



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450

การประเมินการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง
ที่พบระหว่างการตรวจสอบ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ 450 - การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2555 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย - นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 450 - การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 - การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* ISBN: 978-1-60815-052-6

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

ดังนั้น สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จึงปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 - การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ (แปลจาก ISA 450, Evaluation of Misstatements Identified during the Audit) โดยปรับปรุงเนื้อหาและถ้อยคำบางส่วนให้สอดคล้องกับการปรับปรุงข้างต้น (ดังแสดงในส่วนที่แรเงา) สำหรับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2561 แต่เนื่องด้วยข้อกำหนดที่สำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่เปลี่ยนแปลง ดังนั้น วันถือปฏิบัติของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้จึงเป็นวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 เป็นต้นไปเช่นเดิม ซึ่งสอดคล้องกับวันถือปฏิบัติที่ระบุไว้ใน Handbook 2018 Edition ของ IFAC

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450

การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555)

สารบัญ

| | ย่อหน้าที่ |
|---|------------|
| คำนำ | |
| ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ | 1 |
| วันถือปฏิบัติ | 2 |
| วัตถุประสงค์ | 3 |
| คำจำกัดความ | 4 |
| ข้อกำหนด | |
| การรวบรวมการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ | 5 |
| การพิจารณาการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบเมื่อการตรวจสอบมีความคืบหน้า | 6-7 |
| การสื่อสารและการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง | 8-9 |
| การประเมินผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข | 10-13 |
| คำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษร | 14 |
| เอกสารหลักฐาน | 15 |
| การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น | |
| คำนิยามของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง | ก1 |
| การรวบรวมการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ | ก2-ก6 |
| การพิจารณาการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบเมื่อการตรวจสอบมีความคืบหน้า | ก7-ก9 |
| การสื่อสารและการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง | ก10-ก13 |
| การประเมินผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข | ก14-ก28 |
| คำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษร | ก29 |
| เอกสารหลักฐาน | ก30 |



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับควมรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการประเมินผลกระทบต่อการเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในการตรวจสอบและของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข (ถ้ามี) โดยที่มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) จะเกี่ยวข้องกับควมรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่อการเงินเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)¹ ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ในการประเมินผลกระทบต่อการเงินจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข (ถ้ามี) และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320² นั้นจะเกี่ยวข้องกับควมรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการใช้ควมมีสาระสำคัญอย่างเหมาะสมในการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน

วันถือปฏิบัติ

2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

วัตถุประสงค์

3. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ เพื่อประเมินเรื่องดังต่อไปนี้
 - (ก) ผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในการตรวจสอบ
 - (ข) ผลกระทบต่อการเงินจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข (ถ้ามี)

คำจำกัดความ

4. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
 - (ก) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง หมายถึง ผลแตกต่างระหว่างจำนวนเงินที่รายงานการจัดประเภทรายการ การแสดงรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูลสำหรับรายการและจำนวนเงินในงบการเงิน การจัดประเภทรายการ การแสดงรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูลที่ถูกกำหนดไว้สำหรับรายการดังกล่าวเพื่อให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงิน โดยการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสามารถเกิดจากข้อผิดพลาด หรือการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1)

เมื่อผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินแสดงข้อมูลถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญหรือไม่นั้น การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจึงรวมถึงการปรับปรุงทั้งจำนวนเงิน การจัดประเภทรายการ การแสดงรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งตาม

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ย่อหน้าที่ 10-11

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 “ควมมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี”

ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความจำเป็นเพื่อแจ้งการเงินนั้นแสดงข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ

- (ข) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข หมายถึง การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีรวบรวมได้ระหว่างการตรวจสอบและยังไม่ได้รับการแก้ไขให้ถูกต้อง

ข้อกำหนด

การรวบรวมการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ

5. ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ เว้นแต่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวไม่สำคัญอย่างแน่ชัด (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2-ก6)

การพิจารณาการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบเมื่อการตรวจสอบมีความคืบหน้า

6. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ามีความจำเป็นที่จะต้องปรับเปลี่ยนกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวม และแผนการสอบบัญชีหรือไม่ในกรณีนี้
- (ก) ลักษณะและสถานการณ์ที่พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง บ่งชี้ให้เห็นว่าอาจยังคงมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่นอีก ซึ่งเมื่อนำไปรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบแล้วอาจมีสาระสำคัญได้ (อ้างถึง ย่อหน้าที่ ก7)
- (ข) ผลรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่รวบรวมได้ในระหว่างการตรวจสอบนั้น เข้าใกล้ระดับความมีสาระสำคัญตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 (อ้างถึง ย่อหน้าที่ ก8)
7. ในกรณีที่ผู้บริหารได้ตรวจสอบประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล และแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบตามคำร้องขอของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อพิจารณาว่ายังคงมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเหลืออยู่หรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก9)

