพันธ์ต่างๆ อาจซับซ้อนมากขึ้นในกลุ่มกิจการที่ดำเนินงานในหลายประเทศ และเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงความเป็นเจ้าของผ่านการตั้งกิจการใหม่ การเพิ่มขึ้นของกิจการใหม่ การจำหน่ายกิจการ หรือการร่วมค้า ปัจจัยเหล่านี้อาจเพิ่มโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ก94. การทำความเข้าใจระดับที่การดำเนินงานหรือกิจกรรมของกลุ่มกิจการมีความคล้ายคลึงกันอาจช่วยในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่คล้ายคลึงกันทั่วทั้งกิจการภายในกลุ่มต่างๆ และอาจช่วยในการออกแบบการตอบสนองที่เหมาะสม

- ก95. ผู้บริหารของกลุ่มกิจการมักจะวัดและสอบทานผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจต่างๆ การสอบถามผู้บริหารของกลุ่มกิจการอาจทำให้ได้ข้อมูลว่าผู้บริหารของกลุ่มกิจการอาศัยตัวชี้วัดที่สำคัญบางตัวเพื่อประเมินผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการและหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการและตัดสินใจดำเนินการ ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรการวัดผลการดำเนินงานดังกล่าวอาจช่วยระบุ
- เรื่องที่มีโอกาสสูงในการเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (เช่น เนื่องจากแรงกดดันต่อผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มเพื่อให้บรรลุเป้าหมายของมาตรการวัดผลบางด้าน)
 - การควบคุมสำหรับกระบวนการรายงานทางการเงินของกลุ่มกิจการ

ระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ

ลักษณะและขอบเขตของการใช้การควบคุมร่วมกัน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30(ค)(1))

- ก96. ผู้บริหารของกลุ่มกิจการอาจออกแบบการควบคุมที่มีจุดมุ่งหมายเพื่อดำเนินการในลักษณะเดียวกันในหลายกิจการหรือหลายหน่วยธุรกิจ (นั่นคือ การควบคุมที่ใช้ร่วมกัน) ตัวอย่างเช่น ผู้บริหารของกลุ่มกิจการอาจออกแบบการควบคุมที่ใช้ร่วมกันสำหรับการบริหารสินค้าคงคลังที่ดำเนินการด้วยระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเดียวกันและนำไปปฏิบัติกับทุกกิจการหรือทุกหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการ การควบคุมที่ใช้ร่วมกันอาจมีอยู่ในแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการและอาจนำไปปฏิบัติในระดับต่างๆ ภายในกลุ่มกิจการ (เช่น ในระดับของการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการทั้งหมดหรือการรวมในระดับอื่น ๆ ภายในกลุ่มกิจการ) การควบคุมที่ใช้ร่วมกันอาจเป็นการควบคุมทางตรงหรือการควบคุมทางอ้อม การควบคุมทางตรงเป็นการควบคุมที่แม่นยำเพียงพอที่จะตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ การควบคุมทางอ้อมเป็นการควบคุมเพื่อสนับสนุนการควบคุมทางตรง⁷³
- ก97. การทำความเข้าใจเกี่ยวกับองค์ประกอบต่างๆ ของระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการนั้น รวมถึงการทำความเข้าใจเกี่ยวกับการใช้การควบคุมร่วมกันสำหรับองค์ประกอบเหล่านั้นทั่วทั้งกลุ่มกิจการ ข้อพิจารณาที่อาจเกี่ยวข้องในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับการใช้การควบคุมร่วมกันสำหรับทั้งกลุ่มกิจการ รวมถึงการทำความเข้าใจว่า
- การควบคุมได้รับการออกแบบจากส่วนกลางและต้องนำไปปฏิบัติตามที่ได้ออกแบบไว้ (คือโดยไม่มีการปรับเปลี่ยน) ในบางกิจการภายในกลุ่มหรือทั้งหมดหรือไม่
 - การควบคุมได้ถูกนำไปปฏิบัติและมีการติดตามผล (หากเหมาะสม) โดยบุคคลที่มีความรับผิดชอบและความสามารถที่คล้ายกันในทุกกิจการภายในกลุ่มที่นำการควบคุมนั้นไปปฏิบัติหรือไม่

⁷³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ ก5

- หากการควบคุมใช้ข้อมูลจากระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศนั้นและด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้ในการสร้างข้อมูลนั้นเหมือนกันในทุกกิจการภายในกลุ่มหรือในทุกสถานที่หรือไม่ หรือ
- หากการควบคุมเป็นแบบอัตโนมัติ การควบคุมนั้นถูกตั้งค่าในลักษณะเดียวกันในแต่ละระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศสำหรับทุกกิจการภายในกลุ่มหรือไม่

ก98. ในหลายกรณี อาจมีความจำเป็นที่ต้องใช้ดุลยพินิจเพื่อพิจารณาว่าการควบคุมใดเป็นการควบคุมที่ใช้ร่วมกัน ตัวอย่างเช่น ผู้บริหารของกลุ่มกิจการอาจกำหนดให้กิจการและหน่วยธุรกิจทุกแห่งทำการประเมินเป็นรายเดือนสำหรับรายงานการวิเคราะห์อายุลูกหนี้ที่จัดทำโดยระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศระบบหนึ่ง หากรายงานการวิเคราะห์อายุลูกหนี้ดังกล่าวถูกจัดทำโดยระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ต่างกันหรือมีการนำระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศนั้นไปดำเนินการแตกต่างกันในแต่ละกิจการหรือหน่วยธุรกิจ อาจจำเป็นต้องพิจารณาว่าการควบคุมดังกล่าวถือว่าเป็นการควบคุมที่ใช้ร่วมกันหรือไม่ ทั้งนี้ เนื่องจากมีความแตกต่างในการออกแบบการควบคุมซึ่งอาจเกิดขึ้นเนื่องจากระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่แตกต่างกัน (เช่น ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศเดียวกันถูกตั้งค่าในลักษณะเดียวกันทั่วทั้งกิจการภายในกลุ่มหรือไม่ และมีการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีประสิทธิผลสำหรับทุกระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่แตกต่างกันหรือไม่)

ก99. การพิจารณาตำแหน่งของการควบคุมภายในกลุ่มกิจการ (เช่น การควบคุมที่ระดับการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการทั้งหมดหรือการควบคุมที่ระดับการรวมข้อมูลระดับอื่น ๆ ภายในกลุ่มกิจการ) และระดับของการรวมศูนย์และการใช้การควบคุมร่วมกันอาจมีความสำคัญต่อการทำความเข้าใจว่าข้อมูลมีการประมวลผลและควบคุมอย่างไร ในบางสถานการณ์ การควบคุมอาจดำเนินการอยู่ที่ส่วนกลาง (เช่น ดำเนินการอยู่เฉพาะในกิจการหนึ่งหรือหน่วยธุรกิจหนึ่ง) แต่อาจมีผลกระทบอย่างแผ่กระจายต่อกิจการอื่นหรือหน่วยธุรกิจอื่น (เช่น หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกันซึ่งประมวลผลรายการให้กิจการอื่นหรือหน่วยธุรกิจอื่นภายในกลุ่มกิจการ) การประมวลผลของรายการและการควบคุมที่เกี่ยวข้องที่หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกันอาจดำเนินการในลักษณะเดียวกันสำหรับรายการประเภทเดียวกันที่ได้รับการประมวลผลโดยหน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกันนั้น ไม่ว่าจะ เป็นของกิจการหรือหน่วยธุรกิจใด (เช่น กระบวนการ ความเสี่ยงและการควบคุมอาจเหมือนกัน ไม่ว่าแหล่งที่มาของรายการจะเป็นที่ใด) ในกรณีเช่นนี้ อาจเป็นการเหมาะสมที่จะระบุการควบคุมและประเมินการออกแบบ รวมทั้งพิจารณาการนำการควบคุมไปปฏิบัติและทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมนั้น (หากเกี่ยวข้อง) โดยถือว่าเป็นกลุ่มประชากรเดียวกัน

กิจกรรมที่รวมศูนย์อยู่ที่ส่วนกลาง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30(ค)(1)-(2))

ก100. ผู้บริหารของกลุ่มกิจการอาจรวมศูนย์กิจกรรมบางอย่างอยู่ที่ส่วนกลาง เช่น การรายงานทางการเงินหรืองานด้านบัญชีอาจถูกดำเนินการด้วยวิธีการที่รวมศูนย์อยู่ที่ส่วนกลางและปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ สำหรับกลุ่มของรายการหรือข้อมูลทางการเงินอื่นที่มีลักษณะร่วมกันสำหรับหลาย

กิจการหรือหน่วยธุรกิจ (เช่น เมื่อหน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกันเป็นผู้สร้าง อนุมัติ บันทึก ประมวลผล หรือรายงานรายการรายได้ต่างๆ)

- ก101. การทำความเข้าใจว่ากิจกรรมต่างๆ ที่รวมศูนย์อยู่ที่ส่วนกลางดำเนินการอย่างไรในโครงสร้างโดยรวมของกลุ่มกิจการ และการทำความเข้าใจในลักษณะของกิจกรรมนั้น อาจช่วยในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและการตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าวได้อย่างเหมาะสม ตัวอย่างเช่น การควบคุมที่หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกันอาจดำเนินการอย่างเป็นอิสระจากการควบคุมอื่น ๆ หรืออาจขึ้นอยู่กับ การควบคุมที่กิจการหรือหน่วยธุรกิจที่เป็นที่มาของข้อมูลทางการเงิน (เช่น รายการขายอาจเกิดขึ้น และอนุมัติที่กิจการหรือหน่วยธุรกิจ แต่การประมวลผลอาจเกิดขึ้นที่หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกัน)
- ก102. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ใช้ร่วมกันหรือการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่รวมศูนย์อยู่ที่ส่วนกลาง ในสถานการณ์ดังกล่าว การทำงานร่วมกันอย่างมีประสิทธิภาพระหว่างผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเป็นสิ่งสำคัญ เนื่องจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ใช้ร่วมกันหรือการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่รวมศูนย์อยู่ที่ส่วนกลางจะสนับสนุนการกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่จะปฏิบัติทั่วทั้งกลุ่มกิจการ

การสื่อสารเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สนับสนุนการจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30(ค)(4))

- ก103. กิจการหรือหน่วยธุรกิจของกลุ่มกิจการอาจใช้แม่บทการรายงานทางการเงินที่แตกต่างจากแม่บทการรายงานทางการเงินสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการเนื่องจากกฎหมาย ข้อบังคับ หรือเหตุผลอื่น ในสถานการณ์ดังกล่าว ความเข้าใจในกระบวนการรายงานทางการเงินของผู้บริหารของกลุ่มกิจการเพื่อปรับนโยบายการบัญชีและวันสิ้นสุดงวดระยะเวลาการรายงานทางการเงินที่อาจแตกต่างจากของกลุ่มกิจการ (ถ้ามี) ช่วยให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเข้าใจว่ามีการปรับปรุงการกระทบยอดและการจัดประเภทใหม่อย่างไร และเรื่องดังกล่าวดำเนินการจากส่วนกลางโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการหรือโดยกิจการหรือหน่วยธุรกิจนั้น ๆ

