



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701

การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ  
ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ร่างมาตรฐานการสอบบัญชี

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701

### การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559)

#### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
<b>คำนำ</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1-5
วันที่ถือปฏิบัติ	6
วัตถุประสงค์	7
คำจำกัดความ	8
<b>ข้อกำหนด</b>	
การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	9-10
การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	11-16
การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล	17
เอกสารหลักฐาน	18
<b>การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	ก1-ก8
การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	ก9-ก30
การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	ก31-ก59
การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล	ก60-ก63
เอกสารหลักฐาน	ก64

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ควรอ่านร่วมกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับยอมรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี และให้ความสำคัญกับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาเรื่องที่จะสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี รวมถึงรูปแบบและเนื้อหาของการสื่อสารดังกล่าว
2. วัตถุประสงค์ของการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเพื่อส่งเสริมคุณค่าของการสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีโดยให้ข้อมูลการปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีความโปร่งใสมากขึ้น การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นการให้ข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจเรื่องเหล่านั้น ซึ่งเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบันตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอาจช่วยผู้ใช้งบการเงินในการทำความเข้าใจกิจการและเรื่องที่เกี่ยวข้องกับดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหารในงบการเงินที่ตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก4)
3. การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี อาจให้หลักเกณฑ์กับผู้ใช้งบการเงินในการติดต่อกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมากขึ้นเกี่ยวกับเรื่องบางเรื่องของกิจการ งบการเงินที่ตรวจสอบหรือการปฏิบัติงานสอบบัญชี
4. การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี อยู่ในบริบทของผู้สอบบัญชีที่กำลังแสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวม การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีไม่ใช่
  - (ก) การทดแทนการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกำหนดให้ผู้บริหารต้องเปิดเผยหรือนำเสนอโดยถูกต้องตามที่ควร
  - (ข) การทดแทนการที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปตามสถานการณ์ที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานตรวจสอบซึ่งกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)<sup>1</sup>
  - (ค) การทดแทนการรายงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)<sup>2</sup> เมื่อมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถของกิจการในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง หรือ
  - (ง) ความเห็นที่แยกต่างหากของแต่ละเรื่อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก5-ก8)

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง” ย่อหน้าที่ 22-23

5. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ใช้กับการตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปของบริษัทจดทะเบียนและในสถานการณ์เมื่อผู้สอบบัญชีตัดสินใจที่จะสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ใช้เมื่อผู้สอบบัญชีถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี<sup>3</sup> อย่างไรก็ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ห้ามผู้สอบบัญชีในการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน เว้นแต่การรายงานถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ<sup>4</sup>

### วันถือปฏิบัติ

6. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559

### วัตถุประสงค์

7. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีคือการกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน รวมถึงสื่อสารเรื่องเหล่านั้นโดยอธิบายไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี

### คำจำกัดความ

8. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หมายถึง เรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินของงวดปัจจุบันซึ่งพิจารณาตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี เรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องที่เลือกมาจากเรื่องที่เกี่ยวข้องกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล

### ข้อกำหนด

#### การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

9. ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยพิจารณาจากเรื่องต่าง ๆ ที่สื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล ซึ่งเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ในการพิจารณานี้ ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงเรื่องเหล่านี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก9-ก18)

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ย่อหน้าที่ 30-31

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 29

- (ก) เรื่องที่ประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)<sup>5</sup> (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก19- ก22)
  - (ข) การใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรายการในงบการเงินที่เกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหาร รวมถึงประมาณการทางบัญชีที่ถูกระบุว่ามีประมาณการที่มีความไม่แน่นอนอย่างมาก (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก23-ก24)
  - (ค) ผลกระทบจากการตรวจสอบเหตุการณ์หรือรายการที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างงวด (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก25-ก26)
10. ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดว่าเรื่องใดที่พิจารณาตามข้อกำหนดย่อหน้าที่ 9 เป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบันและถือว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก9-ก11 และ ก27-ก30)

#### การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

11. ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องโดยใช้หัวข้อย่อยที่เหมาะสม และแยกต่างหากไว้ในวรรค “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของรายงานของผู้สอบบัญชี เว้นแต่มีสถานการณ์ในย่อหน้าที่ 14 หรือ 15 ภาษาที่ใช้เกริ่นนำในวรรคนี้ของรายงานของผู้สอบบัญชีต้องระบุว่า
- (ก) เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงิน (สำหรับงวดปัจจุบัน) ตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี และ
  - (ข) เรื่องเหล่านี้ได้ถูกระบุในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก31-ก33)

#### เรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่ใช้การทดแทนการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

12. ผู้สอบบัญชีต้องไม่สื่อสารเรื่องใดเรื่องหนึ่งไว้ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี เมื่อผู้สอบบัญชีถูกกำหนดให้ปรับเปลี่ยนความเห็นตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ซึ่งเป็นผลมาจากเรื่องดังกล่าว (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก5)

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำ ความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ”

การอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่อง

13. คำอธิบายของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องรวมการอ้างถึงการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน (ถ้ามีการเปิดเผยไว้) และต้องกล่าวถึงว่า (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก34-ก41)
- (ก) ทำไมเรื่องดังกล่าวจึงเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบและถูกกำหนดว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก42-ก45)
  - (ข) ได้จัดการเรื่องดังกล่าวอย่างไรในการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก46-ก51)

สถานการณ์ที่เรื่องที่ถูกกำหนดว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่ได้ถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี

14. ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องในรายงานของผู้สอบบัญชี เว้นแต่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก53-ก56)
- (ก) กฎหมายหรือข้อบังคับห้ามการเปิดเผยเรื่องดังกล่าวต่อสาธารณะ หรือ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก52)
  - (ข) ในสถานการณ์ที่ยากที่จะเกิดขึ้น ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าไม่ควรสื่อสารเรื่องดังกล่าวในรายงานของผู้สอบบัญชีเพราะการกระทำดังกล่าวถูกคาดหวังอย่างสมเหตุสมผลว่าจะมีผลกระทบทางลบมากกว่าผลประโยชน์ของสาธารณะถ้ามีการสื่อสารดังกล่าว ข้อกำหนดนี้จะไม่ถือปฏิบัติถ้ากิจการได้เปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวแล้ว

ผลกระทบเกี่ยวเนื่องระหว่างคำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและองค์ประกอบอื่นที่ถูกกำหนดให้ต้องรวมอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

15. เรื่องใดเรื่องหนึ่งที่น่าไปสู่ความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 705 (ปรับปรุง) หรือความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 570(ปรับปรุง) ถือเป็นลักษณะของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ในสถานการณ์ดังกล่าว เรื่องเหล่านี้ต้องไม่ถูกอธิบายในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีและไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 13-14 แต่ผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) รายงานเรื่องเหล่านี้ตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องและ
  - (ข) กล่าวอ้างถึงวรรคเกณฑ์การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข (วรรคเกณฑ์การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง) หรือความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่ระบุในวรรคการดำเนินงานต่อเนื่อง ไว้ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก6-ก7)

### รูปแบบและเนื้อหาของวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในสถานการณ์อื่น

16. ถ้าผู้สอบบัญชีพิจารณาจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของกิจการและการตรวจสอบว่า ไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะสื่อสาร หรือเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะสื่อสารมีเพียงเรื่องเหล่านั้นตามที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 15 ผู้สอบบัญชีต้องรวมข้อความของผลกระทบนี้ในส่วนที่แยกต่างหากของรายงานของผู้สอบบัญชีภายในหัวข้อ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก57-ก59)

### การสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล

17. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล ดังนี้
- (ก) เรื่องต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีกำหนดว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หรือ
  - (ข) ถ้าเกี่ยวข้อง ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของกิจการและการตรวจสอบ การกำหนดของผู้สอบบัญชีว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ต้องสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก60-ก63)