การสื่อสารและการแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

8. ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทั้งหมดที่รวบรวมได้ในระหว่างการตรวจสอบ ให้ผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมทราบอย่างทันที่หากไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ³ และผู้สอบบัญชีต้องขอให้ผู้บริหารแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก10-ก12)
9. หากผู้บริหารปฏิเสธที่จะแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเพียงบางรายการหรือทุกรายการที่ผู้สอบบัญชีแจ้งให้ทราบ ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจในเหตุผลของผู้บริหารที่ไม่แก้ไข และต้องพิจารณาถึงเหตุผลดังกล่าวเมื่อประเมินว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก13)

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล” ย่อหน้าที่ 7

การประเมินผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข

10. ก่อนประเมินผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่ง ยังไม่ได้รับการแก้ไข ผู้สอบบัญชีต้องประเมินระดับความมีสาระสำคัญที่ได้กำหนดไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ใหม่อีกครั้ง เพื่อยืนยันว่าระดับความมีสาระสำคัญดังกล่าวยังคงเหมาะสมในเนื้อหาของ การแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินที่แท้จริงของกิจการหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก14-ก15)
11. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขนั้น มีสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะพิจารณาแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกัน ในการประเมินดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึง
 - (ก) ขนาดและลักษณะของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ทั้งที่เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล และงบการเงินโดยรวม รวมทั้งสถานการณ์ที่ทำให้เกิดข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าว และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16-ก22 และ ก24-ก25)
 - (ข) ผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่เกี่ยวข้องกับงวดก่อน ซึ่งมีผลต่อประเภทของรายการต่าง ๆ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และงบการเงินโดยรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก23)

การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

12. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทราบถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่ง ยังไม่ได้รับการแก้ไขและผลกระทบของรายการดังกล่าว ทั้งในแง่ของแต่ละรายการหรือผลรวมของ ทุกรายการที่อาจมีต่อการแสดงความคิดเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีหากไม่ขัดต่อกฎหมายหรือ ข้อบังคับ⁴ การสื่อสารของผู้สอบบัญชีต้องระบุการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขในแต่ละรายการ และผู้สอบบัญชีต้องขอให้แก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก26-ก28)
13. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทราบถึงผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขของงวดบัญชีก่อนที่มีต่อประเภทของรายการยอดคงเหลือ ทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และงบการเงินโดยรวม

คำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษร

14. ผู้สอบบัญชีต้องร้องขอคำรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้บริหารและ ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ที่ระบุถึงความเชื่อมั่นว่า ผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขจะไม่เป็นสาระสำคัญต่องบการเงินโดยรวม ทั้งในแง่ของแต่ละรายการและ ผลรวมของทุกรายการ ผลสรุปของรายการดังกล่าวต้องรวมไว้ในหรือแนบไว้กับคำรับรองของ ผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก29)

⁴ ดูเชิงอรรถ 3

เอกสารหลักฐาน

15. เรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องรวมอยู่ในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ⁵ มีดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก30)
- (ก) จำนวนเงิน ซึ่งถ้าต่ำกว่าจำนวนนี้แล้วการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจะไม่สำคัญอย่างแน่ชัด (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5)
 - (ข) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทั้งหมดที่รวบรวมได้ระหว่างการตรวจสอบได้รับการแก้ไขหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5 และ 8 และ 12)
 - (ค) ข้อสรุปของผู้สอบบัญชีว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข มีสาระสำคัญหรือไม่ ทั้งในแง่ของแต่ละรายการหรือผลรวมของทุกรายการ และเกณฑ์ที่ใช้ในการสรุปผลดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11)

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

คำนิยามของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 4(ก))