คำสั่งการปฏิบัติงานที่ผู้บริหารของกลุ่มกิจการให้กับกิจการหรือหน่วยธุรกิจ

- ก104. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)⁷⁴ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องทำความเข้าใจว่าผู้บริหารของกลุ่มกิจการสื่อสารเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สนับสนุนการจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการอย่างไร เพื่อให้ได้ข้อมูลทางการเงินที่เป็นรูปแบบเดียวกันและเปรียบเทียบกันได้ ผู้บริหารของกลุ่มกิจการอาจออกคำสั่งการปฏิบัติงาน (เช่น สื่อสารนโยบายรายงานทางการเงิน) ให้กับกิจการหรือหน่วยธุรกิจต่างๆ โดยระบุรายละเอียดเกี่ยวกับกระบวนการรายงานทางการเงิน หรืออาจมีนโยบายที่ใช้ร่วมกันทั่วทั้งกลุ่มกิจการ การทำความเข้าใจในคำสั่งการปฏิบัติงานของผู้บริหารของกลุ่มกิจการอาจส่งผลต่อผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ

⁷⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 25(ข)

ในการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น คำสั่งการปฏิบัติงานที่ไม่เพียงพออาจเพิ่มโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เนื่องจากมีความเสี่ยงที่จะบันทึกหรือประมวลผลรายการไม่ถูกต้องหรือนำนโยบายการบัญชีไปใช้อย่างไม่ถูกต้อง

ก105. การทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับคำสั่งการปฏิบัติงานหรือนโยบายต่าง ๆ อารวมถึง

- ความชัดเจนและสามารถปฏิบัติตามได้ของคำสั่งการปฏิบัติงานสำหรับการจัดทำชุดข้อมูลที่ต้องรายงานให้ครบสมบูรณ์
- ข้อเท็จจริงที่ว่าคำสั่งการปฏิบัติงานดังกล่าว
 - อธิบายลักษณะของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและนโยบายการบัญชีที่จะนำมาใช้อย่างเพียงพอหรือไม่
 - ระบุข้อมูลที่จำเป็นในการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอเพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ เช่น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการและความสัมพันธ์ของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และข้อมูลแยกตามส่วนงาน
 - ระบุข้อมูลที่จำเป็นในการจัดทำรายการปรับปรุงสำหรับงบการเงินรวมหรือไม่ เช่น รายการและกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงระหว่างกันภายในกลุ่มกิจการ และยอดคงเหลือทางบัญชีระหว่างกันภายในกลุ่ม และ
 - มีการกำหนดตารางเวลาสำหรับการรายงานหรือไม่

ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 31-32)

ก106. ในระหว่างการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจสื่อสารเรื่องในย่อหน้าที่ 31 ไปยังผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มรายอื่น หากเรื่องเหล่านั้นเกี่ยวข้องกับงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเหล่านั้น ย่อหน้าที่ ก144 ได้ยกตัวอย่างเรื่องอื่น ๆ ที่อาจจำเป็นต้องสื่อสารในเวลาที่เหมาะสมในระหว่างการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

ก107. ลักษณะของความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในบางสถานการณ์อาจทำให้ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินสูงกว่ารายการกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน⁷⁵ ในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ (ซึ่งรวมถึงที่เกิดจากการทุจริต) ที่เกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน อาจสูงขึ้น เมื่อ

- โครงสร้างกลุ่มกิจการมีความซับซ้อน
- ระบบสารสนเทศของกลุ่มกิจการไม่ได้เชื่อมโยงเข้าด้วยกัน ดังนั้นการระบุและบันทึกความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันจึงไม่ค่อยมีประสิทธิภาพ และ

⁷⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 ย่อหน้าที่ 2

- มีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งเกิดขึ้นระหว่างกิจการและหน่วยธุรกิจต่างๆ เป็นจำนวนมากหรือบ่อยครั้ง

การวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200⁷⁶ จึงเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่งภายใต้สถานการณ์เหล่านี้

การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 33)

- ก108. กระบวนการในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการเป็นกระบวนการที่เกิดขึ้นซ้ำอย่างต่อเนื่องและเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา และอาจเป็นกระบวนการที่ทำทลายความสามารถ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อกิจกรรมของกิจการภายในกลุ่มมีความซับซ้อนหรือเกี่ยวข้องกับเรื่องเฉพาะด้าน หรือเมื่อมีกิจการภายในกลุ่มหลายกิจการในหลายสถานที่ตั้ง ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)⁷⁷ ผู้สอบบัญชีกำหนดความคาดหวังเบื้องต้นเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่อาจเกิดขึ้นและทำการระบุในเบื้องต้นเกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ โดยอาศัยความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ
- ก109. ความคาดหวังเบื้องต้นเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่อาจเกิดขึ้นนั้นได้รับอิทธิพลจากความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกลุ่มกิจการ (ซึ่งรวมถึงกิจการหรือหน่วยธุรกิจของกลุ่มกิจการ) และสภาพแวดล้อมและอุตสาหกรรมที่ดำเนินงานอยู่ จากความคาดหวังเบื้องต้นนั้น ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจ (และมักจะ) ให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในวิธีการประเมินความเสี่ยงเนื่องจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีความรู้และประสบการณ์โดยตรงกับกิจการหรือหน่วยธุรกิจ ซึ่งอาจเป็นประโยชน์ในการทำความเข้าใจกิจกรรมทางธุรกิจและความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งเรื่องของกิจการหรือหน่วยธุรกิจเหล่านั้นที่อาจทำให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ
- ก110. สำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ระบุไว้ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องรับผิดชอบในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง การประเมินดังกล่าวรวมถึงการประเมินโอกาสที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาด้วยว่า⁷⁸

⁷⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 15

⁷⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ ก126

⁷⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 31

- ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องส่งผลอย่างไรต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง และส่งผลในระดับใด
- ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินของกลุ่มกิจการส่งผลอย่างไรต่อการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และส่งผลในระดับใด

ก111. เมื่อได้ปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงแล้ว ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจกำหนดได้ว่า ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการที่ประเมินไว้เกิดขึ้นเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางการเงินของบางกิจการภายในกลุ่มเท่านั้น ตัวอย่างเช่น ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการฟ้องร้องทางกฎหมายอาจมีอยู่ในกิจการหรือหน่วยธุรกิจที่ดำเนินการในบางประเทศหรือในกิจการหรือหน่วยธุรกิจที่มีการดำเนินงานหรือกิจกรรมที่คล้ายคลึงกันเท่านั้น

ก112. ภาคผนวก 3 แสดงตัวอย่างของเหตุการณ์และเงื่อนไขที่ เมื่อพิจารณาแต่ละเหตุการณ์หรือเงื่อนไข หรือพิจารณาโดยรวม อาจบ่งชี้ถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ซึ่งรวมถึง ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม

การทุจริต

ก113. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240⁷⁹ ผู้สอบบัญชีต้องระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต รวมทั้ง ออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมโดยกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบให้ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ประเมินไว้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ข้อมูลที่ใช้ในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตอาจรวมถึงข้อมูลต่อไปนี้

- การประเมินความเสี่ยงของผู้บริหารของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในงบการเงินของกลุ่มกิจการ
- กระบวนการของผู้บริหารของกลุ่มกิจการเพื่อการระบุและตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริตในงบการเงินของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงจากการทุจริตที่ระบุโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการเป็นการเฉพาะ หรือประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีความเสี่ยงจากการทุจริตที่สูงกว่าปกติ
- การมีกิจการภายในกลุ่มบางแห่งที่มีโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตสูงกว่าปกติ

⁷⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 26 และ 31

- การมีปัจจัยเสี่ยงจากการทุจริตหรือข้อบกพร่องซึ่งเกี่ยวกับความลำเอียงของผู้บริหารในกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม
- วิธีที่ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการติดตามผลของกระบวนการของผู้บริหารของกลุ่มกิจการในการระบุและตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริตในกลุ่มกิจการ และการควบคุมที่ผู้บริหารของกลุ่มกิจการกำหนดขึ้นเพื่อลดความเสี่ยงเหล่านี้
- คำตอบของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ ผู้บริหารของกลุ่มกิจการ บุคคลที่เหมาะสมภายในหน่วยงานตรวจสอบภายใน (และ ผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและอื่น ๆ (หากเหมาะสม)) ต่อการสอบถามของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการว่าบุคคลเหล่านั้นทราบเกี่ยวกับการทุจริต หรือข้อสงสัยหรือข้อกล่าวหาเกี่ยวกับการทุจริต ที่ส่งผลกระทบต่อกิจการภายในกลุ่มหรือกลุ่มกิจการหรือไม่

ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 34)

- ก114. เมื่อผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในการออกแบบและการปฏิบัติงานตามวิธีการประเมินความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการยังคงต้องรับผิดชอบในการทำความเข้าใจกลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการเพื่อให้เกิดที่เพียงพอในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 33
- ก115. เมื่อหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากวิธีการประเมินความเสี่ยงไม่ได้ให้เกณฑ์ที่เหมาะสมในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)⁸⁰ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการประเมินความเสี่ยงเพิ่มเติมจนกว่าจะได้หลักฐานการสอบบัญชีที่ให้เกณฑ์ดังกล่าว

ความมีสาระสำคัญ

ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35(ก))

- ก116. ย่อหน้าที่ 35(ก) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มสำหรับแต่ละกิจการภายในกลุ่มที่มีการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบสำหรับข้อมูลทางการเงินที่นำไปรวมในงบการเงินของกลุ่มกิจการ จำนวนความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มอาจแตกต่างกันไปในแต่ละกิจการภายในกลุ่ม นอกจากนี้ จำนวนความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มสำหรับแต่ละกิจการภายในกลุ่มไม่จำเป็นต้องเป็นสัดส่วนตามหลักคณิตศาสตร์ของความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการ ดังนั้น จำนวนรวมของจำนวนความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มทั้งหมดอาจเกินความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการ

⁸⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 35

ก117. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้มีการกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มสำหรับแต่ละประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลของกิจการภายในกลุ่มที่มีการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ในสถานการณ์เฉพาะของบางกลุ่มกิจการ หากมีประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลใดที่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในจำนวนที่มีค่าน้อยกว่าความมีสาระสำคัญโดยรวมสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการแต่สามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าจะมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินที่พิจารณาจากงบการเงินของกลุ่มกิจการ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320⁸¹ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ (ระดับหนึ่ง หรือหลายระดับ) เพื่อใช้กับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลเหล่านั้น ในสถานการณ์เหล่านี้ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจต้องพิจารณาว่าความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มที่ต่ำกว่าจำนวนที่ได้สื่อสารไปยังผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจเหมาะสมสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลเหล่านั้นหรือไม่⁸²

