



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง)

การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

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

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

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

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

ติดต่อ Permission@ifac.org เพื่อขออนุญาตทำซ้ำ ครอบครองหรือเป็นสื่อ หรือใช้เอกสารฉบับนี้ ในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน

เนื่องจาก IFAC ได้เผยแพร่ Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2018 Edition เมื่อวันที่ 17 ธันวาคม พ.ศ. 2562 ซึ่ง มีการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)

ดังนั้น สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จึงปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 – การสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแล (แปลจาก ISA 260, Communication with Those Charged with Governance) โดยปรับปรุงเนื้อหาและถ้อยคำบางส่วนให้สอดคล้องกับการปรับปรุงข้างต้น (ดังแสดง ในส่วนที่แรเงา) สำหรับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2561 แต่เนื่องด้วยข้อกำหนดที่สำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่เปลี่ยนแปลง ดังนั้น วันที่ปฏิบัติของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้นี้จึงเป็นวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นไปเช่นเดิม ซึ่งสอดคล้องกับวันที่ปฏิบัติที่ระบุไว้ใน Handbook 2018 Edition ของ IFAC

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง)

การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2559)

สารบัญ

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

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

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

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

บทบาทในการสื่อสาร

4. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มุ่งเน้นถึงการสื่อสารจากผู้สอบบัญชีไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นหลัก อย่างไรก็ตาม การสื่อสารแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพนั้นมีความสำคัญในการช่วยการปฏิบัติงานสอบบัญชี ดังต่อไปนี้

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 “การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ”

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

วันถือปฏิบัติ

8. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559

วัตถุประสงค์

9. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีมีดังนี้

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

คำจำกัดความ

10. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้

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

ข้อกำหนด

ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

- 11. ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่เหมาะสม ซึ่งอยู่ในโครงสร้างการกำกับดูแลของกิจการที่จะต้องสื่อสารด้วย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก4)

การสื่อสารกับกลุ่มย่อยของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

12. หากผู้สอบบัญชีสื่อสารกับกลุ่มย่อยของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ตัวอย่างเช่น คณะกรรมการตรวจสอบหรือกรรมการท่านใดท่านหนึ่ง ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดว่ามีความจำเป็นที่จะต้องสื่อสารกับคณะกรรมการกำกับดูแลด้วยหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 65-67)

เมื่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านเกี่ยวข้องกับการบริหารของกิจการ

13. ในบางกรณีผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านเกี่ยวข้องกับการบริหารงานของกิจการ ตัวอย่างเช่น ธุรกิจขนาดเล็กที่เจ้าของกิจการเป็นผู้บริหารงานของกิจการแต่เพียงผู้เดียว และไม่มีผู้อื่นที่ทำหน้าที่ในการกำกับดูแลอีก กรณีดังกล่าวหากผู้สอบบัญชีได้สื่อสารในประเด็นต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กับบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ทำหน้าที่ในการบริหารและมีความรับผิดชอบในการกำกับดูแลด้วยแล้ว ผู้สอบบัญชีไม่มีความจำเป็นที่จะต้องสื่อสารประเด็นดังกล่าวเหล่านั้นกับบุคคลหรือกลุ่มบุคคลเดิมในฐานะบทบาทของการเป็นผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอีก ประเด็นดังกล่าวได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 16(ค) อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีต้องได้รับความพึงพอใจว่าการสื่อสารกับบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ทำหน้าที่ในการบริหารนั้นสามารถสื่อสารถึงผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทั้งหมดได้อย่างเพียงพอเสมือนกับในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้สื่อสารกับผู้มีบทบาทหน้าที่ในการกำกับดูแลโดยตรง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 68)

เรื่องที่ต้องสื่อสาร

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน

14. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งรวมถึง
- (ก) ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ได้จัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการภายใต้การกำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และ
 - (ข) การตรวจสอบงบการเงินไม่ได้เป็นการปลดเปลื้องความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 69-610)

ขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้

15. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงภาพรวมของขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้ ซึ่งรวมถึงการสื่อสารเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 611-616)

เรื่องที่สำคัญที่พบจากการสอบบัญชี

16. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 617-618) ในเรื่องดังต่อไปนี้
- (ก) ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับแง่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญของวิธีปฏิบัติทางบัญชีของกิจการ รวมถึงนโยบายบัญชี การประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลใน

งบการเงิน ในกรณีที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทราบถึงเหตุผลที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่สำคัญและเป็นที่ยอมรับตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องนั้น ไม่เป็นวิธีปฏิบัติที่เหมาะสมที่สุดภายใต้สถานการณ์เฉพาะสำหรับกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19-ก20)

- (ข) อุปสรรคสำคัญที่พบในระหว่างการตรวจสอบบัญชี (หากมี) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก21)
- (ค) เว้นแต่กรณีที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านเกี่ยวข้องในการบริหารกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารให้ทราบถึง
 - (1) เรื่องที่สำคัญ (หากมี) ที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบที่ได้มีการปรึกษาหารือหรือที่จะต้องหารือกับผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก22)
 - (2) หนังสือรับรองตามที่ผู้สอบบัญชีร้องขอ
- (ง) สถานการณ์ที่กระทบต่อรูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชี (หากมี) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก23-ก25)
- (จ) เรื่องอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นจากการสอบบัญชีซึ่งผู้สอบบัญชีได้ใช้ดุลยพินิจแจ้งผู้ประกอบวิชาชีพแล้วเห็นว่ามีความเกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก26-ก28)