### เอกสารหลักฐาน

18. ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ<sup>6</sup> ดังนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก64)
- (ก) เรื่องต่าง ๆ ที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีซึ่งพิจารณาตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 9 และเหตุผลของการพิจารณาของผู้สอบบัญชีในแต่ละเรื่องดังกล่าวว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหรือไม่ตามย่อหน้าที่ 10
  - (ข) ในกรณีที่เกี่ยวข้อง เหตุผลของการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะสื่อสารมีเพียงเรื่องที่ได้ปฏิบัติตามในย่อหน้าที่ 15 แล้ว และ
  - (ค) ในกรณีที่เกี่ยวข้อง เหตุผลของการพิจารณาของผู้สอบบัญชีที่จะไม่สื่อสารเรื่องที่พิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี

### การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

#### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 2)

- ก1. นัยสำคัญ หมายถึง ระดับความสำคัญของเรื่องในบริบทหนึ่ง นัยสำคัญของแต่ละเรื่องขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในบริบทที่เรื่องดังกล่าวถูกนำมาพิจารณา นัยสำคัญให้ความหมายในบริบทของปัจจัยเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ ตัวอย่างเช่น ขนาดของรายการ ลักษณะและผลกระทบของเรื่อง หรือ ความสนใจของผู้ใช้การเงินหรือผู้รับ เป็นต้น นัยสำคัญจึงเกี่ยวกับการวิเคราะห์อย่างเป็นกลางในข้อเท็จจริงและสถานการณ์ รวมถึงลักษณะและขอบเขตของการสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8-11 และ ก6

- ก2. ผู้ใช้งบการเงินได้แสดงความสนใจในเรื่องที่ผู้สอบบัญชีได้หารือและมีการสนทนาแต่ละประเด็นของเรื่องนั้นอย่างละเอียดเพื่อหาข้อสรุปกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการสื่อสารแบบสองทางตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 260 (ปรับปรุง)<sup>7</sup> และเรียกร้องให้มีความโปร่งใสในการสื่อสารดังกล่าวมากขึ้น ตัวอย่างเช่น ผู้ใช้งบการเงินได้แสดงความสนใจเป็นพิเศษในการทำความเข้าใจดุลยพินิจที่สำคัญที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวม เนื่องจากเกี่ยวข้องกับเรื่องที่มีการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของฝ่ายบริหารในการจัดทำงบการเงิน
- ก3. การกำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีอาจช่วยส่งเสริมการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องสำคัญต่าง ๆ เหล่านั้น และอาจช่วยให้ฝ่ายบริหารและผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลเพิ่มความสนใจในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินซึ่งมีการอ้างอิงถึงในรายงานของผู้สอบบัญชี
- ก4. มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 320<sup>8</sup> อธิบายว่าเป็นการสมเหตุสมผลที่ผู้สอบบัญชีสันนิษฐานว่าผู้ใช้งบการเงิน
- (ก) มีความรู้อย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับกิจกรรมทางธุรกิจและเศรษฐกิจและการบัญชี และมีความเต็มใจที่จะศึกษาข้อมูลในงบการเงินด้วยความระมัดระวังอย่างสมเหตุสมผล
  - (ข) มีความเข้าใจว่างบการเงินถูกจัดทำ นำเสนอและตรวจสอบตามระดับของความมีสาระสำคัญ
  - (ค) รับรู้ถึงความไม่แน่นอนสืบเนื่องในการวัดมูลค่าของจำนวนเงินที่ขึ้นอยู่กับการใช้ประมาณการดุลยพินิจ และการพิจารณาถึงเหตุการณ์ในอนาคต และ
  - (ง) ใช้การตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจอย่างสมเหตุสมผลบนพื้นฐานของข้อมูลในงบการเงิน
- เนื่องจากรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นผลมาจากงบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว ผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีจึงถือว่าเป็นผู้ใช้กลุ่มเดียวกันกับผู้ใช้งบการเงิน

ความสัมพันธ์ระหว่างเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ความเห็นของผู้สอบบัญชี และองค์ประกอบอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 4 ย่อหน้าที่ 12 และย่อหน้าที่ 15)

- ก5. มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700(ปรับปรุง) ระบุถึงข้อกำหนดและให้แนวทางในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน<sup>9</sup> การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่ใช้การทดแทนการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินซึ่งกรอบแนวคิดการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องได้กำหนดให้ผู้บริหารต้องจัดทำขึ้น หรือการเปิดเผยที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 705 (ปรับปรุง) กล่าวถึงสถานการณ์ต่างๆ ที่ผู้สอบบัญชีสรุปว่า งบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับความเหมาะสมหรือความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน<sup>10</sup>

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

<sup>8</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 “ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 4

<sup>9</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 10-15 และ ก1 - ก10

<sup>10</sup> อ่านมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก7



- ก6. เมื่อผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขหรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) การแสดงคำอธิบายถึงเรื่องที่ทำให้มีการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข (หรือวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง) จะช่วยสนับสนุนความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงิน และช่วยให้สามารถระบุสถานการณ์ที่เกิดขึ้นได้ การแยกการสื่อสารเรื่องนี้ออกจากเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเรื่องอื่นที่อธิบายในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ทำให้เรื่องดังกล่าวสามารถสังเกตเห็นได้ชัดในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ่านย่อหน้าที่ 15) ภาคผนวกในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 705 (ปรับปรุง) ได้รวมตัวอย่างของภาษาในการขึ้นต้นวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบว่าจะถูกดัดแปลงอย่างไร เมื่อผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง และมีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเรื่องอื่นที่ถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี ย่อหน้าที่ ก58 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้ตัวอย่างว่า วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจะถูกนำเสนออย่างไรเมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วว่าไม่พบเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเรื่องอื่นที่จะสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีนอกเหนือจากเรื่องดังกล่าวถึงในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข (หรือวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง) หรือความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในวรรคการดำเนินงานต่อเนื่องในรายงานของผู้สอบบัญชี
- ก7. เมื่อผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเรื่องอื่นยังจำเป็นที่จะช่วยเพิ่มความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับการตรวจสอบ และดังนั้นข้อกำหนดในการพิจารณาเรื่องสำคัญในการตรวจสอบยังคงใช้ได้อยู่ อย่างไรก็ตาม ถ้ามีการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีสรุปว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในแต่ละรายการหรือโดยรวมมีสาระสำคัญและแผ่กระจายต่อบงการเงิน<sup>11</sup>
- ขึ้นอยู่กับนัยสำคัญของเรื่องต่างๆ ที่ทำให้แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าไม่มีเรื่องอื่นที่เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในสถานการณ์ดังกล่าวให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 15 (อ่านย่อหน้าที่ ก58)
  - ถ้าเรื่องหนึ่งหรือหลายเรื่อง นอกเหนือจากเรื่องต่าง ๆ ที่ทำให้แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ถูกพิจารณาว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องให้ความสำคัญอย่างมากว่า คำอธิบายของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเรื่องอื่นต้องไม่ชี้แนะว่า บงการเงินในภาพรวมมีความน่าเชื่อถือมากขึ้นกว่าสถานการณ์ที่ควรเป็นในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง (อ่านย่อหน้าที่ ก47)

<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 8

ก8. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง)<sup>12</sup> กำหนดหลักการสำหรับผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบงบการเงินของทุกกิจการโดยให้รวมการสื่อสารเพิ่มเติมในรายงานของผู้สอบบัญชีจากการใช้วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่น เมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาว่ามีความจำเป็นในการกระทำดังกล่าว ในกรณีนี้ วรรคเหล่านี้จะถูกลบออกจากรวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม เมื่อเรื่องดังกล่าวถูกพิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ การใช้ย่อหน้าดังกล่าว ไม่ใช่การทดแทนคำอธิบายของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของแต่ละเรื่องตามย่อหน้าที่ 13<sup>13</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) ให้แนวทางเพิ่มเติมเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ให้สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับดังกล่าว<sup>14</sup>

#### การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9-10)

- ก9. กระบวนการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้ถูกออกแบบให้เลือกเรื่องสำคัญจากเรื่องต่าง ๆ ที่สื่อสารกับผู้มีส่วนได้เสียในการกำกับดูแล โดยใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีว่าเรื่องใดเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน
- ก10. การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบถูกจำกัดถึงเรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน แม้จะมีการนำเสนองบการเงินเปรียบเทียบ (เช่น แม้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีจะอ้างอิงถึงแต่ละงวดสำหรับงบการเงินที่ถูกลบออก)<sup>15</sup>
- ก11. แม้ว่าการพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจะพิจารณาจากการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องนำเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่รวมอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีในงวดก่อนมาปรับปรุงให้เป็นปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม อาจเป็นประโยชน์สำหรับผู้สอบบัญชีที่จะพิจารณาว่าเรื่องดังกล่าวที่เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในการตรวจสอบงบการเงินของงวดก่อนยังคงเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสำหรับงบการเงินงวดปัจจุบันหรือไม่

#### เรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9)

- ก12. แนวคิดเกี่ยวกับเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีอยู่บนพื้นฐานที่ว่า การตรวจสอบใช้เกณฑ์ความเสี่ยงและเน้นการระบุและประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน รวมถึงการออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าว และได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่าง

<sup>12</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) “วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

<sup>13</sup> อ่านดูมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 8(ข) และ 10(ข)

<sup>14</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) ย่อหน้า ก1-ก3

<sup>15</sup> อ่านมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 710 “ข้อมูลเปรียบเทียบ-ตัวเลขเปรียบเทียบและงบการเงินเปรียบเทียบ”

เพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี เมื่อความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระดับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้สำหรับยอดคงเหลือของบัญชี ประเภทของรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูลใดๆ ที่ได้ประเมินไว้มีระดับความเสี่ยงสูงขึ้น ผู้สอบบัญชียังต้องใช้ดุลยพินิจในการวางแผน การปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ และการประเมินผลมากขึ้นเท่านั้น และในการออกแบบตรวจสอบเพิ่มเติม ผู้สอบบัญชีถูกกำหนดให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่น่าเชื่อถือมากขึ้นสำหรับความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีได้ประเมินไว้ในระดับที่สูงขึ้น<sup>16</sup> เมื่อได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่น่าเชื่อถือมากขึ้นแล้วเนื่องจากความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้สูงขึ้น ผู้สอบบัญชีอาจเพิ่มปริมาณของหลักฐานหรือรวบรวมหลักฐานที่เกี่ยวข้องและน่าเชื่อถือมากขึ้น ตัวอย่างเช่น การเน้นการได้รับหลักฐานจากบุคคลที่สาม หรือการได้รับหลักฐานสนับสนุนจากแหล่งข้อมูลอิสระหลายแห่ง<sup>17</sup>

- ก13. ดังนั้น เรื่องที่ท้าทายความสามารถของผู้สอบบัญชีในการได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือท้าทายความสามารถของผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน จึงอาจเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องโดยเฉพาะในการพิจารณาเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
- ก14. เรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี มักเกี่ยวข้องกับเรื่องที่มีความซับซ้อนและการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหารในงบการเงิน ดังนั้น เรื่องเหล่านี้จึงมักเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีที่ยากหรือซับซ้อน และมักส่งผลกระทบต่อกลยุทธ์การตรวจสอบโดยรวมของผู้สอบบัญชี การจัดสรรทรัพยากร การใช้ความพยายามและเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบที่เกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว ผลกระทบเหล่านี้อาจรวมถึง ตัวอย่างเช่น ขอบเขตของการมีส่วนร่วมของบุคลากรอาวุโสในงานการตรวจสอบนั้นหรือ การมีส่วนร่วมของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี หรือบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะเรื่องเกี่ยวกับการบัญชีหรือสอบบัญชีที่ได้ว่าจ้างหรือเป็นพนักงานของสำนักงานเพื่อจัดการกับเรื่องเหล่านี้
- ก15. มาตรฐานการสอบบัญชีหลายฉบับได้กำหนดการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี ดังตัวอย่างเช่น
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารอุปสรรคสำคัญ (ถ้ามี) ที่พบระหว่างการตรวจสอบให้กับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล<sup>18</sup> มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับต่างๆ ได้กล่าวถึงอุปสรรคที่อาจเกิดขึ้นจากการตรวจสอบในเรื่องดังนี้ เช่น
    - รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน<sup>19</sup> มีข้อจำกัดเฉพาะเกี่ยวกับความสามารถของผู้สอบบัญชีในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีในการประเมินว่า รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้นมีลักษณะการดำเนินธุรกรรมและเงื่อนไขทั้งหมด

<sup>16</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้” ย่อหน้าที่ 7(ข)

<sup>17</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ ก19

<sup>18</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 16(ข) และ ก21

<sup>19</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 “บุคคลและกิจการที่เกี่ยวข้อง” ย่อหน้าที่ ก42

เช่นเดียวกันกับรายการที่เป็นไปตามปกติธุรกิจ (ยกเว้นการเปรียบเทียบราคาซึ่งผู้สอบบัญชีสามารถประเมินได้)

- ข้อจำกัดของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ เช่น เมื่อกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการถูกจำกัดการเข้าถึงข้อมูล<sup>20</sup>
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ระบุถึงข้อกำหนดสำหรับผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานให้มีหน้าที่ขอคำปรึกษาอย่างเหมาะสมในเรื่องที่ซับซ้อนและเป็นโต้แย้งกัน<sup>21</sup> ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจร่วมกันปรึกษาหารือกับบุคคลอื่นภายในองค์กรเดียวกันหรือภายนอกองค์กรในเรื่องเฉพาะด้านที่สำคัญ ซึ่งอาจเป็นตัวอย่างที่ดีว่าเรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานยังถูกกำหนดให้ปรึกษาหารือกับผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบในเรื่องต่างๆ ที่สำคัญที่พบระหว่างการตรวจสอบ<sup>22</sup>

ข้อพิจารณาในการกำหนดเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้า 9)

- ก16. ผู้สอบบัญชีอาจมีความคิดเห็นเบื้องต้นในขั้นตอนการวางแผน เกี่ยวกับเรื่องที่มีแนวโน้มจะเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีในการสอบบัญชีซึ่งอาจเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้ และผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพื่อปรึกษาหารือเกี่ยวกับขอบเขตงานและช่วงเวลาของการตรวจสอบที่ได้วางแผนไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) อย่างไรก็ตาม การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจะใช้เกณฑ์จากผลการตรวจสอบหรือหลักฐานที่ได้รับตลอดระยะเวลาการตรวจสอบ
- ก17. ย่อหน้าที่ 9 กล่าวถึงข้อพิจารณาเฉพาะในการกำหนดเกี่ยวกับเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี ข้อพิจารณาดังกล่าวนั้นไปที่ลักษณะของเรื่องต่างๆ ที่สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ซึ่งมักเชื่อมโยงกับเรื่องต่างๆ ที่ถูกเปิดเผยไว้ในงบการเงิน และตั้งใจที่จะสะท้อนให้เห็นถึงขอบเขตการตรวจสอบงบการเงินที่อาจเป็นเรื่องที่ผู้ใช้งบการเงินให้ความสนใจ การกำหนดให้มีข้อพิจารณาดังกล่าวไม่ได้ชี้ให้เห็นว่า เรื่องที่เกี่ยวข้องกับข้อพิจารณานี้จำเป็นต้องเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเสมอไป แต่จะเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้ก็ต่อเมื่อได้ถูกพิจารณาว่ามีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10 อย่างไรก็ตามเนื่องจากข้อพิจารณาต่างๆ มักจะเกี่ยวข้องกัน (เช่น เรื่องที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ตามย่อหน้าที่ 9(ข)-(ค) อาจถูกระบุให้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ) การนำข้อพิจารณาเหล่านั้นไปสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลจึงสามารถทำได้มากกว่าหนึ่งข้อสำหรับเรื่องใดเรื่องหนึ่ง และอาจทำให้เรื่องดังกล่าวมีโอกาสเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากขึ้น

<sup>20</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 “ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น” ย่อหน้าที่ 49(ง)

<sup>21</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 “การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 18