ก118. การกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มไม่ใช่แค่การคำนวณตามหลักคณิตศาสตร์แต่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจคำนึงถึงในการกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มรวมถึงสิ่งต่าง ๆ ต่อไปนี้

- ระดับของการกระจายตัวของข้อมูลทางการเงินในงบการเงินของกลุ่มกิจการไปทั่วทั้งกิจการภายในกลุ่ม (เช่น เมื่อการกระจายตัวไปทั่วทั้งกิจการภายในกลุ่มอยู่ในระดับสูงย่อมจะมีความเหมาะสมที่จะกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มให้ต่ำลงเพื่อจัดการกับความเสี่ยงจากการรวม) ความมีนัยสำคัญของกิจการภายในกลุ่มเมื่อเปรียบเทียบกับกลุ่มกิจการอาจมีผลกระทบต่อระดับการกระจายตัวดังกล่าว (เช่น หากกิจการภายในกลุ่มแห่งเดียวถือเป็นสัดส่วนที่สำคัญต่อกลุ่มกิจการย่อมเป็นไปได้ที่การกระจายตัวไปทั่วทั้งกิจการภายในกลุ่มจะอยู่ในระดับต่ำ)
- ความคาดหวังเกี่ยวกับลักษณะ ความถี่ และขนาดของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม เช่น
 - การมีความเสี่ยงที่มีลักษณะเฉพาะสำหรับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม (เช่น ประเด็นทางบัญชีที่เกี่ยวกับอุตสาหกรรมเฉพาะ รายการที่ผิดปกติหรือซับซ้อน)
 - ลักษณะและขอบเขตของการแสดงข้อมูลที่ขัดกับข้อเท็จจริงที่พบที่กิจการภายในกลุ่มจากการตรวจสอบครั้งก่อน ๆ

⁸¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ย่อหน้าที่ 10 และ ก11-ก12

⁸² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ย่อหน้าที่ ก13

ก119. ในการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการรวม ย่อหน้าที่ 35(ก) กำหนดให้มีความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มต้องต่ำกว่าความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก118 เมื่อระดับของการกระจายตัวไปทั่วทั้งกิจการภายในกลุ่มเพิ่มขึ้น ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มที่ต่ำลงจะมีความเหมาะสมต่อการจัดการกับความเสี่ยงจากการรวมมากกว่า แต่ในบางสถานการณ์ ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มอาจถูกกำหนดให้ใกล้เคียงกับความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการ เนื่องจากมีความเสี่ยงจากการรวมต่ำ เช่น เมื่อข้อมูลทางการเงินสำหรับกิจการภายในกลุ่มแห่งหนึ่งเป็นสัดส่วนที่สำคัญมากในงบการเงินของกลุ่มกิจการ ในการกำหนดความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มสำหรับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกิจการที่บันทึกโดยวิธีส่วนได้เสีย ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจพิจารณาอัตราสัดส่วนความเป็นเจ้าของของกลุ่มกิจการและส่วนแบ่งกำไรขาดทุนของกิจการที่ไปลงทุน

ก120. ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการหรือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมโดยถือว่าเป็นประชากรกลุ่มเดียวกันสำหรับประเภทของรายการที่มีนัยสำคัญประเภทใดประเภทหนึ่งหรือสำหรับยอดคงเหลือทางบัญชีที่มีนัยสำคัญยอดคงเหลือใดยอดคงเหลือหนึ่ง (นั่นคือ ไม่พิจารณาเรื่องการกระจายตัวไปทั่วทั้งกิจการภายในกลุ่ม) ในกรณีเช่นนี้ ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการมักจะถูกนำมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเหล่านี้

จำนวนที่ “ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด” (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35(ข))

ก121. จำนวนขั้นต่ำที่สื่อสารเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงให้กับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการนั้นถูกกำหนดไว้ที่จำนวนที่เท่ากับหรือต่ำกว่าจำนวนที่ถือว่าไม่สำคัญอย่างแน่ชัดสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการ ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450⁸³ จำนวนที่ต่ำกว่าจำนวนขั้นต่ำดังกล่าวนี้ไม่จำเป็นต้องนำไปรวมในการพิจารณาการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยรวม เนื่องจากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการคาดว่าผลรวมของจำนวนดังกล่าวจะไม่มีผลกระทบที่มีสาระสำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการอย่างแน่ชัด

ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม

การสื่อสารความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 36)

ก122. ในบางกรณี อาจเป็นการเหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการจะให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในการกำหนดจำนวนความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มที่เหมาะสม เนื่องจากความรู้ของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับกิจการภายในกลุ่มและแหล่งที่มาที่อาจเป็นไปได้ของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม ในการนี้ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจพิจารณาสื่อสารความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการไปยังผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มผู้นั้นด้วย เพื่อสนับสนุน

⁸³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 ย่อหน้าที่ ก3

การทำงานร่วมกันในการพิจารณาว่าความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มมีความเหมาะสมตามสถานการณ์หรือไม่ เมื่อเทียบกับความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการ

ก123. ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานของกิจการภายในกลุ่มขึ้นอยู่กับ (อย่างน้อยบางส่วน) ความคาดหวังเกี่ยวกับลักษณะ ความถี่ และขนาดของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม ดังนั้น การสื่อสารอย่างต่อเนื่องระหว่างผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการจึงมีความสำคัญ โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากจำนวนและขนาดของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ระบุโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มนั้นสูงกว่าที่คาดไว้

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 37)

การปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

การปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมจากส่วนกลาง

ก124. วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมอาจได้รับการออกแบบและปฏิบัติงานจากส่วนกลาง หากโดยรวมแล้ว หลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการจากวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีหรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญประเภทหนึ่งหรือหลายประเภทจะตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้ เช่น หากจัดทำบันทึกทางบัญชีสำหรับรายการรายได้ของทั้งกลุ่มกิจการไว้ที่ส่วนกลาง (เช่น ที่หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกัน) ตัวอย่างของปัจจัยต่างๆ ที่อาจเกี่ยวข้องกับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าจะปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมจากส่วนกลางหรือไม่ รวมถึง

- ระดับของการรวมศูนย์ของกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน
- ลักษณะและขอบเขตของการใช้การควบคุมร่วมกัน
- ความคล้ายคลึงกันของกิจกรรมและสายธุรกิจของกลุ่มกิจการ

ก125. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจกำหนดว่าข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มหลายแห่งสามารถถือเป็นประชากรกลุ่มเดียวกันเพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม เช่น เมื่อพิจารณาว่ารายการค่าต่างๆ มีคุณลักษณะที่เหมือนกันเนื่องจากมีลักษณะเฉพาะอย่างเดียวกัน ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องเหมือนกัน รวมทั้งการควบคุมได้รับการออกแบบและปฏิบัติงานในลักษณะที่สอดคล้องกัน

ก126. เมื่อมีการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมจากส่วนกลาง ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจยังคงมีส่วนร่วมอยู่ด้วย ตัวอย่างเช่น เมื่อกลุ่มกิจการมีหน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกันหลายแห่ง ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับหน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกันเหล่านี้

การปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่ระดับของกิจการภายในกลุ่ม

ก127. ในบางสถานการณ์ วิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการซึ่งเกี่ยวข้องกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม อาจปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าที่ระดับของกิจการภายในกลุ่ม กรณีดังกล่าวอาจเป็นกรณีที่กลุ่มกิจการมีลักษณะดังต่อไปนี้

- รูปแบบของรายได้ที่แตกต่างกัน
- สายงานธุรกิจจำนวนมาก
- การดำเนินงานในหลายสถานที่ หรือ
- ระบบการควบคุมภายในที่มีการกระจายอำนาจ

กิจการภายในกลุ่มจำนวนมากซึ่งแต่ละกิจการมีข้อมูลทางการเงินที่ไม่เป็นสาระสำคัญแต่มีสาระสำคัญต่อ งบการเงินของกลุ่มกิจการเมื่อพิจารณารวมกัน

ก128. กลุ่มกิจการอาจประกอบด้วยกิจการภายในกลุ่มเป็นจำนวนมากซึ่งข้อมูลทางการเงินแต่ละกิจการ ไม่มีสาระสำคัญแต่มีสาระสำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการเมื่อพิจารณารวมกัน สถานการณ์ เช่นนี้ ซึ่งประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญใน งบการเงินของกลุ่มกิจการกระจายไปทั่วกิจการภายในกลุ่มเป็นจำนวนมาก อาจก่อให้เกิด ความท้าทายเพิ่มเติมสำหรับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการวางแผนและการปฏิบัติงานตาม วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

ก129. ในบางกรณี อาจเป็นไปได้ที่จะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอโดยการ ปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมจากส่วนกลางสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือ ทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญเหล่านี้ (เช่น หากมีคุณลักษณะที่เหมือนกัน อยู่ ภายใต้การควบคุมที่ใช้ร่วมกันและสามารถเข้าถึงข้อมูลที่เหมาะสมได้) นอกจากนี้ วิธีการ ตรวจสอบเพิ่มเติมอาจรวมถึงวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบตามที่ กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520⁸⁴ ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของงานตรวจสอบ ข้อมูล ทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มอาจนำมาพิจารณารวมกันในระดับที่เหมาะสมเพื่อวัตถุประสงค์ในการ กำหนดการคาดการณ์และจำนวนผลแตกต่างระหว่างจำนวนที่บันทึกกับจำนวนที่คาดหวังไว้ใน การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ การใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ อาจเป็นประโยชน์ในสถานการณ์เหล่านี้

ก130. ในบางกรณี อาจจำเป็นต้องปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่กิจการภายในกลุ่มที่เลือก เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญใน งบการเงินของกลุ่มกิจการ การกำหนดกิจการภายในกลุ่มที่จะปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ รวมทั้งลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่จะปฏิบัติที่กิจการภายใน

⁸⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 “การวิเคราะห์เปรียบเทียบ”

กลุ่มที่เลือกไว้ เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ในสถานการณ์เหล่านี้ การเพิ่มองค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้ในการทดสอบกิจการภายในกลุ่มที่เลือกไว้อาจเป็น ประโยชน์สำหรับกรณีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญใน งบการเงินของกลุ่มกิจการซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต (ดูย่อหน้าที่ ก136)

ลักษณะและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

ก131. ในการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ ประเมินไว้ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจพิจารณาว่าขอบเขตของงานที่ทำที่กิจการภายในกลุ่ม ดังต่อไปนี้มีความเหมาะสม (โดยให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม ตาม ความเหมาะสม)

- ออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับข้อมูลทางการเงินทั้งหมด ของกิจการภายในกลุ่ม
- ออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลประเภทหนึ่งหรือหลายประเภท หรือ
- ปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมบางอย่างอย่างเป็นการเฉพาะ

ก132. แม้ว่าผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการมีความรับผิดชอบต่อลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการ ตรวจสอบเพิ่มเติมที่จะปฏิบัติ แต่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มสามารถ (และมีมักจะ) มีส่วน ร่วมในทุกขั้นตอนของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงการออกแบบและการปฏิบัติงานตาม วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

การออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับข้อมูลทางการเงินทั้งหมดของกิจการ ภายในกลุ่ม

ก133. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจกำหนดว่าการออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ เพิ่มเติมสำหรับข้อมูลทางการเงินทั้งหมดของกิจการภายในกลุ่มเป็นแนวทางที่เหมาะสม ซึ่ง รวมถึงเมื่อ

- ต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากข้อมูลทางการเงินในสัดส่วนที่มีนัยสำคัญ หรือ ทั้งหมดของกิจการภายในกลุ่มเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการที่ประเมินไว้
- มีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของ กลุ่มกิจการที่แผ่กระจายเนื่องจากมีเหตุการณ์หรือเงื่อนไขในกิจการภายในกลุ่มที่อาจ เกี่ยวข้องกับการประเมินของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับการประเมิน ความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกลุ่มกิจการโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการ

การออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลประเภทหนึ่งหรือหลายประเภท

ก134. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจกำหนดว่าการออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลประเภทหนึ่งหรือหลายประเภทของกิจการภายในกลุ่มเป็นแนวทางที่เหมาะสมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการที่ประเมินไว้ ตัวอย่างเช่น กิจการภายในกลุ่มแห่งหนึ่งอาจมีการดำเนินงานไม่มากนักแต่ถือครองที่ดินและอาคารเป็นสัดส่วนที่มีนัยสำคัญของกลุ่มกิจการ หรือมียอดภาษีคงเหลือที่มีนัยสำคัญ

การปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมบางอย่างเป็นการเฉพาะ

ก135. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจกำหนดว่าการออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมบางอย่างเป็นการเฉพาะสำหรับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มเป็นแนวทางที่เหมาะสม เช่น เมื่อจำเป็นต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องเรื่องหนึ่งหรือมากกว่า ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจทดสอบประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลจากส่วนกลาง และอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมบางอย่างเป็นการเฉพาะที่กิจการภายในกลุ่มนั้น (เช่น วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเกี่ยวกับ “การแสดงผลค่า” ของข้อเรียกร้องหรือการฟ้องร้องที่เกิดในประเทศของกิจการภายในกลุ่มนั้นหรือเกี่ยวกับ “ความมีตัวตน” ของสินทรัพย์หนึ่งสินทรัพย์ใด)

องค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้

ก136. การจัดให้มีองค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้ในประเภทของงานที่จะทำ กิจการหรือหน่วยธุรกิจที่มีการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ และขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการมีส่วนร่วมทำงานนั้นอาจเพิ่มโอกาสในการระบุการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มที่อาจก่อให้เกิดการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต⁸⁵

ความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม

ก137. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจพึงพาความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ดำเนินการทั่วทั้งกลุ่มกิจการในการกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ เนื้อหาสาระที่จะดำเนินการที่ระดับกลุ่มกิจการหรือที่กิจการภายในกลุ่ม มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 330⁸⁶ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบการทดสอบการควบคุมและทดสอบการควบคุมเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของ

⁸⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 30(ค)

⁸⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 8

การปฏิบัติตามการควบคุมเหล่านั้น ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจมีส่วนร่วมในการ ออกแบบและทดสอบการควบคุมดังกล่าว

ก138. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพบว่าการเบี่ยงเบนของการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจจะพึ่งพา มาตรฐาน การสอบบัญชี รหัส 330⁸⁷ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามเป็นการเฉพาะเพื่อทำความเข้าใจ ในประเด็นนั้น ๆ และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นตามมา ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการพบจาก ผลการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมว่ามีการเบี่ยงเบนมากกว่าที่คาด ไว้ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจจำเป็นต้องแก้ไขแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ การแก้ไข แผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการที่เป็นไปได้อาจรวมถึงเรื่องต่อไปนี้

- การร้องขอให้มีการตรวจสอบโดยวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพิ่มเติมที่กิจการภายใน กลุ่มบางแห่ง
- การระบุและทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ ที่ ได้รับการออกแบบและนำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ
- การเพิ่มจำนวนกิจการภายในกลุ่มที่ต้องปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

ก139. ในการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมจากส่วนกลาง (เช่น การควบคุม ที่ปฏิบัติที่หน่วยงานบริการที่ใช้ร่วมกันหรือการทดสอบการควบคุมที่ใช้ร่วมกัน) ผู้สอบบัญชีของ กลุ่มกิจการอาจจำเป็นต้องสื่อสารข้อมูลเกี่ยวกับงานตรวจสอบนั้นให้แก่ผู้สอบบัญชีของกิจการ ภายในกลุ่ม ตัวอย่างเช่น เมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้รับการร้องขอให้ออกแบบและ ปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพิ่มเติมสำหรับข้อมูลทางการเงินทั้งหมดของกิจการ ภายในกลุ่มนั้น หรือออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพิ่มเติมสำหรับ ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลประเภทหนึ่งหรือหลายประเภท ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจหารือกับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับการทดสอบ การควบคุมที่ดำเนินการจากส่วนกลางเพื่อกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการ ตรวจสอบเนื้อหาสาระดังกล่าว

กระบวนการจัดทำงบการเงินรวม

วิธีปฏิบัติในการจัดทำงบการเงินรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 38)

ก140. วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม ซึ่งรวมถึงการจัดทำงบการเงิน รวมในระดับย่อย อาจรวมถึงเรื่องต่อไปนี้

- การกำหนดว่ามีการบันทึกรายการบัญชีที่จำเป็นในการจัดทำงบการเงินรวม และ
- การประเมินความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมสำหรับกระบวนการจัดทำ งบการเงินรวม และการตอบสนองอย่างเหมาะสมหากพบการควบคุมที่พิจารณาว่าไม่มี ประสิทธิภาพ

⁸⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 17

รายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่สำหรับการจัดทำงานการเงินรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 38(ข))

ก141. กระบวนการจัดทำงานการเงินรวมอาจต้องมีการปรับปรุงรายการและการจัดประเภทใหม่ของจำนวนเงินที่รายงานในงบการเงินของกลุ่มกิจการซึ่งไม่ได้ทำผ่านระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศตามปกติ และอาจไม่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันกับที่ใช้สำหรับข้อมูลทางการเงินอื่น การประเมินของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับความเหมาะสม ความครบถ้วน และความถูกต้องของรายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่ อาจรวมถึง

- การประเมินว่ารายการปรับปรุงที่สำคัญสะท้อนเหตุการณ์และรายการค้าสำหรับการปรับปรุงนั้นอย่างเหมาะสมหรือไม่
- การพิจารณาว่ากิจการหรือหน่วยธุรกิจต่าง ๆ ที่มีข้อมูลทางการเงินรวมอยู่ในงบการเงินของกลุ่มกิจการ ได้ถูกนำมารวมอย่างเหมาะสมหรือไม่
- การพิจารณาว่ารายการปรับปรุงที่มีนัยสำคัญได้รับการคำนวณ ประมวลผลและอนุมัติอย่างถูกต้องโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการและโดยผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม (แล้วแต่กรณี) หรือไม่
- การพิจารณาว่ารายการปรับปรุงที่มีนัยสำคัญมีเอกสารสนับสนุนอย่างเหมาะสมและมีการจดบันทึกรายละเอียดอย่างเพียงพอหรือไม่
- การประเมินเกี่ยวกับการกระหายอด และการตัดรายการสำหรับกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงระหว่างกัน รายการระหว่างกัน และยอดคงเหลือทางบัญชีระหว่างกัน

ข้อพิจารณาเมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 42-43)

ก142. เมื่อผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในการออกแบบหรือในการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจพิจารณาว่าการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีมีความเหมาะสม และสื่อสารเรื่องดังกล่าวแก่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ในสถานการณ์ดังกล่าว เมื่อพิจารณาว่าการออกแบบและการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มนั้นเหมาะสมหรือไม่ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจหารือกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มในเรื่องต่าง ๆ ต่อไปนี้ เช่น

- ลักษณะ ขอบเขต และวัตถุประสงค์ของงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี
- การประเมินของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับความเพียงพอของงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเพื่อวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ

ก143. ระดับที่เหมาะสมของการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจขึ้นอยู่กับสถานการณ์และโครงสร้างของกลุ่มกิจการและปัจจัยอื่น ๆ เช่น ประสบการณ์ที่ผ่านมาของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่ปฏิบัติงานในกระบวนการจัดทำงานการเงินรวม (ซึ่งรวมถึงการจัดทำงานการเงินรวมในระดับย่อย) และสถานการณ์ของงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ (เช่น ในกรณีที่ข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจไม่ได้จัดทำขึ้นตามนโยบายการบัญชีเดียวกันกับที่ใช้ในการจัดทำงานการเงินของกลุ่มกิจการ)

การประเมินการสื่อสารของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและความเพียงพอของงาน

การสื่อสารเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการสุ่มงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 45)

ก144. แม้ว่าเรื่องที่ต้องสื่อสารตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 45 จะเกี่ยวข้องกับการสุ่มงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ แต่อาจมีการสื่อสารบางเรื่องที่เหมาะสมในระหว่างการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม นอกจากเรื่องดังกล่าวในย่อหน้าที่ 32 และย่อหน้าที่ 50 เรื่องดังกล่าวอาจรวมถึง

- ข้อมูลเกี่ยวกับการละเมิดข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการละเมิดข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระที่พบ
- ข้อมูลเกี่ยวกับกรณีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับ
- ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นใหม่ ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงจากการทุจริต
- การทุจริตที่พบหรือข้อสงสัยการทุจริต หรือการกระทำที่ผิดกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารหรือพนักงานของกิจการภายในกลุ่มที่อาจมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ หรือ
- รายการที่มีนัยสำคัญและผิดปกติ

การสื่อสารเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 45(จ))

ก145. เมื่อพิจารณาควบคู่ไปกับการสื่อสารข้อบกพร่องตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 45(ข) ข้อมูลเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ได้รับการแก้ไขและที่ไม่ได้รับการแก้ไขของกิจการภายในกลุ่มทั้งหมด อาจชี้ให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการได้ทราบถึงข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่อาจเกิดขึ้นอย่างแพร่กระจาย นอกจากนี้ การพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (ที่ไม่ได้รับการแก้ไขหรือที่ได้รับการแก้ไข) ในจำนวนที่มากกว่าที่คาดไว้อาจบ่งชี้ถึงความเสี่ยงที่จะตรวจสอบไม่พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่สูงขึ้น ซึ่งอาจส่งผลให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการสรุปว่าอาจจำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมสำหรับกิจการภายในกลุ่มบางแห่ง

สิ่งที่ตรวจพบหรือข้อสรุปโดยรวมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 45(ฎ))

ก146. รูปแบบและเนื้อหาของงานที่ส่งมอบจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้รับอิทธิพลจากลักษณะและขอบเขตของงานตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้รับการร้องขอให้ปฏิบัติ นโยบายหรือวิธีการปฏิบัติงานของสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจจะบ่งชี้รูปแบบหรือข้อความที่เฉพาะเจาะจงสำหรับข้อสรุปโดยรวมจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจากการปฏิบัติงานตรวจสอบที่ทำเพื่อวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ในบางกรณีกฎหมายหรือข้อบังคับท้องถิ่นอาจจะบ่งชี้รูปแบบของข้อสรุป (เช่น ความเห็น) ที่ให้จัดทำโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