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

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

กระบวนการสื่อสาร

การสร้างกระบวนการสื่อสาร

18. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงรูปแบบ ช่วงเวลาและเนื้อหาสาระทั่วไปที่คาดว่าจะทำการสื่อสารด้วย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก37-ก45)

รูปแบบของการสื่อสาร

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

ช่วงเวลาของการสื่อสาร

21. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอย่างทันท่วงที (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก49-ก50)

ความเพียงพอของกระบวนการสื่อสาร

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

เอกสารหลักฐาน

23. ในกรณีที่เรื่องที่ต้องสื่อสารตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ถูกสื่อสารโดยวาจา ผู้สอบบัญชีต้องรวมเรื่องดังกล่าว รวมถึงระยะเวลาและบุคคลที่ได้สื่อสารด้วยในเอกสารหลักฐานการสอบบัญชี สำหรับเรื่องที่ได้สื่อสารเป็นลายลักษณ์อักษรนั้น ผู้สอบบัญชีต้องจัดเก็บสำเนาของเอกสารที่สื่อสารนั้นไว้เป็นส่วนหนึ่งของเอกสารหลักฐานการสอบบัญชี² (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก54)

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

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างอิงย่อหน้า 11)

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

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

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

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

การสื่อสารกับกลุ่มย่อยของผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

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

⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ”

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 “ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น” ย่อหน้าที่ 49

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

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

เมื่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านมีส่วนร่วมเกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

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

เรื่องที่ต้องสื่อสาร

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)

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

- ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งมุ่งเน้นการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ดังนั้น ประเด็นต่าง ๆ ที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ต้องสื่อสารรวมถึงเรื่องที่สำคัญที่เกิดขึ้นในระหว่างการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งเกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการกำกับดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน

⁶ อ่านที่ย่อหน้าที่ 10 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี”

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

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

ขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

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

ก13. เรื่องที่สื่อสารอาจรวมถึง

- วิธีการของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งที่เกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด
- วิธีการของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อเรื่องที่น่าประหลาดใจที่มีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

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

ก14. เรื่องการวางแผนอื่น ๆ ที่อาจเหมาะสมที่จะนำมาหารือร่วมกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล รวมถึง

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

⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 “ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี”

⁹ อ่านที่มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620 “การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี”

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

- การดำเนินการของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการตอบสนองต่อพัฒนาการของมาตรฐานการบัญชี แนวปฏิบัติของการกำกับดูแลกิจการ กฎเกณฑ์ของตลาดหลักทรัพย์ และประเด็นอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง และผลกระทบของพัฒนาการเหล่านี้ต่อการนำเสนอโดยรวม โครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงิน จะรวมถึง
 - ความเกี่ยวข้อง ความเชื่อถือได้ ความสามารถเปรียบเทียบกันได้ และความสามารถในการเข้าใจได้ของข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงิน และ
 - การพิจารณาว่างบการเงินถูกบิดเบือนโดยการรวมข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องหรือปิดบังความเข้าใจที่เหมาะสมในเรื่องที่เปิดเผยหรือไม่
- การตอบสนองของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่อการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีในครั้งก่อน ๆ
- เอกสารซึ่งประกอบไปด้วยข้อมูลอื่น (ตามคำจำกัดความในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)) ลักษณะแผนงาน และเวลาในการออกเอกสารหรือชุดเอกสารดังกล่าว เมื่อผู้สอบบัญชีคาดว่าจะได้รับข้อมูลอื่นภายหลังจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี การปรึกษาหารือกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจรวมถึงการดำเนินการ ซึ่งเหมาะสมหรือจำเป็นในกรณีที่ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลอื่นที่ได้รับภายหลังจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

ก15. การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการวางแผนขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชี แต่ไม่ได้เปลี่ยนแปลงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการจัดทำแผนกลยุทธ์ การสอบบัญชีโดยรวมและการวางแผนการตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงลักษณะ ช่วงเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

ก16. ในการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้ ผู้สอบบัญชีต้องดำเนินการด้วยความระมัดระวังโดยไม่มีการประนีประนอมเรื่องประสิทธิภาพของการสอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกิจการที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลบางท่านหรือทั้งหมดมีส่วนเกี่ยวข้องในการบริหารกิจการด้วย ตัวอย่างเช่น การสื่อสารลักษณะและช่วงเวลาของวิธีการตรวจสอบอย่างละเอียดอาจส่งผลให้ประสิทธิภาพของการสอบบัญชีลดลง เนื่องจากจะทำให้ผู้บริหารคาดเดาวิธีการตรวจสอบที่ใช้ได้

เรื่องที่สำคัญที่พบจากการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16)

- ก17. การสื่อสารประเด็นที่พบจากการสอบบัญชีนั้นอาจรวมถึงการร้องขอข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพื่อให้การรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีเสร็จสิ้น ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจขอคำยืนยันจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลว่ามีความเข้าใจที่ตรงกันในข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมหรือเหตุการณ์เฉพาะนั้น ๆ
- ก18. เมื่อมีการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ไปปฏิบัติ การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 16 และการสื่อสารเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้

ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 15 มีความเกี่ยวข้องกับการพิจารณาถึงเรื่องต่างๆ ที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี ซึ่งเรื่องดังกล่าวอาจเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้¹¹

แง่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญของวิธีปฏิบัติทางการบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(ก))

- ก19. โดยทั่วไปแม่บทการรายงานทางการเงินอนุญาตให้กิจการสามารถใช้การประมาณการทางบัญชี และการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับนโยบายบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินได้ เช่น การใช้ข้อสมมติหลักในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ซึ่งมีวิธีการวัดมูลค่าที่สำคัญของความไม่แน่นอนของประมาณการ นอกจากนี้ กฎหมาย ข้อบังคับ หรือแม่บทการรายงานทางการเงินอาจกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่สำคัญ หรือการอ้างอิงถึงประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ หรือนโยบายการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ เพื่อระบุและให้ข้อมูลเพิ่มเติมกับผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจส่วนบุคคลที่มีความยุ่งยากและซับซ้อนที่สุดที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำงบการเงิน
- ก20. ดังนั้น ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับแง่มุมการใช้ดุลยพินิจส่วนบุคคลในงบการเงินอาจเกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการปฏิบัติหน้าที่กำกับดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน ตัวอย่างเช่น เรื่องที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ ก19 ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจให้ความสนใจในเรื่องการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลของความไม่แน่นอนของประมาณการที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ การสื่อสารอย่างเปิดเผยและสร้างสรรค์เกี่ยวกับแง่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญของวิธีปฏิบัติทางบัญชีของกิจการอาจรวมถึงข้อเสนอแนะที่เกี่ยวข้องกับการยอมรับได้ของวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่สำคัญ และคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูล ภาคผนวก 2 ระบุถึงเรื่องต่าง ๆ ที่อาจรวมในการสื่อสารนี้

อุปสรรคที่สำคัญที่พบในระหว่างการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(ข))

- ก21. อุปสรรคที่สำคัญที่พบในระหว่างการสอบบัญชี อาจรวมถึงประเด็นต่อไปนี้
- ความล่าช้าอย่างมากของผู้บริหาร การขาดความพร้อมของบุคคลากรของกิจการ หรือความไม่เต็มใจของผู้บริหารในการให้ข้อมูลซึ่งจำเป็นต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชี
 - การจำกัดระยะเวลาที่สั้นเกินความจำเป็นในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้แล้วเสร็จ
 - การต้องใช้ความพยายามเกินกว่าที่คาดไว้อย่างมากเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ
 - การไม่ได้รับข้อมูลที่คาดว่าจะจัดหาได้
 - ข้อจำกัดต่าง ๆ สำหรับผู้สอบบัญชีที่ผู้บริหารกำหนดขึ้น
 - ความไม่เต็มใจของผู้บริหารเมื่อถูกร้องขอให้ประเมินหรือขยายการประเมินเพิ่มเติมเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

¹¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ย่อหน้าที่ 9-10

ในบางสถานการณ์ อุปสรรคต่าง ๆ ดังกล่าวอาจก่อให้เกิดการถูกจำกัดขอบเขตของการตรวจสอบ ซึ่งอาจนำไปสู่การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้สอบบัญชี¹²

เรื่องที่สำคัญที่หารือกับผู้บริหาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 16(ค)(1))

ก22. เรื่องที่สำคัญที่ได้หารือหรือที่จะต้องหารือกับผู้บริหารอาจรวมถึงเรื่องต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- เหตุการณ์หรือรายการที่สำคัญที่เกิดขึ้นในระหว่างปี
- เงื่อนไขทางธุรกิจที่กระทบต่อกิจการ และแผนงานและกลยุทธ์ทางธุรกิจที่อาจส่งผลกระทบต่อความเสี่ยงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ประเด็นต่าง ๆ ที่ผู้บริหารได้ขอคำปรึกษากับนักบัญชีอื่น ๆ ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีหรือการสอบบัญชี
- การปรึกษาหารือหรือการโต้ตอบที่เกี่ยวกับการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีในปีแรก หรือการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีเดิมที่เคยตรวจสอบในปีก่อน ๆ ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับวิธีปฏิบัติทางบัญชี การนำมาตรฐานการสอบบัญชีมาใช้ หรือค่าธรรมเนียมบริการสอบบัญชีหรือค่าธรรมเนียมบริการอื่น ๆ
- เรื่องที่สำคัญเกี่ยวกับความเห็นที่ขัดแย้งกับผู้บริหาร ยกเว้น ความเห็นที่ขัดแย้งในเบื้องต้น เนื่องจากข้อเท็จจริงที่ไม่ครบถ้วน หรือข้อมูลเบื้องต้นที่ได้รับการแก้ไขในภายหลังเมื่อผู้สอบบัญชีได้รับข้อเท็จจริงหรือข้อมูลเพิ่มเติม

สถานการณ์ที่กระทบต่อรูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 16(ง))