<sup>22</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ย่อหน้าที่ 19

ก18. นอกเหนือจากเรื่องต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับข้อพิจารณาตามย่อหน้าที่ 9 ยังมีเรื่องอื่นๆ ที่สื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแลและผู้สอบบัญชีต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษ และอาจถูกระบุเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้ตามย่อหน้าที่ 10 เรื่องดังกล่าวอาจรวมถึง เรื่องต่างๆ ที่เกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบที่ไม่ได้ถูกกำหนดให้เปิดเผยในงบการเงิน เช่น การติดตั้งระบบเทคโนโลยีสารสนเทศใหม่ (หรือการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญต่อระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ) ระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี อาจจัดอยู่ในเรื่องที่ต้องการความสนใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี หากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวส่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวม หรือมีความเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (เช่น การเปลี่ยนแปลงของระบบที่กระทบต่อการรับรู้รายได้ เป็นต้น)

เรื่องที่ประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9(ก))

ก19. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล เกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุโดยผู้สอบบัญชี<sup>23</sup> ย่อหน้าที่ ก13 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) อธิบายไว้ว่า ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล เกี่ยวกับการวางแผนของผู้สอบบัญชีในการจัดการเรื่องที่ประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ก20. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) นิยามความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญว่าเป็นความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ถูกระบุและประเมินไว้ ซึ่งผู้สอบบัญชีได้ใช้ดุลยพินิจแล้วเห็นว่า จะต้องมีการพิจารณาเรื่องการตรวจสอบเป็นพิเศษ เรื่องต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหารและรายการผิดปกติก่อนที่มีนัยสำคัญ มักถูกระบุเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ดังนั้นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญจึงมักเป็นเรื่องที่ต้องการความสนใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี

ก21. อย่างไรก็ตาม ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญทุกเรื่องอาจไม่จำเป็นต้องนำเสนอเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เช่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 สันนิษฐานว่ามีความเสี่ยงอันเนื่องมาจากการทุจริตในการรับรู้รายได้ และกำหนดให้ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญนี้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ<sup>24</sup> นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 240 ได้ระบุว่า เนื่องจากไม่สามารถคาดเดาวิธีที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุมได้ ความเสี่ยงดังกล่าวนี้จึงถือเป็นความเสี่ยงอันเนื่องมาจากการทุจริต และเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ<sup>25</sup> อย่างไรก็ตาม ความเสี่ยงดังกล่าวอาจไม่ต้องการความสนใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีซึ่งขึ้นอยู่กับลักษณะของความเสี่ยงนั้น และดังนั้นความเสี่ยงนี้อาจไม่ถูกพิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีตามย่อหน้าที่ 10

<sup>23</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 15

<sup>24</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 26-27

<sup>25</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 31

ก22. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) อธิบายว่าการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชีในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้ อาจมีการเปลี่ยนแปลงระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบเมื่อได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติม<sup>26</sup> การปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีและการปรับเปลี่ยนวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบที่ได้วางแผนไว้สำหรับเฉพาะบางเรื่องของงบการเงิน (ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงอย่างมากในวิธีการตรวจสอบ เช่น หากการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีอยู่บนพื้นฐานของการคาดการณ์ว่าการควบคุมบางส่วนได้ดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ แต่ต่อมาผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีว่าการควบคุมดังกล่าวไม่ได้ดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ ตลอดระยะเวลาการตรวจสอบ โดยเฉพาะในเรื่องที่ประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ) อาจทำให้เรื่องนี้ถูกพิจารณาเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี

ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรายการในงบการเงินที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหารรวมถึงการประมาณการทางบัญชีที่ถูกระบุว่ามีความไม่แน่นอนในการประมาณการอย่างมาก (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9(ข))

ก23. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้ทำหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับแง่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญของวิธีปฏิบัติทางบัญชีของกิจการ รวมถึง นโยบายการบัญชี ประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน<sup>27</sup> ในหลายกรณี ประเด็นดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการประมาณการทางบัญชีที่สำคัญและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ซึ่งมีแนวโน้มเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี และอาจเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

ก24. อย่างไรก็ตาม ผู้ใช้งบการเงินได้เน้นถึงความสนใจในเรื่องการประมาณการทางบัญชีที่ระบุว่ามี ความไม่แน่นอนในการประมาณการอย่างมากตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540<sup>28</sup> ซึ่งเรื่องดังกล่าวอาจไม่ถูกพิจารณาเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ทั้งนี้การประมาณการทางบัญชีนี้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารอย่างมาก และมักเป็นเรื่องที่ซับซ้อนที่สุดในงบการเงิน อีกทั้งอาจต้องการการมีส่วนร่วมจากทั้งผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารและผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ผู้ใช้งบการเงินจึงเน้นย้ำว่า นโยบายการบัญชีที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่องบการเงิน (รวมถึงการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญของนโยบายดังกล่าว) เกี่ยวข้องต่อการทำความเข้าใจในงบการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในสถานการณ์ที่วิธีปฏิบัติทางบัญชีของกิจการไม่เป็นไปในทิศทางเดียวกันกับกิจการอื่นในอุตสาหกรรมเดียวกัน

<sup>26</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 31

<sup>27</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 16(ก)

<sup>28</sup> อ่านมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 การตรวจสอบการประมาณการทางบัญชี รวมถึงการประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวกับมูลค่าธุรกรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ย่อหน้าที่ 10-11

ผลกระทบจากการตรวจสอบเหตุการณ์สำคัญหรือรายการสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างงวด (อ้างอิงย่อหน้าที่ 9(ค))

- ก25. เหตุการณ์หรือรายการที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่องบการเงินหรือการตรวจสอบ อาจเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีและถูกระบุเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจมีการปรึกษารื้อกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในช่วงต่าง ๆ ตลอดระยะเวลาการตรวจสอบ เกี่ยวกับผลกระทบต่องบการเงินของรายการสำคัญกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน รายการสำคัญที่ไม่ใช่รายการที่เป็นไปตามปกติธุรกิจ หรือรายการที่เป็นไปตามปกติธุรกิจที่ผิดปกติ<sup>29</sup> ผู้บริหารอาจต้องทำการตัดสินใจที่ยุ่งยากและซับซ้อน เกี่ยวกับการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลของรายการสำคัญดังกล่าว ซึ่งอาจส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชี
- ก26. การเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญ ทางด้านเศรษฐกิจ การบัญชี ข้อบังคับ อุตสาหกรรม หรืออื่น ๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อข้อสมมติหรือการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร อาจกระทบต่อวิธีการตรวจสอบโดยรวมของผู้สอบบัญชี และเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจที่เป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี

เรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด (อ้างอิงย่อหน้าที่ 10)

- ก27. เรื่องต่าง ๆ ที่ต้องการความใส่ใจที่เป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีอาจส่งผลต่อการสื่อสารที่สำคัญกับผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ลักษณะและขอบเขตของการสื่อสารกับผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวมักเป็นข้อบ่งชี้ว่าเรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจสนทนากับผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอย่างสม่ำเสมอเพื่อหารือประเด็นในรายละเอียดเชิงลึกเกี่ยวกับเรื่องที่ยุ่งยากและซับซ้อน เช่น การใช้นโยบายการบัญชีที่สำคัญ ซึ่งถือเป็นประเด็นที่ต้องใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีหรือผู้บริหาร
- ก28. แนวคิดของเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดนำไปใช้ในบริบทของกิจการและการปฏิบัติงานตรวจสอบ เมื่อเป็นเช่นนี้แล้ว การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีและการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจึงมีจุดประสงค์เพื่อระบุเรื่องต่าง ๆ ซึ่งเฉพาะเจาะจงกับการตรวจสอบซึ่งเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาเกี่ยวกับความสำคัญของเรื่องดังกล่าวเมื่อเปรียบเทียบกับเรื่องอื่น ๆ ในการตรวจสอบ
- ก29. ข้อพิจารณาอื่น ๆ ที่อาจใช้ในการพิจารณานัยสำคัญของเรื่องที่ได้สื่อสารกับผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และการพิจารณาว่าเรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหรือไม่ รวมถึง
- ความสำคัญของเรื่องดังกล่าวต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินโดยรวม โดยเฉพาะความมีสาระสำคัญต่องบการเงิน

<sup>29</sup> อ่านมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 16(ก) ย่อหน้าที่ 16(ค) และ ย่อหน้าที่ ก22 และภาคผนวก 2

- ลักษณะของนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าวหรือความซับซ้อนหรือการใช้ความเห็นส่วนบุคคลของผู้บริหารในการเลือกใช้นโยบายที่เหมาะสมเมื่อเปรียบเทียบกับกิจการอื่นในอุตสาหกรรม
- ลักษณะและความมีสาระสำคัญของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ถูกปรับปรุงแล้วและยังไม่ปรับปรุงทั้งในเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ อันเนื่องมาจากการทุจริตและข้อผิดพลาดที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าว (ถ้ามี)
- ลักษณะและระดับของการใช้ความพยายามในการตรวจสอบที่จำเป็นเพื่อจัดการเรื่องดังกล่าว รวมถึง
  - ขอบเขตของทักษะหรือความรู้เฉพาะทางที่จำเป็นต้องใช้ในวิธีการตรวจสอบเพื่อจัดการเรื่องดังกล่าว หรือประเมินผลลัพธ์ที่ได้จากวิธีการเหล่านั้น (ถ้ามี)
  - ลักษณะของการปรึกษาหารือภายนอกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว
- ลักษณะและระดับความยากในการประยุกต์ใช้วิธีการตรวจสอบ การประเมินผลจากวิธีการดังกล่าว และการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องและนำเชื่อถือตามความเห็นของผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจ
- ความรุนแรงของข้อบกพร่องในการควบคุมที่ระบุได้ซึ่งเกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าว
- เมื่อเรื่องดังกล่าวประกอบด้วยหลายๆ เรื่องที่มีความเกี่ยวข้องกันนั้นมีส่วนร่วมในการพิจารณาในการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น สัญญาระยะยาว อาจเกี่ยวข้องกับเรื่องการรับรู้รายได้ การฟ้องร้องหรือเหตุการณ์อื่นที่อาจเกิดขึ้นซึ่งต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี และอาจกระทบต่อประมาณการทางบัญชีอื่น ๆ

ก30. การกำหนดว่าเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีเรื่องใดบ้างจะมีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน และเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดควรมีที่เรื่องนั้นเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ จำนวนของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่รวมอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีอาจเป็นผลมาจากขนาดและความซับซ้อนของกิจการ ลักษณะของธุรกิจและสภาพแวดล้อม รวมไปถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ต่างๆ ของงานตรวจสอบแต่ละงาน โดยทั่วไปจำนวนของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีมากเท่าใด ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณามากขึ้นว่าแต่ละเรื่องเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตรงตามคำจำกัดความหรือไม่ เนื่องจากหากมีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจำนวนมากอาจเป็นการขัดแย้งกับหลักการเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบ

### การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่แยกต่างหากในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 11)

ก31. การจัดวางให้วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่แยกต่างหาก อยู่ใกล้กับความเห็นของผู้สอบบัญชี อาจช่วยให้ข้อมูลดังกล่าวเป็นที่สังเกตเห็นได้ง่ายขึ้น และช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินรับทราบถึงความสำคัญของข้อมูลที่เฉพาะเจาะจงในแต่ละงานตรวจสอบ



- ก32. การจัดลำดับการนำเสนอเรื่องแต่ละเรื่องภายใต้วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ถือเป็นการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ตัวอย่างเช่น ข้อมูลดังกล่าวอาจถูกจัดเรียงตามความสำคัญภายใต้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี หรืออาจแสดงตามลักษณะของเรื่องที่ถูกเปิดเผยไว้ในงบการเงิน ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 11 ให้ระบุหัวข้อย่อยของแต่ละเรื่องไว้ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เพื่อให้เรื่องต่างๆ แยกกันอย่างชัดเจนมากขึ้น
- ก33. เมื่อมีการนำเสนองบการเงินเปรียบเทียบ ภาษาที่ใช้ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจะต้องมีความเหมาะสมที่จะชี้ให้เห็นว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ถูกกล่าวถึงนั้นมาจากการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบันเท่านั้น และอาจอ้างอิงโดยระบุถึงงวดของงบการเงินนั้นด้วย (เช่น “สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1”)

*คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)*

- ก34. ความเพียงพอของคำอธิบายของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบถือเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ คำอธิบายของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบควรเป็นการอธิบายอย่างกระชับและเหมาะสม ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจว่าทำไมเรื่องดังกล่าวจึงเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบ และผู้สอบบัญชีมีวิธีการจัดการเรื่องดังกล่าวในการตรวจสอบเช่นใด การจำกัดการใช้คำศัพท์เฉพาะทางเกี่ยวกับการสอบบัญชีจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินที่ไม่มีความรู้ความเข้าใจด้านการสอบบัญชีมากพอ สามารถเข้าใจเรื่องราวเกี่ยวกับเรื่องของผู้สอบบัญชีให้ความสนใจเป็นอย่างมากในระหว่างการตรวจสอบ ลักษณะและขอบเขตของข้อมูลที่นำเสนอโดยผู้สอบบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มีความเหมาะสมในบริบทของความรับผิดชอบของฝ่ายที่เกี่ยวข้อง (เช่น สำหรับผู้สอบบัญชีซึ่งให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ ในรูปแบบที่กระชับและเข้าใจง่าย ในขณะเดียวกันก็ไม่เหมาะสมที่จะเป็นผู้ให้ข้อมูลดั้งเดิมเกี่ยวกับกิจการ)
- ก35. ข้อมูลดั้งเดิม คือ ข้อมูลใดๆ เกี่ยวกับกิจการที่ยังไม่ถูกเปิดเผยต่อสาธารณะโดยกิจการเอง (เช่น ไม่รวมอยู่ในงบการเงินหรือข้อมูลอื่นๆ ณ วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี หรือ ไม่ถูกกล่าวถึงในการสื่อสารที่เป็นวาจาหรือลายลักษณ์อักษรโดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เช่น การประกาศข้อมูลทางการเงินเบื้องต้น หรือ คำอธิบายอย่างย่อเพื่อนักลงทุน) ข้อมูลดังกล่าวเป็นความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- ก36. ถือเป็นเรื่องเหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีจะหลีกเลี่ยงคำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ที่เป็นการให้ข้อมูลดั้งเดิมของกิจการอย่างไม่เหมาะสม คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยปกติจะไม่ใช้ข้อมูลดั้งเดิมเกี่ยวกับกิจการ เนื่องจากเป็นคำอธิบายเรื่องสำคัญในบริบทของการตรวจสอบ อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่ามีความจำเป็นในการรวมข้อมูลเพิ่มเติมเพื่ออธิบายว่าเหตุใดเรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบ และถูกพิจารณาให้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และได้จัดการเรื่องดังกล่าวอย่างไรในการตรวจสอบ รวมถึงจัดให้มีการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวที่ไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ เมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาเห็นว่าข้อมูลดังกล่าวมีความจำเป็นแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจกระตุ้นให้ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม แทนการที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ให้ข้อมูลดั้งเดิมในรายงานของผู้สอบบัญชี