การประเมินว่าการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 46(ข))

ก147. หากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการพิจารณาว่าการสื่อสารของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไม่เพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจพิจารณาในเรื่องต่างๆ ต่อไปนี้ เช่น

- ความสามารถในการขอข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (เช่น ผ่านการหารือหรือการประชุมเพิ่มเติม)
- ความจำเป็นในการสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพิ่มเติมตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 47
- ความจำเป็นในการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 48 หรือ
- การขอกังวลที่เกี่ยวกับความรู้หรือความสามารถของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

การสอบทานเอกสารหลักฐานงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพิ่มเติม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 47)

ก148. ย่อหน้าที่ 75 ให้แนวทางปฏิบัติสำหรับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการปรับปรุงลักษณะช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าวตามข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการและเรื่องอื่นๆ (เช่น ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการที่ประเมินไว้) นอกจากนี้ การพิจารณาของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 47(ค) อาจได้รับผลกระทบจากเรื่องต่อไปนี้ที่เกี่ยวข้องกับการมีส่วนร่วมอย่างต่อเนื่องของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

- การสื่อสารจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งรวมถึงการสื่อสารที่กล่าวในย่อหน้าที่ 45 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ และ
- การสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในระหว่างการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (เช่น เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 34, 42 และ 43) หรือโดยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 31 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)

ก149. ปัจจัยอื่นๆ ที่อาจส่งผลต่อการพิจารณาของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการว่ามีความจำเป็นต้องสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพิ่มเติมในสถานการณ์ต่างๆ หรือไม่ และสอบทานอย่างน้อยเพียงใด รวมถึง

- ระดับที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วมในวิธีการประเมินความเสี่ยงและในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ

- การใช้ดุลยพินิจที่สำคัญ และสิ่งที่ตรวจพบหรือข้อสรุป ของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มในเรื่องที่มีสาระสำคัญต่อการเงินของกลุ่มกิจการ
- ความรู้และความสามารถของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีประสบการณ์สูงกว่าจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่รับผิดชอบในการสอบทานงานของสมาชิกที่มีประสบการณ์น้อยกว่า และ
- การอยู่ภายใต้นโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่ใช้ร่วมกันเกี่ยวกับการสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ สำหรับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ

เหตุการณ์ภายหลังวันที่งบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 49-50)

ก150. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจ

- ร้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบสำหรับเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินเพื่อช่วยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการระบุเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มและวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการ
- ปฏิบัติวิธีการตรวจสอบให้ครอบคลุมช่วงเวลาระหว่างวันที่ที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มสื่อสารเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินและวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการ

การประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ

ความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 51)

ก151. การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการเป็นกระบวนการที่สะสมและมีการทำซ้ำ เมื่อผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบตามแผนงานที่ได้วางไว้ หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับอาจทำให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องปรับเปลี่ยนลักษณะ ช่วงเวลา หรือขอบเขตของวิธีการตรวจสอบจากที่ได้วางแผนไว้เนื่องจากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจได้รับทราบข้อมูลที่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญจากข้อมูลที่ใช้ในการประเมินความเสี่ยง ตัวอย่างเช่น

- การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบที่กิจการภายในกลุ่มแห่งหนึ่งอาจต้องพิจารณาถึงความเกี่ยวข้องกับกิจการภายในกลุ่มแห่งอื่น ๆ หรือ
- ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจทราบถึงข้อจำกัดการเข้าถึงข้อมูลหรือบุคคลของกิจการภายในกลุ่มแห่งหนึ่ง เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อม (เช่น สงคราม เหตุการณ์ความไม่สงบ หรือการระบาดของโรค)

ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจต้องประเมินวิธีการตรวจสอบที่ได้วางแผนไว้ใหม่โดยอาศัยการพิจารณาความเสี่ยงที่ได้มีการประเมินใหม่สำหรับทั้งหมดหรือบางส่วนของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ และสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง

ก152. การประเมินตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 51 ช่วยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการพิจารณาว่ากลยุทธ์ การสอบบัญชีโดยรวมของกลุ่มกิจการและแผนการสอบบัญชีของกลุ่มกิจการที่พัฒนาขึ้นเพื่อ ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ของกลุ่มกิจการที่ประเมินไว้ยังคงมีความเหมาะสมอยู่หรือไม่ ข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบ บัญชี รหัส 330⁸⁸ ที่กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ เนื้อหาสาระสำหรับแต่ละประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มี สาระสำคัญ ไม่ว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมิน ไว้จะเป็นอย่างไร อาจเป็นประโยชน์สำหรับวัตถุประสงค์ของการประเมินนี้ในบริบทของงบการเงิน ของกลุ่มกิจการ

ก153. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจพิจารณาการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเมื่อผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการประเมินความเพียงพอและ ความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจ พิจารณาว่าเรื่องที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก17 ได้ทำให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบปฏิบัติงานอย่าง ไม่เหมาะสมในเรื่องต่อไปนี้หรือไม่

- การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เข้าถึงได้ง่ายกว่า โดยไม่ได้พิจารณาอย่างเหมาะสม เกี่ยวกับความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของหลักฐานเหล่านั้น
- การได้หลักฐานที่มีความน่าเชื่อถือน้อยกว่าที่จำเป็นในสถานการณ์นั้น หรือ
- การออกแบบและปฏิบัติงานตรวจสอบตามวิธีการตรวจสอบในลักษณะที่มีอคติเพื่อให้ ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงสนับสนุนหรือที่ไม่รวมหลักฐานอื่นที่อาจขัดแย้ง

ก154. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)⁸⁹ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบ ต้องพิจารณาว่าได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในหรือก่อนวันที่ ในรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อสนับสนุนข้อสรุปที่ได้และเพื่อออกรายงานของผู้สอบบัญชี โดย การสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบและการปรึกษาร่วมกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ตรวจสอบ ข้อมูลที่อาจเกี่ยวข้องกับการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีของกลุ่ม กิจการที่ได้รับจากงานที่ปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและ สถานการณ์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ และอาจรวมถึง

- การสื่อสารจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 45 ซึ่งรวมถึง สิ่งที่ตรวจพบหรือข้อสรุปโดยรวมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับงานที่ ปฏิบัติเพื่อวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ
- การสื่อสารอื่น ๆ จากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มตลอดการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงเรื่องที่กำหนดในย่อหน้าที่ 32 และ

⁸⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 18

⁸⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 32

- การกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว ซึ่งรวมถึงการสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพิ่มเติมโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 47 (ถ้ามี)

ก155. ในบางสถานการณ์ เพียงบันทึกสรุปภาพรวมที่อธิบายงานที่ทำและผลลัพธ์ของงานอาจให้เกณฑ์สำหรับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเพื่อสรุปว่างานที่ทำและหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มนั้นเพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ เช่น ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มได้รับการร้องขอให้ปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมบางอย่างเป็นการเฉพาะตามที่ได้รับและสื่อสารโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ

การประเมินผลกระทบต่อการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 52)

ก156. การประเมินของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจรวมถึงการพิจารณาว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ได้รับการแก้ไขและไม่ได้รับการแก้ไขที่สื่อสารจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มนั้นบ่งชี้ถึงประเด็นที่เกิดขึ้นอย่างเป็นระบบ (เช่น เกี่ยวกับรายการที่อยู่ภายใต้ต้นนโยบายการบัญชีที่ใช้ร่วมกันหรือการควบคุมที่ใช้ร่วมกัน) ที่อาจส่งผลกระทบต่อกิจการภายในกลุ่มแห่งอื่นหรือไม่

รายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 53)

ก157. แม้ว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจปฏิบัติงานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มเพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบกลุ่มกิจการและจึงรับผิดชอบต่อสิ่งที่ตรวจพบหรือข้อสรุปโดยรวมที่ตนจัดทำ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการหรือสำนักงานของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการยังคงต้องรับผิดชอบต่อการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบกลุ่มกิจการ

ก158. ในกรณีที่มีการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบกลุ่มกิจการแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มแห่งหนึ่งหรือหลายแห่ง วรรค “เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข” หรือ “เกณฑ์ในการไม่แสดงความเห็น” ในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการจะอธิบายถึงเหตุผลที่ไม่สามารถหาหลักฐานดังกล่าวได้⁹⁰ ในบางสถานการณ์ การอ้างอิงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มอาจมีความจำเป็นเพื่อให้อธิบายอย่างเพียงพอเกี่ยวกับเหตุผลของการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น เมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มไม่สามารถปฏิบัติงานหรือปฏิบัติงานให้สำเร็จลุล่วงตามที่ได้รับร้องขอเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มเนื่องจากมีสถานการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม

⁹⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 20 และ 24

การสื่อสารกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ

การสื่อสารกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 54-56)

ก159. การตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจมีความซับซ้อนเนื่องจากจำนวนและลักษณะของกิจการและหน่วยธุรกิจที่ประกอบกันเป็นกลุ่มกิจการ นอกจากนี้ ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ก7 ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจกำหนดว่ากิจการหรือหน่วยธุรกิจบางแห่งควรนำมาพิจารณารวมกันเป็นกิจการภายในกลุ่มเดียวกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ดังนั้น การปรึกษาหารือกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับภาพรวมของขอบเขตและช่วงเวลาที่วางแผนไว้ อาจช่วยในการประสานงานเกี่ยวกับงานที่ปฏิบัติที่กิจการภายในกลุ่ม (ซึ่งรวมถึงในกรณีที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีส่วนร่วม) และอาจช่วยในการระบุผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม (ดูย่อหน้าที่ ก24)

ก160. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240⁹¹ ให้ข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการสื่อสารกับผู้บริหารในเรื่องการทุจริต และผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (ในกรณีที่ผู้บริหารมีส่วนเกี่ยวข้องในการทุจริต)

ก161. ผู้บริหารของกลุ่มกิจการอาจต้องรักษาความลับของข้อมูลสำคัญที่มีความอ่อนไหวบางเรื่อง ตัวอย่างของเรื่องนี้อาจมีนัยสำคัญต่อการเงินของกิจการภายในกลุ่มซึ่งผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มอาจไม่ทราบ มีดังต่อไปนี้

- คดีความที่อาจเกิดขึ้น
- แผนการยกเลิกสินทรัพย์ดำเนินงานที่มีสาระสำคัญ
- เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน
- ข้อตกลงทางกฎหมายที่มีนัยสำคัญ

ก162. ผู้บริหารของกลุ่มกิจการอาจแจ้งให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการทราบเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่าไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกิดขึ้นในกิจการหรือหน่วยธุรกิจภายในกลุ่มกิจการ ย่อหน้าที่ ก87 ให้แนวทางปฏิบัติสำหรับผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการในสถานการณ์เหล่านี้

การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 57)

ก163. เรื่องที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ อาจรวมถึงเรื่องที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มแจ้งให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการทราบและผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการตัดสินใจว่ามีนัยสำคัญต่อความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการอาจเกิดขึ้นหลายครั้งระหว่างการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น อาจแจ้งเรื่องดังกล่าวถึงในย่อหน้าที่ 57(ก) หลังจากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการได้กำหนดงานที่จะปฏิบัติสำหรับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มแล้ว ในทางกลับกัน อาจแจ้งเรื่องดังกล่าวถึงในย่อหน้าที่ 57(ข) เมื่อสิ้นสุดการตรวจสอบ และอาจแจ้งเรื่องดังกล่าวถึงในย่อหน้าที่ 57(ค)-(ง) เมื่อเรื่องนั้นเกิดขึ้น

⁹¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 41-43

ก164. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง)⁹² กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับภาพรวมของขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้ สำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ การสื่อสารนี้ช่วยให้ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเข้าใจเกี่ยวกับการกำหนดของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับกิจการภายในกลุ่มที่จะมีการปฏิบัติงานตรวจสอบ (ซึ่งรวมถึงการพิจารณารวมกิจการหรือหน่วยธุรกิจบางแห่งในกลุ่มกิจการเข้าด้วยกันเป็นกิจการภายในกลุ่มเดียวกัน) และการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่ได้วางแผนไว้ นอกจากนี้ การสื่อสารนี้ยังช่วยทำให้เกิดความเข้าใจร่วมกันและการปรึกษาหารือเกี่ยวกับกลุ่มกิจการและสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ (ดูย่อหน้าที่ 30) รวมทั้งเรื่องต่างๆ ที่ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลอาจขอให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการปฏิบัติงานตรวจสอบเพิ่มเติม (ถ้ามี)

การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่พบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 58)

ก165. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการรับผิดชอบในการพิจารณาจากงานตรวจสอบที่ได้ปฏิบัติว่าข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่พบข้อหนึ่งหรือหลายข้อ (ไม่ว่าจะพิจารณาในแต่ละข้อหรือหลายข้อรวมกัน) ถือเป็นข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญหรือไม่⁹³ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจร้องขอข้อมูลจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มว่าข้อบกพร่องข้อหนึ่งหรือหลายข้อรวมกันที่พบที่กิจการภายในกลุ่มนั้นเป็นข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญหรือไม่

เอกสารหลักฐาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 59)

ก166. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ มีข้อกำหนดด้านการจัดทำเอกสารหลักฐานเฉพาะเจาะจงที่มีจุดประสงค์เพื่ออธิบายการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 ไปใช้ในสถานการณ์เฉพาะของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ เหล่านั้น ภาคผนวกของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 แสดงรายชื่อมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่มีข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติที่เฉพาะเจาะจงสำหรับการจัดทำเอกสารหลักฐาน

ก167. เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบสำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการสนับสนุนการประเมินของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 51 เกี่ยวกับการได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบกลุ่มกิจการ ดูย่อหน้าที่ ก154 เพิ่มเติม

ก168. เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบสำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการประกอบด้วย

- เอกสารหลักฐานในแฟ้มงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ และ
- เอกสารหลักฐานที่แยกต่างหากในแฟ้มงานตรวจสอบต่างๆ ของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มซึ่งเกี่ยวกับงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่ปฏิบัติเพื่อวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (นั่นคือ เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม)

⁹² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 15

⁹³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 ย่อหน้าที่ 8

ก169. การรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้ายและการเก็บรักษาเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ สำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการอยู่ภายใต้นโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการตามที่กล่าวในมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1⁹⁴ ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจให้คำสั่งการปฏิบัติงานที่เฉพาะเจาะจงแก่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับการรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบและการเก็บรักษาเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่ทำเพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบกลุ่มกิจการ

เกณฑ์ที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการใช้ในการกำหนดกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 59(ข))

ก170. เกณฑ์ที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการใช้ในการกำหนดกิจการภายในกลุ่มอาจดัดแปลงได้ในหลายรูปแบบ ซึ่งรวมถึงการจัดทำเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 22, 33 และ 57(ก) ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ เป็นต้น

เกณฑ์ที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการใช้ในการกำหนดว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีความรู้และความสามารถที่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 59(ง))

ก171. มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1⁹⁵ ให้แนวทางปฏิบัติในเรื่องที่นโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานอาจใช้จัดการเกี่ยวกับความรู้และความสามารถของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบนโยบายหรือวิธีปฏิบัติดังกล่าวอาจอธิบายหรือให้แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับวิธีการจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการกำหนดความรู้และความสามารถของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ตัวอย่างเช่น การยืนยันที่ได้รับจากผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 24 อาจรวมถึงข้อมูลเกี่ยวกับประสบการณ์ในอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจขอคำยืนยันด้วยว่าผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มมีเวลาเพียงพอในการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบที่ได้รับมอบหมาย

การจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ 59(ฉ))

ก172. ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 75 แนวทางในกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแลและการสอบทานงานในการตรวจสอบกลุ่มกิจการจะถูกปรับโดยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการตามข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของงานตรวจสอบ และโดยทั่วไปจะรวมถึงการปฏิบัติตามนโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและการตอบสนองที่เฉพาะเจาะจงสำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ นโยบายหรือวิธีปฏิบัติดังกล่าวอาจอธิบายหรือให้แนวทางปฏิบัติสำหรับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ และการสอบทานงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบดังกล่าวไว้ด้วย

⁹⁴ มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 31(ฉ) และ ก83-ก85

⁹⁵ มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ ก96

ก173. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300⁹⁶ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องพัฒนาแผนการสอบบัญชีที่มีการอธิบายเกี่ยวกับลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตที่ได้วางแผนไว้ของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ และการสอบทานงานของสมาชิกเหล่านั้น เมื่อผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเข้ามามีส่วนเกี่ยวข้อง ขอบเขตของคำอธิบายดังกล่าว มักจะแตกต่างกันไปตามกิจการภายในกลุ่ม โดยตระหนักว่าลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว อาจได้รับอิทธิพลจากเรื่องที่เกี่ยวข้องไว้ในย่อหน้าที่ ก51

ก174. การจัดทำเอกสารหลักฐานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว อาจรวมถึงเรื่องต่อไปนี้

- การสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่เป็นไปตามข้อกำหนด ซึ่งรวมถึงชุดคำสั่งการปฏิบัติงานที่ออกและการยืนยันอื่น ๆ ที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
- เหตุผลในการเลือกเขียนสถานที่ตั้งของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้เข้าร่วมประชุม และลักษณะของเรื่องที่ปรึกษาหารือ
- เรื่องที่ปรึกษาหารือในการประชุมกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มหรือผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่ม
- เหตุผลของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการเลือกเพื่อสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
- การเปลี่ยนแปลงในลักษณะและขอบเขตที่วางแผนไว้เกี่ยวกับการมีส่วนร่วมในงานที่ทำ โดยผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และเหตุผลของการเปลี่ยนแปลง (เช่น การมอบหมายให้สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีประสบการณ์สูงในการตรวจสอบในเรื่องที่มีความซับซ้อนหรือที่ต้องใช้ความคิดเห็นส่วนบุคคลมากกว่าที่คาดการณ์ไว้ในตอนแรก)

ก175. ย่อหน้าที่ 47 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต้องพิจารณาว่ามีความจำเป็นในการสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเพิ่มเติมหรือไม่ และอย่างน้อยเพียงใด ย่อหน้าที่ ก148-ก149 ให้แนวทางปฏิบัติสำหรับผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการพิจารณาดังกล่าว

ก176. เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มโดยปกติไม่จำเป็นต้องทำซ้ำในแฟ้มงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจตัดสินใจสรุป ทำซ้ำ หรือเก็บรักษาสำเนาเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มบางอย่างในแฟ้มงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเพื่อ

⁹⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 ย่อหน้าที่ 9

เสริมคำอธิบายในเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะจากการสื่อสารของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งรวมถึงเรื่องที่ต้องสื่อสารตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างของเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มดังกล่าวอาจรวมถึง

- การรวบรวมรายการหรือการสรุปของการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มและข้อสรุปที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเกี่ยวกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ
- เรื่องที่อาจต้องสื่อสารกับผู้มีส่วนที่กำกับดูแลของกลุ่มกิจการ หรือ
- เรื่องที่อาจกำหนดให้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการ

ก177. เมื่อมีกฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดไว้ เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มบางอย่างอาจต้องรวมไว้ในแฟ้มงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ เช่น เพื่อตอบสนองต่อคำร้องขอจากหน่วยงานที่มีอำนาจกำกับดูแลที่จะสอบทานเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับงานที่ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติ

ก178. นโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่กำหนดขึ้นตามระบบการบริหารคุณภาพของสำนักงาน หรือทรัพยากรที่สำนักงานหรือเครือข่ายจัดหาให้ อาจช่วยผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในการจัดทำเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว ตัวอย่างเช่น เครื่องมือที่ใช้ในการสอบบัญชีแบบอิเล็กทรอนิกส์อาจนำมาใช้เพื่ออำนวยความสะดวกในการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการและผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม นอกจากนี้เครื่องมือที่ใช้ในการสอบบัญชีแบบอิเล็กทรอนิกส์อาจนำไปใช้ในการจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงการให้ข้อมูลเกี่ยวกับผู้สอบทานและวันที่ รวมทั้งขอบเขตของการสอบทาน

ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเมื่อมีการจำกัดการเข้าถึงเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 59)

ก179. เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบสำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจมีความซับซ้อนหรือความท้าทายมากขึ้นในบางสถานการณ์ ตัวอย่างเช่น เมื่อกฎหมายหรือข้อบังคับจำกัดไม่ให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มให้นำเอกสารหลักฐานออกนอกประเทศนั้น หรือเมื่อสงครามเหตุการณ์ความไม่สงบ หรือการระบาดของโรค จำกัดการเข้าถึงเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มที่เกี่ยวข้อง

ก180. ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจสามารถจัดการกับข้อจำกัดดังกล่าวได้ด้วยวิธีการต่างๆ เช่น

- การเยือนสถานที่ของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม หรือการประชุมกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มในสถานที่อื่นที่ไม่ใช่สถานที่ตั้งของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม เพื่อสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม
- การสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้องจากระยะไกลผ่านการใช้เทคโนโลยี หากกฎหมายหรือข้อบังคับไม่ได้ห้ามไว้

- การร้องขอให้ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มจัดทำและส่งบันทึกข้อความที่ครอบคลุมข้อมูลที่เกี่ยวข้องและจัดให้มีการพูดคุยกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม (หากจำเป็น) เพื่อปรึกษาหารือเกี่ยวกับเนื้อหาของบันทึกข้อความนั้น หรือ
- การพูดคุยกับผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบที่ได้ปฏิบัติหลักฐานที่ได้รับ และข้อสรุปที่ได้ของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม

การพิจารณาว่าการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งหรือมากกว่า ตามที่อธิบายข้างต้นนั้น อาจเพียงพอที่จะจัดการกับข้อจำกัดต่าง ๆ หรือไม่นั้นเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการนั้น ๆ

- ก181. ต่อให้มีการจำกัดการเข้าถึงเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม เอกสารหลักฐานงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการก็ยังจำเป็นต้องเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับต่าง ๆ ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดในการจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม และการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว แนวทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ ก148-ก149 อาจช่วยในการกำหนดขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการจะสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มในสถานการณ์เหล่านี้ ย่อหน้าที่ ก176 และ ก177 ให้ตัวอย่างของสถานการณ์ที่อาจรวมเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มบางอย่างไว้ในแฟ้มงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ
- ก182. หากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่สามารถจัดการกับข้อจำกัดในการเข้าถึงเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจต้องพิจารณาว่ามีการถูกจำกัดขอบเขต ซึ่งผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการอาจต้องแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปต่อบการเงินของกลุ่มกิจการหรือไม่ (ดูย่อหน้าที่ ก45)

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรณีที่ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบกลุ่มกิจการ

เพื่อวัตถุประสงค์ของตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีนี้ สมมติสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- การตรวจสอบงบการเงินรวมฉบับสมบูรณ์ของกิจการที่ไม่ใช่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์โดยใช้แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร การตรวจสอบเป็นการตรวจสอบกลุ่มกิจการที่มีบริษัทย่อย (นั่นคือถือปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง))
- งบการเงินรวมจัดทำโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (แม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป)
- ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายสำหรับความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินรวมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับกิจการภายในกลุ่มที่บันทึกโดยวิธีส่วนได้เสีย (รับรู้เป็นจำนวน 15 ล้านบาทในงบแสดงฐานะการเงิน โดยมียอดสินทรัพย์รวม 60 ล้านบาท) เนื่องจากผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการไม่สามารถเข้าถึงบันทึกทางบัญชี ผู้บริหาร หรือผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มดังกล่าวได้
- ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการได้อ่านงบการเงินของกิจการภายในกลุ่มดังกล่าว ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 ที่ตรวจสอบแล้ว ซึ่งรวมถึงรายงานของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง และพิจารณาข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องของกิจการภายในกลุ่มที่ผู้บริหารของกลุ่มกิจการมีอยู่
- ในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผลกระทบต่องบการเงินของกลุ่มกิจการจากการไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ นั้นมีสาระสำคัญแต่ไม่แผ่กระจาย¹
- ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีสรุปว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับ

¹ หากในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผลกระทบต่องบการเงินของกลุ่มกิจการจากการไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอมีสาระสำคัญและแผ่กระจาย ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการจะไม่สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)

ความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)

- ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและตัดสินใจที่จะไม่สื่อสารเรื่องดังกล่าวตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701²
- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นทั้งหมดก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขต่อการเงินรวมมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่นเหล่านั้นด้วย
- ผู้รับผิดชอบในการกำกับดูแลการเงินรวมไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำการเงินรวม
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงินรวม ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอื่นในการรายงานตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท กขค จำกัด [หรือระบุผู้รับรายงานอื่นที่เหมาะสม]

รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม³

ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินรวมของบริษัท กขค จำกัด และบริษัทย่อย (กลุ่มบริษัท) ซึ่งประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นรวมและงบกระแสเงินสดรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงินรวม รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า ยกเว้นผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นของเรื่องที่กำลังกล่าวไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข งบการเงินรวมข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินรวมของบริษัท กขค จำกัด และบริษัทย่อย ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และผลการดำเนินงานรวมและกระแสเงินสดรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

เกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

เงินลงทุนของบริษัท กขค จำกัด ในบริษัท จจจ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทร่วมในต่างประเทศที่ได้มาในระหว่างปี และบันทึกโดยวิธีส่วนได้เสียมีจำนวน 15 ล้านบาทในงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และส่วนแบ่งกำไรของบริษัท กขค จำกัด ในกำไรสุทธิของบริษัท จจจ จำกัด จำนวน 1 ล้านบาท ได้รวมอยู่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน ข้าพเจ้าไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัท จจจ จำกัด

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

³ ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X1 และส่วนแบ่งของบริษัท กชค จำกัด ในกำไรสุทธิของบริษัท จงจ จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน เนื่องจากข้าพเจ้าไม่ได้รับอนุญาตให้เข้าถึงข้อมูลทางการเงิน ผู้บริหารและผู้สอบบัญชีของบริษัท จงจ จำกัด ดังนั้น ข้าพเจ้าจึงไม่สามารถระบุได้ว่ามีรายการปรับปรุงที่จำเป็นหรือไม่ ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในวรรค ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินรวมในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากกลุ่มบริษัทตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี) ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินรวม และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของข้าพเจ้า

ข้อมูลอื่น (หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม เช่น “ข้อมูลอื่นนอกเหนือไปจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี”)

(นำเสนอตามข้อกำหนดในการรายงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)⁴ – ดูตัวอย่างที่ 6 ในภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) ย่อหน้าสุดท้ายของวรรคข้อมูลอื่นในตัวอย่างที่ 6 ควรมีการปรับเปลี่ยนเพื่ออธิบายถึงเรื่องที่ทำให้เกิดการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขซึ่งมีผลกระทบต่อข้อมูลอื่นด้วย)

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการต้องการเงินรวม⁵

(นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)⁶ – ดูตัวอย่างที่ 2 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง))

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม

(นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ดูตัวอย่างที่ 2 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) โดยไม่รวมสองย่อหน้าสุดท้ายซึ่งถือปฏิบัติสำหรับการตรวจสอบกิจการที่เป็นกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้น)

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

(นำเสนอตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) – ดูตัวอย่างที่ 2 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง))

⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น”

⁵ ในตัวอย่างของรายงานของผู้สอบบัญชีนี้นี้ คำว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจจำเป็นต้องถูกแทนที่ด้วยคำอื่นที่มีความเหมาะสมในบริบทของแม่บททางกฎหมายในแต่ละประเทศ

⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต้องการเงิน”

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

การทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ

1. ภาคผนวกนี้แสดงตัวอย่างของเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในที่อาจเป็นประโยชน์ในการทำความเข้าใจกับระบบการควบคุมภายในในบริบทของสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ และขยายความวิธีการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)⁷ ให้ใช้ในการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ ตัวอย่างต่างๆ อาจไม่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบกลุ่มกิจการทุกงาน และอาจไม่ครบถ้วนสมบูรณ์

สภาพแวดล้อมการควบคุม

2. ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการต่อสภาพแวดล้อมการควบคุม อาจรวมถึงเรื่องดังต่อไปนี้
 - โครงสร้างของหน้าที่งานที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลและการบริหารทั้งกลุ่มกิจการ รวมทั้งความรับผิดชอบของผู้บริหารของกลุ่มกิจการในการกำกับดูแล ซึ่งรวมถึงการจัดการเกี่ยวกับการมอบหมายอำนาจและความรับผิดชอบให้แก่ผู้บริหารของกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการ
 - วิธีการจัดโครงสร้างและบริหารจัดการการกำกับดูแลและระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการโดยผู้หน้าที่กำกับดูแล
 - วิธีการสื่อสารและส่งเสริมในทางปฏิบัติเกี่ยวกับมาตรฐานทางจริยธรรมและมาตรฐานของพฤติกรรมทั่วทั้งกลุ่มกิจการ (เช่น โครงการที่ใช้ทั่วทั้งกลุ่มกิจการ เช่น โครงการจรรยาบรรณและการป้องกันการทุจริต)
 - ความสม่ำเสมอของนโยบายและวิธีปฏิบัติทั่วทั้งกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงคู่มือการปฏิบัติงานสำหรับการรายงานทางการเงินของกลุ่มกิจการ

กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกลุ่มกิจการ

3. ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกลุ่มกิจการอาจรวมถึงเรื่องต่างๆ เช่น กระบวนการประเมินความเสี่ยงโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการ ซึ่งได้แก่ กระบวนการในการระบุ วิเคราะห์ และบริหารความเสี่ยงทางธุรกิจ (ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงจากการทุจริต) ที่อาจก่อให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ นอกจากนี้ อาจรวมถึงความเข้าใจในความซับซ้อนของกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกลุ่มกิจการ และการมีส่วนร่วมของกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกระบวนการดังกล่าว

⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ภาคผนวก 3

กระบวนการของกลุ่มกิจการในการติดตามผลระบบการควบคุมภายใน

4. ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับกระบวนการของกลุ่มกิจการในการติดตามผลระบบการควบคุมภายในอาจรวมถึงเรื่องต่างๆ เช่น การติดตามผลของการควบคุมต่างๆ (รวมถึงวิธีการติดตามผลการควบคุมทั่วทั้งกลุ่มกิจการ และกิจกรรมของหน่วยงานตรวจสอบภายในทั่วทั้งกลุ่มกิจการ (ถ้ามี)) ซึ่งรวมถึงลักษณะ ความรับผิดชอบ และกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการติดตามผลการควบคุมที่กิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง)⁸ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องประเมินขอบเขตที่สถานะภายในองค์กรของหน่วยงานตรวจสอบภายใน รวมทั้งนโยบายและวิธีการที่เกี่ยวข้องสนับสนุนความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ระดับความรู้ความสามารถของหน่วยงานตรวจสอบภายใน และการใช้วิธีการที่เป็นระบบและเป็นระเบียบแบบแผน ซึ่งรวมถึงการควบคุมคุณภาพในหน่วยงานตรวจสอบภายใน

ระบบสารสนเทศและการสื่อสาร

5. ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในระบบสารสนเทศและการสื่อสารของกลุ่มกิจการอาจรวมถึงเรื่องดังต่อไปนี้
- ขอบเขตของการรวมศูนย์สำหรับสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกลุ่มกิจการ รวมทั้งการใช้งานร่วมกันของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ กระบวนการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ และโครงสร้างพื้นฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ
 - การติดตามโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับการปฏิบัติงานและผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการ (ซึ่งรวมถึงงานด้านการรายงานที่ทำเป็นประจำ) ซึ่งช่วยให้ผู้บริหารของกลุ่มกิจการสามารถติดตามผลการปฏิบัติงานเปรียบเทียบกับงบประมาณและสามารถดำเนินการต่อตามความเหมาะสม
 - การติดตาม การควบคุม การกระหายอด และการตัดรายการ สำหรับกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างกันภายในกลุ่มกิจการ รายการระหว่างกันภายในกลุ่มกิจการ และยอดคงเหลือทางบัญชีระหว่างกันภายในกลุ่มกิจการ ที่ระดับกลุ่มกิจการ
 - กระบวนการสำหรับการติดตามความทันเวลาของข้อมูลทางการเงินที่ได้รับจากกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการ และการประเมินความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูลดังกล่าว