ก23. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีเห็นชอบข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีกับผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม)¹³ ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี ที่ได้รับความเห็นชอบต้องถูกบันทึกในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีหรือในหนังสือสัญญาในรูปแบบอื่น ๆ ที่เหมาะสมและต้องรวมถึงการอ้างอิงรูปแบบและเนื้อหาที่ความต้องการของรายงานของผู้สอบบัญชี¹⁴ ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 9 ในกรณีที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ใช่ผู้ให้ความเห็นชอบในข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจจัดทำสำเนาหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีให้แก่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพื่อสื่อสารเกี่ยวกับการตรวจสอบ การสื่อสารที่กำหนดในย่อหน้า 16(ง) มุ่งเน้นที่จะแจ้งผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับสถานการณ์ที่ทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีอาจมีรูปแบบและเนื้อหาแตกต่างไปหรือมีข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับการตรวจสอบที่ได้ปฏิบัติแล้ว

¹² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

¹³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 9

¹⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 10

ก24. สถานการณ์ที่ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องหรืออาจพิจารณาว่าจำเป็นที่จะมีข้อมูลเพิ่มเติมในรายงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี หรือสถานการณ์ที่ต้องกำหนดให้มีการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล รวมถึงเมื่อ

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

ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาจัดเตรียมร่างรายงานของผู้สอบบัญชีให้แก่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพื่ออำนวยความสะดวกในการปรึกษาหารือเรื่องที่เกี่ยวข้องในรายงานของผู้สอบบัญชี

ก25. ในสถานการณ์ที่เกิดขึ้นได้ยาก ผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะไม่แสดงชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในรายงานของผู้สอบบัญชีตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือความตั้งใจนี้กับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพื่อแจ้งให้ทราบถึงการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเป็นไปได้และความรุนแรงของอุปสรรคต่อความปลอดภัยส่วนบุคคลอย่างสำคัญ²⁰ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเลือกที่จะไม่รวมการบรรยายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีภายในรายงานของผู้สอบบัญชีตามที่ได้อนุญาตไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)²¹

เรื่องที่สำคัญอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(จ))

ก26. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300²² ระบุว่าเมื่อมีเหตุการณ์ที่ไม่คาดหมาย มีการเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ หรือเมื่อได้รับหลักฐานจากการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจต้องปรับเปลี่ยนกลยุทธ์

¹⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 30

¹⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 25(ง)

¹⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ย่อหน้าที่ 17

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

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

²⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 46 และย่อหน้าที่ ก63

²¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 41

²² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 “การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ ก15

การสอบบัญชีโดยรวมและแผนการตรวจสอบ ซึ่งส่งผลต่อลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ได้วางไว้เดิมตามการประเมินความเสี่ยงที่ได้มีการพิจารณาใหม่ ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในเรื่องดังกล่าวถึงขอบเขตและช่วงเวลาของการตรวจสอบที่ได้วางไว้ซึ่งปรับเปลี่ยนจากที่ได้เคยปรึกษาหารือในเบื้องต้น

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

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17)

- ก29. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง โดยรวมถึงข้อกำหนดต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน²⁴
- ก30. การสื่อสารเรื่องความสัมพันธ์ และเรื่องอื่น ๆ รวมถึงมาตรการป้องกันต่าง ๆ นั้น อาจแตกต่างกันตามสถานการณ์ของงาน แต่โดยทั่วไปจะกำหนดถึง
- (ก) อุปสรรคต่อความเป็นอิสระ โดยอาจแบ่งเป็นอุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ส่วนตัว อุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับการสอบทานผลงานตนเอง อุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ตนเป็นผู้สนับสนุน อุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับความคุ้นเคยสนิทสนม และอุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับการถูกข่มขู่
 - (ข) มาตรการป้องกันที่กำหนดขึ้นโดยองค์กรทางวิชาชีพ กฎหมายหรือข้อบังคับมาตรการป้องกันภายในกิจการ และมาตรการป้องกันของระบบหรือกระบวนการภายในของสำนักงานสอบบัญชีเอง
- ก31. ข้อกำหนดทางจรรยาบรรณ หรือกฎหมาย หรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลโดยเฉพาะเจาะจงในสถานการณ์ที่พบการฝ่าฝืนข้อกำหนดในเรื่องความเป็นอิสระ ตัวอย่างเช่น ข้อกำหนดทางจรรยาบรรณเกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงินที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับการฝ่าฝืนเรื่องดังกล่าวและมาตรการที่สำนักงานได้ดำเนินการไปแล้วหรือที่คาดว่าจะดำเนินการ²⁵

²³ อ่านย่อหน้าที่ 19-22 และ ก23-ก32 ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 “การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน”

²⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 14

²⁵ อ่านย่อหน้าที่ 290.39-49 ของคู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งระบุเกี่ยวกับการฝ่าฝืนข้อกำหนดในเรื่องความเป็นอิสระ

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

เรื่องเพิ่มเติม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 3)

ก33. การกำกับดูแลการทำงานของผู้บริหารโดยผู้มีส่วนได้เสียที่ในการกำกับดูแลนั้นรวมถึงการทำให้มั่นใจว่า กิจการได้มีการออกแบบ นำไปปฏิบัติ และรักษาไว้ซึ่งการควบคุมภายในที่เหมาะสมเกี่ยวกับความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน และการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