- ก1. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเป็นผลมาจาก
- (ก) ความไม่ถูกต้องในการเก็บรวบรวมหรือประมวลผลข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน
 - (ข) การไม่แสดงจำนวนเงินหรือไม่เปิดเผยข้อมูล รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอหรือไม่ครบถ้วน เมื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องบางฉบับได้กำหนดการเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการเปิดเผยข้อมูลไว้⁶
 - (ค) การประมาณการทางบัญชีที่ไม่ถูกต้อง ซึ่งเกิดจากการมองข้ามข้อเท็จจริงหรือการตีความข้อเท็จจริงผิดอย่างชัดเจน
 - (ง) การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในเรื่องการประมาณการทางบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าไม่สมเหตุสมผล หรือการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าไม่เหมาะสม
 - (จ) การจัดประเภทรายการ การรวมหรือแยกแสดงข้อมูล
 - (ฉ) การไม่เปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้งบการเงินนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรเกินกว่าการเปิดเผยข้อมูลที่มีข้อกำหนดเฉพาะตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน⁷ สำหรับงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8-11 และย่อหน้าที่ ก6

⁶ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน ย่อหน้าที่ 42 ระบุให้ “กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลอื่นเพิ่มเติมที่กิจการพิจารณาว่ามีความจำเป็นที่จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลในย่อหน้าที่ ...”

⁷ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในกรณีที่มีการปฏิบัติตามข้อกำหนดเฉพาะของมาตรฐานการรายงานทางการเงินไม่เพียงพอที่จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงผลกระทบของรายการ เหตุการณ์อื่น ๆ และสถานการณ์ต่าง ๆ ที่มีผลต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ย่อหน้าที่ 17.3)

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240⁸ ให้ตัวอย่างของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดจากการทุจริต

การรวบรวมการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5)

ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด

ก2. ย่อหน้าที่ 5 ของมาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรวบรวมการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบที่ไม่ใช่รายการที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด โดยคำว่า “ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด” ไม่ได้มีความหมายเดียวกับ “ไม่มีสาระสำคัญ” แต่ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งไม่สำคัญอย่างแน่ชัด หมายถึง รายการที่มีลำดับความสำคัญ (เล็กกว่ามาก) หรือมีลักษณะที่แตกต่างอย่างสิ้นเชิงจากรายการที่กำหนดให้มีสาระสำคัญ และเป็นข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ต้องคำนึงถึงอย่างแน่ชัด ไม่ว่าจะพิจารณาแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกัน และไม่ว่าจะพิจารณาในเงื่อนไขของขนาด ลักษณะ หรือ สถานการณ์ใดก็ตาม ในกรณีที่มีความไม่แน่นอนในการที่จะพิจารณาว่ารายการใดรายการหนึ่งหรือหลายรายการเป็นรายการที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด รายการดังกล่าวต้องถือว่าไม่ใช่ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด

ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบใด ๆ

ก3. ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดจำนวนเงินที่ต่ำกว่า ซึ่งข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของจำนวนในงบใด ๆ ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด และไม่จำเป็นต้องพิจารณาผลรวมของรายการเหล่านั้นเมื่อผู้สอบบัญชีคาดได้ว่าผลรวมของจำนวนดังกล่าวอย่างแน่ชัดจะไม่มีผลกระทบต่องบการเงิน อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของจำนวนเงิน ซึ่งเกินกว่าจำนวนที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัดที่กำหนดไว้ตามย่อหน้าที่ 5 ของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้ นอกจากนี้ ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเกี่ยวกับจำนวนเงินซึ่งไม่ใช่รายการที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัดเมื่อพิจารณาในเงื่อนไขของลักษณะหรือสถานการณ์ใดก็ตาม และหากไม่ใช่ ผู้สอบบัญชีก็ต้องรวบรวมข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงตามย่อหน้าที่ 5 ของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้

ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในการเปิดเผยข้อมูล

ก4. ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของการเปิดเผยข้อมูลอาจเป็นรายการที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด ไม่ว่าจะพิจารณาแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกัน และไม่ว่าจะพิจารณาในเงื่อนไขของขนาด ลักษณะ หรือสถานการณ์ใดก็ตาม ผู้สอบบัญชีได้รวบรวมข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในการเปิดเผยข้อมูลซึ่งไม่ใช่รายการที่ไม่สำคัญอย่างแน่ชัดเพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินผลกระทบของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่อการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องและต้องบการเงินโดยรวม ย่อหน้าที่ ก17 ของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้ได้ให้ตัวอย่างของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของการเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพที่อาจมีสาระสำคัญ

⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ ก1-ก6

การรวบรวมข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

- ก5. ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยลักษณะหรือสถานการณ์ใดที่รวบรวมได้ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ก3 และ ก4 ซึ่งไม่สามารถรวมเข้าด้วยกันเหมือนในกรณีของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของจำนวนเงิน แม้กระนั้น ตามย่อหน้าที่ 11 ของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงไม่ว่าจะพิจารณาแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกัน (เช่น โดยรวมเข้ากับข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น ๆ) เพื่อระบุว่าข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเหล่านั้นมีสาระสำคัญหรือไม่
- ก6. เพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่รวบรวมได้ ระหว่างการตรวจสอบ และในการสื่อสารการแสดงผลการสอบบัญชีให้ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้รับทราบอาจเป็นประโยชน์ถ้ามีการจำแนกเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างแท้จริง การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการใช้ดุลยพินิจ และการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประมาณไว้
- การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างแท้จริง หมายถึง การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยไม่มีข้อสงสัย
 - การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการใช้ดุลยพินิจ หมายถึง ผลแตกต่างที่เกิดขึ้นจากการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน (ซึ่งรวมถึงการเลือกหรือการใช้นโยบายการบัญชี) ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าไม่สมเหตุสมผลหรือไม่เหมาะสม
 - การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประมาณไว้ หมายถึง การประมาณการที่ดีที่สุดของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในประชากรที่เกี่ยวข้องกับการประมาณการของการแสดงผลการสอบบัญชีที่พบในตัวอย่างที่เลือกตรวจสอบไปสู่ประชากรทั้งหมดที่นำมาใช้ในการเลือกตัวอย่าง โดยแนวทางปฏิบัติในการกำหนดการแสดงผลการสอบบัญชีที่ประมาณไว้ และการประเมินผลการประมาณการนั้นได้กำหนดอยู่ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530⁹

การพิจารณาการแสดงผลการสอบบัญชีที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบเมื่อการตรวจสอบมีความคืบหน้า (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6-7)

- ก7. การแสดงผลการสอบบัญชีที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจไม่ได้เกิดขึ้นเพียงลำพัง หลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าอาจยังคงมีการแสดงผลการสอบบัญชีที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่นอีก เช่น ผู้สอบบัญชีพบว่าการแสดงผลการสอบบัญชีที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นเกิดจากการไม่ปฏิบัติตามการควบคุมภายใน หรือเกิดจากการที่กิจการนำข้อสมมติหรือวิธีการวัดมูลค่าที่ไม่เหมาะสมไปใช้อย่างกว้างขวาง เป็นต้น
- ก8. หากผลรวมของการแสดงผลการสอบบัญชีที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่รวบรวมได้ระหว่างการตรวจสอบนั้นเข้าใกล้ระดับความมีสาระสำคัญที่ได้กำหนดไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 อาจเกิดความเสี่ยงเกินกว่าความเสี่ยงขั้นต่ำที่ยอมรับได้ที่การแสดงผลการสอบบัญชีที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจสอบไม่พบจะเกิน

⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 “การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 14-15

ระดับความมีสาระสำคัญเมื่อนำไปรวมกับผลรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่รวบรวมได้ระหว่างการตรวจสอบ ทั้งนี้ การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจสอบไม่พบจะยังคงมีอยู่เนื่องจากมีความเสี่ยงจากการสุ่มเลือกตัวอย่าง และความเสี่ยงที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเลือกตัวอย่าง¹⁰

- ก9. ผู้สอบบัญชีอาจร้องขอให้ผู้บริหารตรวจสอบประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล เพื่อให้ผู้บริหารมีความเข้าใจในสาเหตุของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบโดยผู้สอบบัญชี และตรวจสอบเพื่อพิจารณาถึงจำนวนเงินที่แท้จริงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล และปรับปรุงอย่างเหมาะสมในงบการเงิน ตัวอย่างเช่น การประมาณการของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในตัวอย่างที่สุ่มเลือกตรวจสอบของผู้สอบบัญชีไปสู่ประชากรทั้งหมดที่นำมาเลือกตัวอย่างเหล่านั้น

การสื่อสารและการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 8-9)

- ก10. การสื่อสารถึงการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงให้ผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมทราบภายในระยะเวลาที่เหมาะสมนั้นเป็นเรื่องสำคัญเพราะจะทำให้ผู้บริหารสามารถประเมินได้ว่าประเภทของรายการ ยอดคงเหลือและการเปิดเผยข้อมูลเหล่านั้นแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือไม่ และสามารถแจ้งกลับยังผู้สอบบัญชีได้หากผู้บริหารมีความเห็นที่แตกต่าง และสามารถดำเนินการตามความจำเป็นได้ โดยปกติ ผู้บริหารในระดับที่เหมาะสม คือ บุคคลที่มีหน้าที่รับผิดชอบและมีอำนาจในการประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงและดำเนินการตามความจำเป็นได้

- ก11. กฎหมายหรือข้อบังคับในบางประเทศอาจจำกัดไม่ให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในบางเรื่องต่อผู้บริหารหรือบุคคลอื่นภายในกิจการได้รับทราบ โดยอาจห้ามสื่อสาร หรือกระทำการใด ๆ เฉพาะเรื่องที่สามารถส่งผลเสียต่อการสืบสวนโดยผู้มีอำนาจที่เหมาะสม ทั้งเรื่องที่เกี่ยวข้องสงสัย การกระทำที่ผิดกฎหมาย รวมถึงการแจ้งเตือนกิจการ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อผู้มีอำนาจที่เหมาะสมตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ในสถานการณ์ดังกล่าว ประเด็นที่พิจารณาโดยผู้สอบบัญชีอาจซับซ้อน และผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาความเหมาะสมที่จะขอคำปรึกษาทางกฎหมาย

- ก12. การที่ผู้บริหารแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทั้งหมดที่ผู้สอบบัญชีแจ้งให้ทราบจะช่วยให้ผู้บริหารดำรงไว้ซึ่งความถูกต้องของสมุดบัญชีและบันทึกการบัญชี และลดความเสี่ยงที่งบการเงินในอนาคตจะแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจากผลกระทบสะสมของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่ไม่เป็นสาระสำคัญของงวดก่อน

- ก13. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีประเมินว่างบการเงินได้ถูกจัดทำและแสดงรายการในสาระสำคัญตามที่กล่าวในแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่ การประเมินนี้รวมถึงการพิจารณาลักษณะเชิงคุณภาพของการปฏิบัติด้านการบัญชีของกิจการ รวมไปถึงข้อบ่งชี้ในเรื่องของโอกาสที่จะเกิดความเอนเอียงในการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร¹¹ ซึ่งอาจมี

¹⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 ย่อหน้าที่ 5 (ค)-(ง)

¹¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 12

ผลกระทบต่อความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในเหตุผลของผู้บริหารที่ไม่แก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงให้ถูกต้อง

การประเมินผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10-11)

- ก14. หลายครั้งที่การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ของผู้สอบบัญชีจะมีพื้นฐานมาจากการประมาณการผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ เนื่องจากยังไม่ทราบผลการดำเนินงานทางการเงินที่แท้จริง ดังนั้น ก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะประเมินผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข อาจมีความจำเป็นที่ต้องเปลี่ยนระดับความมีสาระสำคัญที่กำหนดไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ใหม่โดยใช้ผลการดำเนินงานทางการเงินที่แท้จริง
- ก15. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ได้อธิบายไว้ว่า ในระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องปรับเปลี่ยนจำนวนของความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม (และหากเกี่ยวข้องกับระดับความมีสาระสำคัญระดับหนึ่งหรือหลายระดับ สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะหากสามารถปฏิบัติได้) เมื่อได้ทราบข้อมูลระหว่างการตรวจสอบ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดจำนวนหนึ่ง (หรือหลายจำนวน) ที่แตกต่างจากจำนวนเดิม¹² ดังนั้น การเปลี่ยนระดับความมีสาระสำคัญใหม่ที่มีนัยสำคัญใดก็ตามมักจะเกิดขึ้นก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะประเมินผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข อย่างไรก็ตาม ถ้าการประเมินระดับความมีสาระสำคัญตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้) ทำให้ระดับความมีสาระสำคัญมีจำนวน (หรือหลายจำนวน) ที่ต่ำกว่าเดิมแล้ว ระดับความมีสาระสำคัญที่ใช้ในการตรวจสอบรวมไปถึงความเหมาะสมของลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบจะต้องถูกพิจารณาใหม่อีกครั้ง เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อใช้เป็นพื้นฐานในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี
- ก16. การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของจำนวนเงินในแต่ละรายการควรมีการพิจารณาแยกจากกัน เพื่อประเมินผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีต่อประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง รวมทั้ง เพื่อประเมินว่าเกินกว่าระดับความมีสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีหรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะ (ถ้ามี) หรือไม่
- ก17. นอกจากนี้ ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของการเปิดเผยข้อมูลในเชิงคุณภาพในแต่ละรายการควรพิจารณาเพื่อประเมินผลกระทบต่อการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องและผลกระทบต่องบการเงินโดยรวม การกำหนดว่าข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของการเปิดเผยในเชิงคุณภาพใดมีสาระสำคัญหรือไม่ในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้และสถานการณ์เฉพาะใด ๆ ของกิจการเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ตัวอย่างของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีสาระสำคัญ เช่น