กระบวนการจัดทำงบการเงินรวม

6. ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม อาจรวมถึงเรื่องดังต่อไปนี้
- เรื่องที่เกี่ยวข้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- ขอบเขตที่ผู้บริหารของกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการมีความเข้าใจเกี่ยวกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) “การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน” ย่อหน้าที่ 15

- กระบวนการสำหรับกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการในการระบุและบันทึกบัญชีตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- กระบวนการในการระบุส่วนงานที่สามารถรายงานได้สำหรับการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- กระบวนการในการระบุความสัมพันธ์ของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันและรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเพื่อการรายงานตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- นโยบายการบัญชีที่ใช้ในงบการเงินของกลุ่มกิจการ การเปลี่ยนแปลงจากนโยบายปีก่อนและการเปลี่ยนแปลงอันเป็นผลจากมาตรฐานที่กำหนดขึ้นมาใหม่หรือที่ปรับเปลี่ยนภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- วิธีปฏิบัติในการจัดการกับกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการที่มีวันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงานแตกต่างจากวันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงานของกลุ่มกิจการ

เรื่องที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม

- กระบวนการของผู้บริหารของกลุ่มกิจการในการได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่ใช้โดยกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการ และ ในกรณีที่เหมาะสม กระบวนการที่ทำให้แน่ใจว่าได้ใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันในการจัดทำข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการ และให้มั่นใจว่าความแตกต่างในนโยบายการบัญชีถูกระบุและปรับปรุงเมื่อจำเป็นตามเงื่อนไขของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง นโยบายการบัญชีเดียวกันหมายถึง หลักการเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎ และวิธีปฏิบัติที่ใช้โดยกลุ่มกิจการ ซึ่งกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการใช้เพื่อการรายงานรายการที่คล้ายคลึงกันอย่างสม่ำเสมอ โดยอาศัยเกณฑ์ตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง นโยบายเหล่านี้โดยปกติอธิบายไว้ในคู่มือวิธีการรายงานทางการเงินและชุดข้อมูลที่ต้องรายงานที่กำหนดโดยผู้บริหารของกลุ่มกิจการ
- กระบวนการของผู้บริหารของกลุ่มกิจการเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นว่ามีการรายงานทางการเงินโดยกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการอย่างครบถ้วน ถูกต้อง และในเวลาที่เหมาะสมสำหรับการจัดทำงบการเงินรวม
- กระบวนการในการแปลงค่าข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการที่อยู่ต่างประเทศให้เป็นสกุลเงินของงบการเงินของกลุ่มกิจการ
- วิธีการจัดสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกลุ่มกิจการเพื่อการจัดทำงบการเงินรวม และนโยบายที่กำหนดทางเดินของข้อมูลในกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม ซึ่งรวมถึงระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง
- กระบวนการของผู้บริหารของกลุ่มกิจการเพื่อให้ได้รับข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน

เรื่องที่เกี่ยวข้องกับรายการปรับปรุงและการจัดประเภทรายการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม

- กระบวนการสำหรับการบันทึกที่รายการปรับปรุงเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ซึ่งรวมถึงการจัดทำ การอนุมัติ และการประมวลผลรายการบัญชีที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งประสบการณ์ของบุคลากรที่รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินรวม
- รายการปรับปรุงที่จำเป็นเพื่อจัดทำงบการเงินรวมให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- เหตุผลทางธุรกิจสำหรับเหตุการณ์และรายการซึ่งทำให้เกิดรายการปรับปรุงในงบการเงินรวม
- ความถี่ ลักษณะ และขนาดของรายการระหว่างกิจการหรือหน่วยธุรกิจต่าง ๆ ในกลุ่มกิจการ
- วิธีการในการติดตาม ควบคุม กระทบยอด และตัดรายการ สำหรับกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างกันภายในกลุ่มกิจการ รายการระหว่างกันภายในกลุ่มกิจการ และยอดคงเหลือทางบัญชีระหว่างกันภายในกลุ่มกิจการ
- ขั้นตอนในการได้มาของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ได้มา วิธีการตัดจำหน่าย ค่าความนิยม (ถ้ามี) และการทดสอบการต่อค้าของค่าความนิยม ตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- การตกลงกับผู้ถือหุ้นหลักหรือส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมเกี่ยวกับผลขาดทุนที่เกิดขึ้นของกิจการและหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการ (เช่น ภาระผูกพันของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในการชดเชยผลขาดทุนดังกล่าว)

กิจกรรมการควบคุม

7. ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมอาจรวมถึงเรื่องดังต่อไปนี้
 - การใช้ร่วมกันของการควบคุมการประมวลผลข้อมูลและการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศสำหรับกลุ่มกิจการทั้งหมดหรือบางส่วน
 - ขอบเขตของการใช้ร่วมกันของการออกแบบการควบคุมสำหรับกลุ่มกิจการทั้งหมดหรือบางส่วนซึ่งตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้
 - ขอบเขตที่การควบคุมที่ออกแบบเพื่อใช้ร่วมกันได้ถูกนำไปปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอสำหรับกลุ่มกิจการทั้งหมดหรือบางส่วน

ตัวอย่างเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ

ตารางด้านล่างได้แสดงตัวอย่างของเหตุการณ์ (ซึ่งรวมถึงรายการค้า) และเงื่อนไขที่อาจชี้ให้เห็นว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการ (ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด) ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม ตัวอย่างที่จัดประเภทตามปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องเหล่านั้นครอบคลุมเหตุการณ์และเงื่อนไข หลากหลายประเภท อย่างไรก็ตาม ไม่ใช่ทุกเหตุการณ์และทุกเงื่อนไขจะเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการทุกงาน และตัวอย่างเหล่านั้นไม่ได้ครอบคลุมครบถ้วนทุกกรณี เหตุการณ์และเงื่อนไขในตัวอย่างถูกจัดกลุ่มตามปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องที่อาจมีผลกระทบมากที่สุด สถานการณ์นั้นๆ ประเด็นสำคัญคือ เนื่องจากความสัมพันธ์ระหว่างกันของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องแต่ละปัจจัย เหตุการณ์และเงื่อนไขในตัวอย่างอาจขึ้นอยู่กับหรือได้รับผลกระทบจากปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่นในระดับที่แตกต่างกันไป ทั้งนี้ ขอให้พิจารณาภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ควบคู่ไปด้วย

ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง	ตัวอย่างเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกลุ่มกิจการในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้
ความซับซ้อน	<ul style="list-style-type: none"> • การมีรายการค้าที่ซับซ้อนที่บันทึกในกิจการหรือหน่วยธุรกิจมากกว่าหนึ่งกิจการหรือหนึ่งหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการ • การใช้นโยบายการบัญชีของกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการที่แตกต่างจากนโยบายการบัญชีที่ใช้กับงบการเงินของกลุ่มกิจการ • การวัดมูลค่าทางบัญชีหรือการเปิดเผยข้อมูลที่อาศัยกระบวนการที่ซับซ้อนของกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการ เช่น การบัญชีสำหรับเครื่องมือทางการเงินที่มีความซับซ้อน • การดำเนินงานที่อยู่ใต้ข้อบังคับที่ซับซ้อนในหลายประเทศ หรือกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการที่ประกอบธุรกิจหลายอุตสาหกรรมที่อยู่ใต้ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องที่แตกต่างกัน
การใช้ข้อคิดเห็นส่วนบุคคล	<ul style="list-style-type: none"> • การใช้ดุลยพินิจว่ากิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการใดที่ต้องรวมข้อมูลทางการเงินในงบการเงินของกลุ่มกิจการตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น การพิจารณาว่ามีกิจการเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะหรือกิจการที่ไม่ประกอบธุรกิจแต่ยังคงอยู่เนื่องจากภาวะหรือสัญญาบางประการหรือไม่ และต้องรวมอยู่ในงบการเงินของกลุ่มกิจการหรือไม่

	<ul style="list-style-type: none"> การใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับการใช้ข้อกำหนดตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอย่างถูกต้องโดยกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการ
การเปลี่ยนแปลง	<ul style="list-style-type: none"> การเพิ่มขึ้นของกิจการ การจำหน่ายกิจการ หรือการปรับโครงสร้างองค์กร ซึ่งเกิดขึ้นบ่อยครั้ง
ความไม่แน่นอน	<ul style="list-style-type: none"> กิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการที่ดำเนินงานในต่างประเทศซึ่งอาจมีความเสี่ยงจากปัจจัยต่างๆ เช่น การแทรกแซงจากรัฐบาลในเรื่องต่างๆ ซึ่งไม่ได้คาดการณ์ไว้ (เช่น นโยบายการค้าและนโยบายการคลัง รวมทั้งข้อจำกัดในการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศและการจ่ายเงินปันผลออกนอกประเทศ) และความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ
โอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่น トラบแท่ที่มีผลต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง	<ul style="list-style-type: none"> ความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ผิดปกติ กิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการที่มีวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแตกต่างกัน ซึ่งอาจถูกใช้เพื่อตกแต่งรายการโดยการปรับเปลี่ยนช่วงเวลาในการบันทึกรายการ ประสบการณ์เกี่ยวกับการพบรายการปรับปรุงเพื่อจัดทำงบการเงินรวมที่ไม่ครบถ้วนหรือไม่ได้รับการอนุมัติ การวางแผนภาษีที่มักอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายภายในกลุ่มกิจการ หรือรายการค้าที่เป็นเงินสดจำนวนมากกับกิจการที่ตั้งในประเทศปลอดภาษี ประสบการณ์เกี่ยวกับการพบยอดคงเหลือทางบัญชีระหว่างกันที่ไม่ตรงกันหรือไม่สามารถกระทบยอดกันได้ในงบการเงินรวม การโอนเงินจำนวนมากหรือผิดปกติภายในกลุ่มกิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการโอนให้กับกิจการหรือหน่วยธุรกิจที่จัดตั้งขึ้นใหม่ที่ดำเนินงานในที่ตั้งที่มีความเสี่ยงในการทุจริตที่สูงหรือมีนัยสำคัญ

ข้อบ่งชี้ว่าสภาพแวดล้อมการควบคุม กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกลุ่มกิจการ หรือกระบวนการของกลุ่มกิจการในการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ของกลุ่มกิจการ (เมื่อพิจารณาถึงลักษณะและความซับซ้อนของกลุ่มกิจการ) และไม่เป็นพื้นฐานที่เหมาะสมสำหรับองค์ประกอบอื่นๆ ของระบบการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ รวมถึง

- โครงสร้างการกำกับดูแลกิจการที่ไม่ดี ซึ่งรวมถึงกระบวนการตัดสินใจที่ไม่โปร่งใส
- การควบคุมที่ขาดไปหรือไม่มีประสิทธิผลในกระบวนการรายงานทางการเงินของกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงข้อมูลในการบริหารจัดการของกลุ่มกิจการที่ไม่เพียงพอในการติดตามการปฏิบัติงานและผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการหรือหน่วยธุรกิจในกลุ่มกิจการ