ก34. ผู้สอบบัญชีอาจตระหนักถึงเรื่องเพิ่มเติม ซึ่งอาจไม่จำเป็นต้องเกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน แต่เป็นเรื่องที่เป็นไปได้ว่าจะมีความสำคัญต่อความรับผิดชอบของผู้มีส่วนได้เสียที่ในการกำกับดูแลในติดตามการกำกับดูแลทิศทางด้านกลยุทธ์ของกิจการ หรือมีความสำคัญต่อภาระของกิจการในความรับผิดชอบตามหน้าที่เรื่องต่างๆ เหล่านั้นอาจรวมถึง ตัวอย่างเช่น ประเด็นที่สำคัญเกี่ยวกับโครงสร้างหรือกระบวนการในการกำกับดูแล และการตัดสินใจหรือการดำเนินการที่สำคัญโดยผู้บริหารระดับสูงโดยไม่ได้รับการอนุมัติอย่างเหมาะสม

ก35. ในการกำหนดว่าจะต้องสื่อสารเรื่องอื่น ๆ เพิ่มเติมกับผู้มีส่วนได้เสียที่ในการกำกับดูแลหรือไม่นั้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาหรือเรื่องลักษณะดังกล่าวที่ผู้สอบบัญชีพบกับผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมเว้นเสียแต่ว่าสถานการณ์ไม่เหมาะสมที่จะสื่อสาร

ก36. หากมีการสื่อสารเรื่องเพิ่มเติม อาจเป็นการเหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีจะสื่อสารให้ผู้มีส่วนได้เสียที่ในการกำกับดูแลตระหนักว่า

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

กระบวนการสื่อสาร

การสร้างกระบวนการสื่อสาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 18)

ก37. การสื่อสารที่ชัดเจนเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้ และเนื้อหาสาระทั่วไปที่คาดว่าจะสื่อสารจะช่วยเสริมสร้างพื้นฐานของการสื่อสารแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพ

ก38. ประเด็นที่อาจช่วยเสริมสร้างการสื่อสารแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงการปรึกษาหารือในเรื่อง ต่อไปนี้

- วัตถุประสงค์ของการสื่อสาร เมื่อมีการกำหนดวัตถุประสงค์ที่ชัดเจน ผู้สอบบัญชี และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลจะสามารถทำความเข้าใจที่ตรงกันได้ดีกว่าในประเด็นปัญหาต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการดำเนินการที่คาดหวังจากกระบวนการสื่อสารดังกล่าว
- รูปแบบที่จะสื่อสาร
- บุคคลหรือคณะบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและในกลุ่มผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลที่จะสื่อสารกันในเรื่องเฉพาะ
- ความคาดหวังของผู้สอบบัญชีที่การสื่อสารจะเป็นแบบสองทางและความคาดหวังว่าผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลจะสื่อสารกับผู้สอบบัญชีเมื่อมีประเด็นที่พิจารณาว่าเกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ตัวอย่างเช่น การตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ที่อาจส่งผลกระทบต่อลักษณะช่วงเวลาและขอบเขตของการสอบบัญชี ข้อสงสัยหรือการตรวจพบการทุจริต และข้อกังวลเกี่ยวกับความซื่อสัตย์และความสามารถของผู้บริหารระดับสูง
- กระบวนการในการดำเนินการและการรายงานผลในเรื่องที่ได้รับการสื่อสารจากผู้สอบบัญชี
- กระบวนการในการดำเนินการหรือการรายงานผลในเรื่องที่ได้รับการสื่อสารจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

ก39. กระบวนการในการสื่อสารนั้นจะแตกต่างกันตามแต่ละสถานการณ์ ซึ่งรวมถึงขนาดและโครงสร้างการกำกับดูแลของแต่ละกิจการ วิธีการปฏิบัติงานของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และมุมมองของผู้สอบบัญชีในการให้ความสำคัญต่อเรื่องต่าง ๆ ที่สื่อสาร ดังนั้น อุปสรรคในการสร้างการสื่อสารแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพอาจเป็นการบ่งชี้ว่าการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลนั้นไม่เพียงพอตามวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี (อ่านย่อหน้าที่ 52)

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก40. ในการสอบบัญชีกิจการขนาดเล็ก ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล โดยใช้รูปแบบที่ซับซ้อนน้อยกว่ากิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์หรือกิจการขนาดใหญ่

การสื่อสารกับผู้บริหาร

ก41. ผู้สอบบัญชีอาจปรึกษาหารือในหลาย ๆ เรื่องกับผู้บริหารของกิจการในระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยปกติ ซึ่งรวมถึงเรื่องต่าง ๆ ที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้ต้อง

สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล การปรึกษาหารือดังกล่าวจะช่วยถึงความรับผิดชอบของ
ผู้บริหารในการดำเนินงานของกิจการ รวมถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารเฉพาะในการจัดทำ
งบการเงิน

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

การสื่อสารกับบุคคลที่สาม

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

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

- ก44. ในบางประเทศอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องดำเนินการตามกฎหมายและข้อบังคับ ดังตัวอย่าง
ต่อไปนี้

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

ก45. หากไม่ได้มีการกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้ผู้สอบบัญชีต้องให้สำเนาเอกสารการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลแก่บุคคลที่สามแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจต้องได้รับความยินยอมจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลก่อนที่จะดำเนินการดังกล่าว

รูปแบบของการสื่อสาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19)