- ก37. ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจตัดสินใจรวมการเปิดเผยข้อมูลใหม่หรือการเปิดเผยเพิ่มเติมเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในงบการเงินหรือส่วนอื่นใดในรายงานประจำปี เพื่อให้ข้อเท็จจริงอย่างชัดเจนเกี่ยวกับเรื่องสำคัญดังกล่าวที่จะสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างของการเปิดเผยข้อมูลใหม่หรือการเปิดเผยเพิ่มเติม เช่น อาจรวมข้อมูลที่นำเชื่อถือมากขึ้นเกี่ยวกับความอ่อนไหวของข้อสมมติหลักที่ใช้ในประมาณการทางบัญชี หรือเหตุผลของกิจการในการเลือกใช้นโยบายหรือการปฏิบัติทางการบัญชีทางใดทางหนึ่งเมื่อแม่บทการรายงานทางการเงินมีทางเลือกหลายทางที่ยอมรับได้
- ก38. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) ให้คำจำกัดความของรายงานประจำปีและอธิบายถึงเอกสาร เช่น รายงานเกี่ยวกับการดำเนินงานของผู้บริหาร คำชี้แจงของผู้บริหาร รายงานการสอบทานการดำเนินงานและการเงิน หรือการรายงานอื่นที่คล้ายคลึงกันโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ตัวอย่างเช่น รายงานของกรรมการ) สารจากประธานกรรมการ สารจากส่วนงานกำกับดูแลกิจการ รายงานการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยง เป็นส่วนหนึ่งของรายงานประจำปี<sup>30</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) ระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่นซึ่งรวมอยู่ในรายงานประจำปี แม้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินไม่ครอบคลุมถึงข้อมูลอื่น แต่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาข้อมูลนี้ รวมถึงการสื่อสารสาธารณะอื่น ๆ โดยกิจการหรือแหล่งอื่นที่น่าเชื่อถือในการให้รายละเอียดในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
- ก39. เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่ถูกจัดเตรียมขึ้นระหว่างการตรวจสอบอาจมีประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีในการร่างคำอธิบายของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น การสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรหรือเอกสารหลักฐานของผู้สอบบัญชีที่เป็นการสื่อสารด้วยวาจาจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และเอกสารหลักฐานการตรวจสอบอื่นๆ ที่เป็นเกณฑ์ที่มีประโยชน์สำหรับการสื่อสารของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชี เนื่องจากเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 มีวัตถุประสงค์เพื่อให้จัดการเรื่องที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างการตรวจสอบ ข้อสรุปที่ได้หลังจากนั้น และการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่สำคัญที่นำไปสู่ข้อสรุปดังกล่าว อีกทั้งสนับสนุนให้บันทึกลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ ผลการตรวจสอบจากวิธีดังกล่าว รวมถึงเอกสารหลักฐานการตรวจสอบที่ได้รับ เอกสารหลักฐานดังกล่าวอาจช่วยให้ผู้สอบบัญช้นำเสนอคำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่อธิบายถึงนัยสำคัญของเรื่อง และยังช่วยในการนำข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 18 ไปใช้ด้วย

<sup>30</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น” ย่อหน้าที่ 12 (ก) และ ก1-ก5

การอ้างอิงตำแหน่งที่เรื่องดังกล่าวถูกเปิดเผยในงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที 13)

ก40. ย่อหน้าที 13(ก)-(ข) กำหนดให้คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องระบุถึง สาเหตุที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าเรื่องดังกล่าวเป็นหนึ่งในเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบ และวิธีการที่เรื่องดังกล่าวถูกจัดการอย่างไรในการตรวจสอบ ดังนั้น คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจึงไม่ใช่ข้อมูลที่ซ้ำซ้อนกับข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงิน อย่างไรก็ตาม การอ้างอิงถึงการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องใด ๆ สามารถทำให้ผู้ใช้มีความเข้าใจมากขึ้นเกี่ยวกับวิธีการที่ผู้บริหารจัดการเรื่องดังกล่าวในการจัดทำงบการเงิน

ก41. นอกเหนือจากการอ้างอิงถึงการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีอาจเน้นให้ผู้ใช้สังเกตที่ประเด็นหลักต่าง ๆ ของการเปิดเผยดังกล่าว ขอบเขตของการเปิดเผยของผู้บริหารเกี่ยวกับประเด็นเฉพาะหรือปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับเรื่องเฉพาะที่ส่งผลกระทบต่องบการเงินสำหรับงวดปัจจุบัน อาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีชี้ประเด็นเฉพาะว่าได้จัดการเรื่องดังกล่าวอย่างไรในการตรวจสอบ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจสาเหตุที่เรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น

- เมื่อกิจการได้รวมการเปิดเผยที่สำคัญเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจเน้นให้ผู้ใช้งบการเงินสังเกตถึงการเปิดเผยเกี่ยวกับข้อสมมติหลัก การเปิดเผยช่วงของผลลัพธ์ที่อาจเป็นไปได้ และการเปิดเผยเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพอื่น ๆ ซึ่งเกี่ยวกับแหล่งที่มาหลักของประมาณการที่มีความไม่แน่นอนหรือประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ โดยถือเป็นส่วนหนึ่งของการอธิบายว่าเหตุใดเรื่องดังกล่าวเป็นหนึ่งในเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบและได้จัดการเรื่องดังกล่าวอย่างไรในการตรวจสอบ
- เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) ว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่เป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยที่มีนัยสำคัญ เกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่า เรื่องหนึ่งหรือหลายเรื่องเกี่ยวกับข้อสรุปนี้ที่เกิดขึ้นระหว่างการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในสถานการณ์ดังกล่าว คำอธิบายของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบดังกล่าวในรายงานของผู้สอบบัญชีควรครอบคลุมประเด็นเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่ระบุได้หรือสถานการณ์ที่ถูกเปิดเผยในงบการเงิน เช่น การขาดทุนจากการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญ แหล่งเงินกู้ที่กิจการมี และการก่อหนี้ใหม่ที่เป็นไปได้เพื่อชำระหนี้เก่า หรือการไม่ปฏิบัติตามข้อตกลงตามสัญญาการกู้ยืม และปัจจัยที่ช่วยบรรเทาที่เกี่ยวข้อง<sup>31</sup>

<sup>31</sup> อ่านมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที ก3

สาเหตุที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องหนึ่งที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ก))

- ก42. คำอธิบายของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีมีไว้เพื่อให้ข้อมูลเชิงลึกถึงสาเหตุที่เรื่องดังกล่าวถูกพิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ดังนั้น ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 9-10 และการนำไปปฏิบัติในย่อหน้าที่ ก12-ก29 เกี่ยวกับการกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ อาจเป็นการช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าจะสื่อสารเรื่องดังกล่าวอย่างไรในรายงานของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น การอธิบายถึงปัจจัยที่ทำให้ผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปเกี่ยวกับเรื่องเฉพาะที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีและเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบ มักจะเป็นเรื่องที่ใช้งบการเงินให้ความสนใจ
- ก43. ความเกี่ยวข้องของข้อมูลสำหรับผู้ใช้งบการเงิน เป็นข้อพิจารณาของผู้สอบบัญชีในการกำหนดเรื่องที่จะรวมในคำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยอาจรวมถึงการพิจารณาว่าคำอธิบายช่วยทำให้เกิดความเข้าใจในการตรวจสอบและการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีมากขึ้นหรือไม่
- ก44. การเชื่อมโยงเรื่องเข้ากับสถานการณ์ของกิจการโดยตรงอาจช่วยลดโอกาสที่คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีรูปแบบเป็นมาตรฐานเกินไปและมีประโยชน์น้อยลงเมื่อเวลาผ่านไป ตัวอย่างเช่น เรื่องบางเรื่องอาจถูกพิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสำหรับหลายกิจการในอุตสาหกรรมนั้น ๆ เนื่องจากสถานการณ์ของอุตสาหกรรมหรือความซับซ้อนในการรายงานทางการเงินในการอธิบายสาเหตุที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเรื่องดังกล่าวเป็นหนึ่งในเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด อาจจะเป็นประโยชน์หากผู้สอบบัญชีเน้นประเด็นต่าง ๆ อย่างเฉพาะเจาะจงกับกิจการ (เช่น สถานการณ์ที่ส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจที่เกิดขึ้นในงบการเงินงวดปัจจุบัน) ซึ่งจะช่วยให้คำอธิบายดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินมากขึ้น และยังอาจมีความสำคัญในการอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เกิดขึ้นอีกในช่วงเวลาต่อมา
- ก45. คำอธิบายอาจอ้างอิงถึงข้อพิจารณาสำคัญที่ผู้สอบบัญชีใช้ในสถานการณ์ของการตรวจสอบเพื่อพิจารณาเรื่องดังกล่าวว่าเป็นหนึ่งในเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด ตัวอย่างเช่น
- สถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่ส่งผลกระทบต่อความสามารถของผู้สอบบัญชีในการได้รับหลักฐานการสอบบัญชี ตัวอย่างเช่น ตลาดที่ขาดสภาพคล่องสำหรับเครื่องมือทางการเงินบางชนิด
  - นโยบายการบัญชีใหม่หรือที่กำลังจะมีขึ้น ตัวอย่างเช่น เรื่องเฉพาะกิจการหรือเฉพาะอุตสาหกรรมซึ่งกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบได้ปรึกษาหารือกันภายในบริษัท
  - การเปลี่ยนแปลงในกลยุทธ์หรือรูปแบบธุรกิจของกิจการที่ส่งผลกระทบต่องบการเงิน