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

ก47. นอกเหนือจากความสำคัญของเรื่องเฉพาะที่จะสื่อสารแล้ว รูปแบบของการสื่อสาร (เช่น การสื่อสารโดยวาจาหรือเป็นลายลักษณ์อักษร การสื่อสารเนื้อหาโดยละเอียดหรือโดยสรุป และลักษณะการสื่อสารที่มีรูปแบบหรือไม่มีรูปแบบหรือไม่) อาจขึ้นอยู่กับปัจจัยดังต่อไปนี้

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

ก48. เมื่อผู้สอบบัญชีได้ปรึกษาหารือในเรื่องที่สำคัญกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพียงท่านเดียว ตัวอย่างเช่น ประธานของคณะกรรมการตรวจสอบ อาจเป็นการเหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปเรื่องดังกล่าวไว้ในการสื่อสารครั้งต่อ ๆ ไป เพื่อให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกท่านได้มีข้อมูลที่ครบถ้วนและเท่าเทียมกัน

ช่วงเวลาของการสื่อสาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 21)

ก49. การสื่อสารอย่างทันทั่วทั้งที่ตลอดการตรวจสอบในเรื่องที่ผู้สอบบัญชีได้หารือและมีการสนทนาแต่ละประเด็นของเรื่องนั้นอย่างละเอียด เพื่อหาข้อสรุปกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ทำให้การสื่อสารแบบสองทางระหว่างผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้สอบบัญชีบรรลุผลสำเร็จมากยิ่งขึ้น อย่างไรก็ตาม ช่วงเวลาที่เหมาะสมในการสื่อสารจะแตกต่างกันตามแต่ละสถานการณ์ของงาน ซึ่งสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องนั้นรวมถึงความสำคัญและลักษณะของแต่ละเรื่อง และแนวทางการดำเนินการที่คาดหวังให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลดำเนินการ ตัวอย่างเช่น

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

²⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 ย่อหน้าที่ 9 และ ก14

ก50. ปัจจัยอื่น ๆ ที่อาจเกี่ยวข้องกับการกำหนดช่วงเวลาของการสื่อสารรวมถึง

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

ความเพียงพอของกระบวนการสื่อสาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22)

ก51. ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องออกแบบวิธีการตรวจสอบเป็นการเฉพาะเพื่อสนับสนุนการประเมินผล การสื่อสารแบบสองทางระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล แต่การประเมินผลนั้น อาจเกิดจากการสังเกตการณ์ผลจากการปฏิบัติงานตามวัตถุประสงค์อื่น ๆ ของการสอบบัญชี ซึ่งการสังเกตการณ์ดังกล่าวรวมถึง

- ความเหมาะสมและการทันต่อเวลาในการดำเนินการของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เพื่อตอบสนองต่อเรื่องที่คุณสอบบัญชีนำเสนอ หากเรื่องที่สำคัญที่คุณสอบบัญชีได้นำเสนอในการสื่อสารครั้งก่อนไม่ได้รับการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีควรดำเนินการสอบถามถึงเหตุผลของการไม่ดำเนินการแก้ไขให้เหมาะสม และผู้สอบบัญชีควรพิจารณานำเสนอประเด็นดังกล่าวซ้ำอีกครั้งหนึ่ง ทั้งนี้เพื่อหลีกเลี่ยงความเสี่ยงที่ว่าผู้สอบบัญชีได้แสดงให้เห็นความรู้สึกว่าตนพอใจว่าประเด็นนั้นได้มีการพิจารณาอย่างเพียงพอแล้ว หรือประเด็นดังกล่าวไม่ได้มีความสำคัญอีกต่อไป
- การแสดงให้เห็นถึงความเปิดกว้างของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการสื่อสารกับผู้สอบบัญชี
- ความเต็มใจและความสามารถของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการประชุมกับผู้สอบบัญชีโดยที่ไม่มีผู้บริหารร่วมอยู่ด้วย
- การแสดงให้เห็นถึงความสามารถของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการทำความเข้าใจอย่างเต็มที่ในประเด็นที่นำเสนอโดยผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น ความเข้าใจในรายละเอียดของปัญหาหรือประเด็นที่นำเสนอต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และการตั้งคำถามต่อข้อเสนอแนะที่เสนอให้แก่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- อุปสรรคในการสร้างความเข้าใจที่ตรงกันระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับรูปแบบ ช่วงเวลาและเนื้อหาโดยทั่วไปที่จะสื่อสาร
- สำหรับกิจการที่มีผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลบางท่านหรือทุกท่านเกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการ การแสดงให้เห็นถึงความตระหนักของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลว่าประเด็นที่ปรึกษาหารือกับ

ผู้สอบบัญชีกระทบต่อความรับผิดชอบในการกำกับดูแลโดยรวมและความรับผิดชอบในการบริหารอย่างไร

- การสื่อสารแบบสองทางระหว่างผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้สอบบัญชีเป็นไปตามกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องหรือไม่

ก52. ตามที่ได้ระบุในย่อหน้าที่ 4 การสื่อสารแบบสองทางที่มีประสิทธิผลจะเป็นการช่วยเหลือทั้งผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ได้ระบุเพิ่มเติมถึงความร่วมมือของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ซึ่งรวมถึงการติดต่อประสานงานกับหน่วยงานตรวจสอบภายใน (หากมี) และผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นองค์ประกอบหนึ่งของสภาพแวดล้อมการควบคุม²⁷ ของกิจการ การสื่อสารแบบสองทางที่ไม่เพียงพออาจเป็นการแสดงให้เห็นถึงสภาพแวดล้อมการควบคุมที่ไม่น่าพอใจ และอาจส่งผลกระทบต่อประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชี รวมถึงความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน

ก53. หากการสื่อสารแบบสองทางระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่เพียงพอ และสถานการณ์ดังกล่าวไม่สามารถแก้ไขได้ ผู้สอบบัญชีอาจดำเนินการดังต่อไปนี้

- แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากการถูกจำกัดขอบเขต
- ขอคำแนะนำทางกฎหมายเกี่ยวกับผลของการดำเนินการที่แตกต่างไป
- สื่อสารกับบุคคลที่สาม (เช่น หน่วยงานกำกับดูแล) หรือหน่วยงานที่มีอำนาจในระดับที่สูงกว่าในโครงสร้างการกำกับดูแลที่อยู่ภายนอกกิจการ เช่น เจ้าของกิจการ (ผู้ถือหุ้นในการประชุมสามัญ) หรือรัฐมนตรีกระทรวงที่รับผิดชอบหรือรัฐสภาในกรณีของภาครัฐ
- ถอนตัวจากงานสอบบัญชีหากข้อกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอนุญาตให้สามารถดำเนินการได้

เอกสารหลักฐาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 23)

ก54. เอกสารหลักฐานของการสื่อสารทางวาจา อาจรวมถึงสำเนารายงานการประชุมที่จัดทำโดยกิจการที่จัดเก็บไว้เป็นส่วนหนึ่งของเอกสารหลักฐานการสอบบัญชี หากรายงานการประชุมนั้นได้มีการบันทึกเนื้อหาการสื่อสารอย่างเหมาะสม

²⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก78

ภาคผนวก 1

(อ้างอิงย่อหน้าที่ 3)

ข้อกำหนดเฉพาะที่ระบุในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่อ้างอิงการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

ภาคผนวกนี้ระบุถึงย่อหน้าที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1¹ และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่ระบุถึงการสื่อสารประเด็นเฉพาะกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล รายชื่อมาตรฐานต่อไปนี้ไม่ได้เป็นการทดแทนการพิจารณาข้อกำหนดและการนำไปใช้และคำอธิบายเพิ่มเติมที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับต่าง ๆ

- มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 “การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง” ย่อหน้าที่ 30(ก)
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 22 และ 39(ค)(1) และ 41-43
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) “การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 15 20 และ 23-25
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 “การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ” ย่อหน้าที่ 9
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 12-13
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 “การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก” ย่อหน้าที่ 9
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 510 “การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก” ย่อหน้าที่ 7
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน” ย่อหน้าที่ 27
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 “เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 7(ข)-(ค) และ 10(ก) และ 13(ข) และ 14(ก) และ 17
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง” ย่อหน้าที่ 25
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 “ข้อพิจารณาพิเศษ - การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น” ย่อหน้าที่ 49
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) “การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน” ย่อหน้าที่ 20 และ 31

¹ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 เรื่อง การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ และการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง

- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่อ
งบการเงิน” ย่อหน้าที่ 46
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของ
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 17
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป
ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 12 และ 14 และ 23 และ 30
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) “วรรณคดีข้อมูลและเหตุการณ์และวรรณคดีอื่น
ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 12
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 710 “ข้อมูลเปรียบเทียบ – ตัวเลขเปรียบเทียบและงบการเงิน
เปรียบเทียบ” ย่อหน้าที่ 18
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น”
ย่อหน้าที่ 17-19

ภาคผนวก 2

(อ้างอิงย่อหน้าที่ 16(ก) และ ก19-ก20)

แง่มุมเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางบัญชี

การสื่อสารตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 16(ก) และคำอธิบายเพิ่มเติมในย่อหน้าที่ ก19-ก20 อาจรวมถึงประเด็นดังต่อไปนี้

นโยบายบัญชี

- ความเหมาะสมของนโยบายบัญชีที่นำมาใช้ภายใต้สถานการณ์ต่าง ๆ ของกิจการ โดยคำนึงถึงความจำเป็นที่ต้องให้ความสมดุลระหว่างต้นทุนในการจัดหาข้อมูลกับประโยชน์ที่น่าจะได้รับของผู้ใช้งบการเงินของกิจการ เมื่อมีนโยบายบัญชีหลายนโยบายสามารถที่จะเลือกนำมาประยุกต์ได้นั้น การสื่อสารอาจรวมถึงการระบุรายการที่อยู่ในงบการเงินที่ได้รับผลกระทบจากการเลือกใช้นโยบายบัญชีที่สำคัญ รวมถึงข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายบัญชีที่กิจการในลักษณะคล้ายคลึงกันใช้อยู่
- การเลือกใช้นโยบายบัญชีเป็นครั้งแรกและการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีที่สำคัญ รวมถึงการนำมาตรฐานการบัญชีใหม่ที่เพิ่งประกาศมาใช้ โดยประเด็นที่สื่อสารอาจรวมถึงผลกระทบจากช่วงเวลาและวิธีการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีที่มีต่อรายได้ในปัจจุบันหรือในอนาคตของกิจการ และช่วงเวลาของการเปลี่ยนนโยบายบัญชีของกิจการจากการคาดการณ์ว่าจะมีการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่
- ผลกระทบของนโยบายบัญชีที่สำคัญในประเด็นที่มีการโต้แย้งหรือเป็นประเด็นที่เพิ่งเกิดขึ้น (หรือเป็นประเด็นเฉพาะสำหรับอุตสาหกรรมบางประเภท โดยเฉพาะเมื่อขาดแนวทาง การดำเนินการจากผู้มีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดหรือขาดความเห็นร่วมกัน)
- ผลกระทบของช่วงระยะเวลาของรายการบัญชีที่ต้องงวดบัญชีที่บันทึกรายการนั้น

การประมาณการทางบัญชี

- สำหรับรายการบัญชีที่การประมาณการทางบัญชีมีความสำคัญ ประเด็นปัญหาที่จะต้องหารือตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540¹ รวมถึงตัวอย่างเช่น
 - ผู้บริหารระบุถึงรายการ เหตุการณ์ หรือเงื่อนไขเหล่านั้นอย่างไรเพื่อให้ทราบว่ามี ความจำเป็นที่จะต้องมีการจัดทำประมาณการทางบัญชีเพื่อรับรู้หรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน
 - การเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดการจัดทำประมาณการทางบัญชีใหม่ หรือความจำเป็นที่ต้องปรับปรุงประมาณการทางบัญชีที่มีอยู่เดิม
 - การตัดสินใจของผู้บริหารที่จะรับรู้หรือไม่รับรู้ประมาณการทางบัญชีในงบการเงินเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 “การตรวจสอบการประมาณการทางบัญชีรวมทั้งประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง”

- การจัดทำประมาณการทางบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงหรือควรจะได้รับ การเปลี่ยนแปลงจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ในวิธีการหรือไม่ หากมีเพราะเหตุใด รวมถึงผลลัพธ์ของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำในงวดก่อน
- กระบวนการในการจัดทำประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร (เช่น เมื่อผู้บริหารมีการใช้แบบจำลอง) รวมถึงหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าที่เลือกใช้สำหรับประมาณการทางบัญชีนั้น เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
- ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ผู้บริหารใช้มีความสมเหตุสมผลหรือไม่
- ความเกี่ยวข้องกับความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ผู้บริหารใช้ในการประยุกต์แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องมีความเหมาะสม ความตั้งใจของผู้บริหารเพื่อบำเนินการในเรื่องนั้น และความสามารถของผู้บริหารในการทำเช่นนั้น
- ความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ข้อบ่งชี้ถึงโอกาสที่ผู้บริหารจะเกิดความลำเอียง
- ผู้บริหารพิจารณาถึงทางเลือกของข้อสมมติหรือผลการประมาณการนั้นอย่างไร และเหตุผลที่ไม่ใช้ข้อสมมติหรือผลการประมาณการอื่นนั้น หรือผู้บริหารระบุถึงความไม่แน่นอนของประมาณการในการจัดทำประมาณการทางบัญชีอย่างไร
- ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของประมาณการในงบการเงิน

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

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

ประเด็นอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

- ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่องบการเงินที่มาจากความเสี่ยงที่สำคัญ ฐานะและความไม่แน่นอนต่าง ๆ เช่น ข้อพิพาททางกฎหมายที่อยู่ในระหว่างการพิจารณา ที่ต้องเปิดเผยไว้ในงบการเงิน
- ขอบเขตที่งบการเงินจะได้รับผลกระทบจากรายการที่มีนัยสำคัญที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจของกิจการ หรือรายการที่ไม่ปกติ ที่อาจเน้นการสื่อสารในเรื่อง
 - รายการหรือจำนวนเงินที่ไม่ได้เกิดขึ้นบ่อยที่รับรู้ไว้ระหว่างงวดบัญชี
 - ขอบเขตที่รายการดังกล่าวได้ถูกแยกการเปิดเผยข้อมูลไว้ในท้ายงบการเงิน
 - รายการที่ออกแบบมาเพื่อวิธีปฏิบัติทางบัญชีหรือภาษีที่เฉพาะเจาะจง หรือเพื่อวัตถุประสงค์ทางกฎหมายหรือข้อบังคับที่เฉพาะเจาะจงหรือไม่

- รูปแบบของรายการมีความซับซ้อนมากหรือโครงสร้างของรายการที่ต้องการคำแนะนำเป็นอย่างมากหรือไม่
- ผู้บริหารเน้นถึงวิธีการบันทึกบัญชีที่เฉพาะเจาะจง มากกว่าจะคำนึงถึงเนื้อหาทางเศรษฐกิจที่แท้จริงของรายการดังกล่าวหรือไม่
- บัญชีที่ส่งผลกระทบต่อมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สิน รวมถึงปัจจัยพื้นฐานของกิจการที่ใช้ในการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์และสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนในการสื่อสาร อาจอธิบายว่ามีการเลือกปัจจัยที่กระทบต่อมูลค่าตามบัญชีอย่างไรและการเลือกใช้ปัจจัยอื่นจะมีผลกระทบต่องบการเงินอย่างไร
- การเลือกแก้ไขรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในรายงานทางการเงิน ตัวอย่างเช่น การแก้ไขรายงานทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเฉพาะรายการที่ส่งผลให้รายได้ของกิจการเพิ่มขึ้นในงวดบัญชีนั้น แต่ไม่แก้ไขรายการทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ส่งผลกระทบต่อรายได้ในงวดบัญชีนั้นลดลง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์