การจัดการเรื่องดังกล่าวอย่างไรในการตรวจสอบ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13(ข))

ก46. จำนวนของรายละเอียดที่มีไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีเพื่ออธิบายว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้ถูกจัดการอย่างไรในการตรวจสอบ ถือเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพตามย่อหน้าที่ 13(ข) ผู้สอบบัญชีอาจอธิบายถึง

- ประเด็นในการตอบสนองและวิธีการของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหรือที่เฉพาะเจาะจงกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้
- สรุปภาพรวมของวิธีการตรวจสอบที่ใช้
- ข้อบ่งชี้ถึงผลลัพธ์ของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ หรือ
- ข้อสังเกตที่สำคัญเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว

หรืออธิบายโดยใช้ส่วนผสมบางอย่างขององค์ประกอบเหล่านี้ร่วมกัน

กฎหมายหรือข้อบังคับหรือมาตรฐานการสอบบัญชีของแต่ละประเทศอาจกำหนดรูปแบบหรือเนื้อหาของคำอธิบายของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหรืออาจจะบ่งชี้ให้รวมหนึ่งหรือมากกว่าขององค์ประกอบเหล่านี้

ก47. เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจความสำคัญของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวม และเข้าใจความสัมพันธ์ระหว่างเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกับองค์ประกอบอื่นของรายงานของผู้สอบบัญชี รวมถึงความเห็นของผู้สอบบัญชี ความระมัดระวังอาจเป็นสิ่งจำเป็น ดังนั้น ภาษาที่ใช้ในคำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ควรมีลักษณะดังนี้

- ไม่ชี้ว่า เรื่องสำคัญในการตรวจสอบยังไม่ถูกแก้ไขอย่างเหมาะสมโดยผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน
- เชื่อมโยงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเข้ากับสถานการณ์เฉพาะของกิจการโดยตรง และหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทั่วไปหรือภาษาที่เป็นมาตรฐานที่ไม่เฉพาะเจาะจงกับกิจการ
- พิจารณาว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้ระบุในการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องในงบการเงินอย่างไร (ถ้ามี)
- ไม่ได้ระบุหรือชี้ให้เห็นที่ไม่ตรงกัน ในแต่ละองค์ประกอบของงบการเงิน

ก48. การอธิบายเรื่องการตอบสนองและวิธีการของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องใดเรื่องหนึ่ง โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อวิธีการตรวจสอบได้มีการปรับเปลี่ยนอย่างมีนัยสำคัญให้สอดคล้องกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของกิจการ อาจช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจสถานการณ์ที่ผิดปกติและดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีที่จำเป็นเพื่อจัดการความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ นอกจากนี้ วิธีการตรวจสอบในช่วงเวลาหนึ่งอาจได้รับอิทธิพลโดยสถานการณ์เฉพาะของแต่ละกิจการ สภาพเศรษฐกิจ หรือการพัฒนาของอุตสาหกรรม จึงอาจเป็นประโยชน์สำหรับผู้สอบบัญชีที่อ้างอิงถึงลักษณะและขอบเขตของการสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว

- ก49. ตัวอย่างเช่น ในการอธิบายวิธีการของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีที่ถูกระบุว่ามีความไม่แน่นอนอย่างมากในการประมาณ เช่น การประเมินมูลค่าของเครื่องมือทางการเงินที่มีความซับซ้อน ผู้สอบบัญชีอาจเน้นว่าผู้สอบบัญชีได้ใช้หรือว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี การอ้างอิงการใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีดังกล่าวจะไม่ลดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีสำหรับการแสดงความเห็นต่องบการเงิน และดังนั้น จึงไม่เป็นเรื่องที่ขัดต่อย่อหน้าที่ 14-15 ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620<sup>32</sup>
- ก50. การอธิบายวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอาจเป็นเรื่องท้าทาย โดยเฉพาะในเรื่องที่ซับซ้อนและต้องใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ ซึ่งอาจเป็นเรื่องยากที่จะสรุปวิธีการตรวจสอบที่ปฏิบัติให้ออกมาอย่างกระชับที่เพียงพอต่อการสื่อสารถึงลักษณะและขอบเขตของการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้และการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่ามีความจำเป็นที่จะต้องอธิบายวิธีการตรวจสอบที่ได้ปฏิบัติ เพื่อสื่อสารว่าได้จัดการเรื่องดังกล่าวอย่างไรในการตรวจสอบ คำอธิบายดังกล่าวอาจเป็นคำอธิบายในภาพรวมแต่ไม่ใช้การอธิบายอย่างละเอียดเกี่ยวกับวิธีการปฏิบัติงาน
- ก51. ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ก46 ผู้สอบบัญชีอาจให้ข้อบ่งชี้ของผลลัพธ์ของการตอบสนองของผู้สอบบัญชีในคำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ในการกระทำข้างต้น ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องใช้ความระมัดระวัง เพื่อหลีกเลี่ยงการให้คำอธิบายที่สื่อความเห็นแตกต่างกันในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่อง หรือหลีกเลี่ยงการให้คำอธิบายที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยในความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินโดยรวม

สถานการณ์ที่เรื่องที่ถูกกำหนดว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่ถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 14)

- ก52. กฎหมายหรือข้อบังคับอาจขัดขวางการเปิดเผยต่อสาธารณะโดยผู้บริหารหรือผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องเฉพาะบางเรื่องที่ถูกพิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น กฎหมายหรือข้อบังคับอาจห้ามโดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องการสื่อสารต่อสาธารณะใดๆ ที่อาจมีผลต่อการสืบสวนโดยหน่วยงานที่เหมาะสมเกี่ยวกับการทำผิดกฎหมายที่เกิดขึ้นจริงหรือมีข้อสงสัย (เช่น เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการฟอกเงิน)
- ก53. ตามที่ได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 14(ข) การที่เรื่องที่ถูกพิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจะไม่ถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีถือเป็นสถานการณ์ที่ยากที่จะเกิดขึ้น เนื่องจากข้อสันนิษฐานที่ว่า จะเกิดประโยชน์ต่อสาธารณะในการให้ความโปร่งใสมากขึ้นเกี่ยวกับการตรวจสอบต่อผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้น การใช้ดุลยพินิจที่จะไม่สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจะเหมาะสมก็ต่อเมื่อผลกระทบเชิงลบต่อกิจการหรือสาธารณะซึ่งเป็นผลจากการสื่อสารถูกมองว่ามีนัยสำคัญซึ่งคาดการณ์อย่างสมเหตุสมผลว่าจะมีมากกว่าประโยชน์สาธารณะจากการสื่อสารเรื่องดังกล่าว

<sup>32</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620 “การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี”

ก54. การตัดสินใจไม่สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จะคำนึงถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าว การสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจมุมมองของผู้บริหารเกี่ยวกับนัยสำคัญของผลกระทบเชิงลบที่อาจเกิดขึ้นจากการสื่อสารเรื่องดังกล่าว ยิ่งไปกว่านั้น การสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลยังช่วยให้ข้อมูลในการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าจะสื่อสารเรื่องดังกล่าวหรือไม่ โดย

- ช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจสาเหตุที่กิจการไม่เปิดเผยเรื่องดังกล่าวต่อสาธารณะ (เช่น ถ้ากฎหมายหรือข้อบังคับหรือแม่บทการรายงานทางการเงินโดยเฉพาะอนุญาตให้ชะลอการเปิดเผยหรือไม่ให้เปิดเผยเรื่องดังกล่าว) และเข้าใจมุมมองของผู้บริหารต่อผลกระทบเชิงลบ (ถ้ามี) จากการเปิดเผยนั้น ผู้บริหารอาจให้ความสนใจไปที่บางประเด็นเกี่ยวกับกฎหมาย ข้อบังคับ หรือแหล่งอื่น ๆ ซึ่งเชื่อถือได้ที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาผลกระทบเชิงลบ (เช่น ประเด็นดังกล่าวอาจรวมถึงความเสียหายต่อการต่อรองทางการค้าของกิจการ หรือสถานะการแข่งขัน) อย่างไรก็ตาม มุมมองของผู้บริหารต่อผลกระทบเชิงลบเพียงอย่างเดียวไม่อาจบรรเทาความจำเป็นสำหรับผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่า ผลกระทบเชิงลบดังกล่าวถูกคดาอย่างสมเหตุสมผลว่าจะมีมากกว่าประโยชน์สาธารณะที่ได้รับจากการสื่อสารตามย่อหน้าที่ 14(ข)
- ช่วยเน้นว่า มีการสื่อสารกับหน่วยงานกำกับดูแลและหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวหรือไม่ และการสื่อสารดังกล่าวสนับสนุนสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ว่าการเปิดเผยเรื่องดังกล่าวไม่เหมาะสม หรือไม่
- ช่วยให้ผู้สอบบัญชีกระตุ้นให้ฝ่ายบริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าวต่อสาธารณะ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีความกังวลเกี่ยวกับการสื่อสารจำกัดเพียงบางประเด็นของเรื่อง ดังนั้น ข้อมูลส่วนอื่น ๆ จึงอาจมีความละเอียดอ่อนน้อยกว่าและสามารถสื่อสารได้

ผู้สอบบัญชีอาจเห็นว่ามี ความจำเป็นจะต้องได้รับหนังสือรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้บริหาร เพื่อชี้แจงสาเหตุที่การเปิดเผยต่อสาธารณะเป็นเรื่องไม่เหมาะสม รวมถึงมุมมองของผู้บริหารต่อนัยสำคัญของผลกระทบเชิงลบที่อาจเกิดขึ้นจากการสื่อสารดังกล่าว

ก55. อาจเป็นเรื่องจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาความหมายโดยนัยของการสื่อสารเรื่องที่ถูกพิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้สื่อสารกับหน่วยงานกำกับดูแลและหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว โดยไม่คำนึงว่าเรื่องดังกล่าวจะถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือไม่ การสื่อสารนี้อาจเป็นประโยชน์ในการให้ข้อมูลสำหรับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับผลกระทบเชิงลบที่อาจเกิดขึ้นจากการสื่อสารเรื่องดังกล่าว

ก56. ประเด็นที่ถูกพิจารณาโดยผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับการตัดสินใจไม่สื่อสารเรื่องใดเรื่องหนึ่ง เป็นประเด็นที่ซับซ้อนและรวมถึงดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชี ดังนั้นผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเหมาะสมที่จะขอคำปรึกษาด้านกฎหมาย

รูปแบบและเนื้อหาของวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในสถานการณ์อื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16)

ก57. ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 16 นำไปใช้ได้กับ 3 สถานการณ์ ดังนี้

- (1) ผู้สอบบัญชีพิจารณาตามย่อหน้าที่ 10 ว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (อ่านย่อหน้าที่ ก59)
- (2) ผู้สอบบัญชีพิจารณาตามย่อหน้าที่ 14 ว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจะไม่ถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี และไม่มีเรื่องอื่น ๆ ถูกพิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
- (3) เฉพาะเรื่องที่ถูกพิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเท่านั้น ที่เป็นเรื่องที่ถูกสื่อสารตามย่อหน้าที่ 15

ก58. เนื้อหาด้านล่างเป็นตัวอย่างการนำเสนอในรายงานของผู้สอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีเห็นว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ต้องสื่อสาร

**เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ**

[ยกเว้นเรื่องที่ได้อธิบายในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข (วรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง) ของผู้สอบบัญชี หรือวรรคความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง] ข้าพเจ้าพิจารณาว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ต้องสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า

ก59. การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบรวมถึงการตัดสินใจเกี่ยวกับระดับความสำคัญของเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี ดังนั้น อาจเป็นการยากที่ผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปของบริษัทจดทะเบียนจะไม่กำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างน้อยหนึ่งเรื่อง que สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลให้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบซึ่งจะถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์ที่จำกัด (เช่น บริษัทจดทะเบียนที่มีการดำเนินงานที่จำกัดมาก ๆ) ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่สอดคล้องกับย่อหน้าที่ 10 เนื่องจากไม่มีเรื่องใดที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี

การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17)

ก60. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอย่างทันเวลา<sup>33</sup> กำหนดเวลาที่เหมาะสมในการสื่อสารเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอาจเปลี่ยนแปลงได้ตามสถานการณ์ของงานตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารมุมมองเบื้องต้นเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเมื่อปรึกษาหารือเกี่ยวกับขอบเขตงานที่วางไว้และช่วงเวลาของการตรวจสอบ และอาจปรึกษาหารือเพิ่มเติมในเรื่องดังกล่าวเมื่อ

<sup>33</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 21



สื่อสารเกี่ยวกับผลการตรวจสอบ การกระทำเช่นนี้อาจช่วยให้บรรเทาความเสียหายในเชิงปฏิบัติที่ต้องการให้มีการสื่อสารแบบสองทางโดยการหารือและมีการสนทนาแต่ละประเด็นของเรื่องนั้นอย่างละเอียดเพื่อหาข้อสรุปเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในช่วงเวลาที่งบการเงินจะเสร็จสมบูรณ์เพื่อเผยแพร่

- ก 61. การสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล ทำให้ผู้มีส่วนที่กำกับดูแลตระหนักถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี และให้โอกาสผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลได้รับคำชี้แจงเพิ่มเติมตามความจำเป็น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าการให้รายงานของผู้สอบบัญชีแก่ผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลจะเป็นประโยชน์ในการช่วยอำนวยความสะดวกในการปรึกษาหารือ การติดต่อสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลเป็นการรับรู้ถึงบทบาทสำคัญของผู้มีส่วนที่กำกับดูแลในการสอดส่องดูแลกระบวนการรายงานทางการเงิน และให้โอกาสกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลได้เข้าใจเกณฑ์สำหรับการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและวิธีการอธิบายเรื่องเหล่านี้ในรายงานของผู้สอบบัญชี อีกทั้งยังทำให้ผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลพิจารณาว่าการเปิดเผยข้อมูลใหม่หรือเพิ่มเติมอาจเป็นประโยชน์ด้วยข้อเท็จจริงที่ว่าเรื่องเหล่านี้จะถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี
- ก 62. การสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลที่ถูกกำหนดตามย่อหน้าที่ 17(ก) ยังรวมถึงสถานการณ์ที่ยากที่จะเกิดขึ้น คือเรื่องที่ถูกกำหนดเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่ถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ่านย่อหน้าที่ 14 และ ก 54)
- ก 63. ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 17(ข) ให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล แม้ว่าผู้สอบบัญชีเห็นว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ต้องสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี การสื่อสารนี้อาจทำให้ผู้สอบบัญชีมีโอกาสปรึกษาหารือเพิ่มเติมกับบุคคลอื่นที่มีความคุ้นเคยกับการตรวจสอบ และเรื่องที่สำคัญที่อาจเกิดขึ้น (เช่น ผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ ถ้ามีการแต่งตั้งผู้นั้น) การปรึกษาหารือเหล่านี้อาจทำให้ผู้สอบบัญชีประเมินอีกครั้งถึงการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

#### เอกสารหลักฐาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 18)

- ก 64. ย่อหน้าที่ 8 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีจัดเตรียมเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่เพียงพอ ที่ทำให้ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีสามารถเข้าใจการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่สำคัญได้ ในบริบทของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพนี้รวมถึงการพิจารณาจากเรื่องที่สื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล และเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี เพื่อสรุปว่าเรื่องใดบ้างเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในกรณีนี้ มักได้รับการสนับสนุนมาจากเอกสารหลักฐานของการสื่อสารของผู้สอบบัญชีกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล และเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบเกี่ยวกับเรื่องแต่ละเรื่อง (อ่านย่อหน้าที่ ก 39) และเอกสารหลักฐานของ



งานตรวจสอบอื่น ๆ เกี่ยวกับเรื่องที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างงานตรวจสอบ (เช่น บันทึกความสำเร็จของงาน) อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับสาเหตุที่เรื่องอื่น ๆ ที่ถูกสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแล ไม่เป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี

ร่างมาตรฐานการสอบบัญชี