¹² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ย่อหน้าที่ 12

- ข้อมูลมีรายละเอียดไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วนเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ นโยบายและวิธีการจัดการลงทุนสำหรับกิจการประกันภัยหรือธนาคาร
- การไม่แสดงข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ใด ๆ ซึ่งทำให้เห็นว่ามีขาดทุนจากการต่อค้าเกิดขึ้น (เช่น มีการลดลงอย่างมีนัยสำคัญในความต้องการในโลหะหรือสินค้า) ในกิจการเหมืองแร่
- รายละเอียดที่ไม่ถูกต้องของนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับรายการที่มีนัยสำคัญในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น หรืองบกระแสเงินสด
- รายละเอียดที่ไม่เพียงพอของความอ่อนไหวของอัตราแลกเปลี่ยนสำหรับกิจการที่มีกิจกรรมการค้าระหว่างประเทศ

ก18. ในการกำหนดว่าข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขนั้นมีสาระสำคัญหรือไม่ตามย่อหน้าที่ 11 ของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้ ผู้สอบบัญชีพิจารณาข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข ไม่ว่าจะพิจารณาจากแต่ละรายการหรือพิจารณาจากผลที่รวมเข้ากับข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น ตัวอย่างที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาซึ่งขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ระบุในการเปิดเผยข้อมูล

(ก) ข้อผิดพลาดที่ระบุได้เป็นรายการเดี่ยวหรือแผ่กระจาย หรือ

(ข) จำนวนของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเกี่ยวข้องกับเรื่องเดียวกันและพิจารณาได้ว่าผลรวมอาจมีผลกระทบต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว

การพิจารณาผลรวมของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจช่วยในการประเมินงบการเงินตามย่อหน้าที่ 13(ง) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าการแสดงรายการในงบการเงินถูกบิดเบือนโดยมีการนำเสนอข้อมูลที่ไม่มีความเกี่ยวข้องหรือปิดบังความเข้าใจที่เหมาะสมในเรื่องที่เปิดเผยหรือไม่

ก19. หากพิจารณาแล้วเห็นว่า การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการมีสาระสำคัญอาจไม่มีทางเป็นไปได้ที่จะสามารถหักลบกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงรายการอื่น เช่น หากรายได้แสดงเกินจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ งบการเงินโดยรวมจะยังคงแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ แม้ว่าผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีต่อผลกำไรจะถูกหักลบพอดีกับค่าใช้จ่ายที่แสดงเกินจริงด้วยจำนวนที่เท่ากัน ถึงแม้ว่าบางครั้งอาจมีความเหมาะสมในการหักลบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลือทางบัญชีหรือประเภทของรายการที่เหมือนกัน อย่างไรก็ตาม ควรมีการพิจารณาถึงความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจสอบไม่พบที่อาจยังคงมีอยู่ก่อนสรุปว่าการหักลบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่เป็นสาระสำคัญดังกล่าวนั้นเหมาะสม¹³

¹³ ผู้สอบบัญชีอาจต้องทำการประเมินความเสี่ยงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสำหรับยอดคงเหลือทางบัญชีหรือประเภทของรายการใหม่หากพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่มีสาระสำคัญในยอดคงเหลือทางบัญชีหรือประเภทของรายการเดียวกันเป็นจำนวนมาก

- ก20. การพิจารณาว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดประเภทมีสาระสำคัญหรือไม่นั้น จะเกี่ยวข้องกับการประเมินลักษณะเชิงคุณภาพ เช่น ผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดประเภทที่มีต่อหนี้สินหรือเงื่อนไขและข้อตกลงตามสัญญาอื่น ๆ และผลกระทบที่มีต่อรายการแต่ละบรรทัด หรือยอดรวมย่อยหรือผลกระทบที่มีต่ออัตราส่วนที่สำคัญ เป็นต้น ซึ่งอาจมีบางสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีสรุปว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดประเภทนั้นไม่เป็นสาระสำคัญในเนื้อหาของงบการเงินโดยรวม แม้ว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดประเภทดังกล่าวอาจเกินระดับความมีสาระสำคัญระดับใดระดับหนึ่งหรือหลายระดับ ที่นำไปใช้ในการประเมินการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น ตัวอย่างเช่น การจัดประเภทไม่ถูกต้องระหว่างรายการแต่ละบรรทัดในงบแสดงฐานะการเงินอาจพิจารณาแล้วว่าไม่เป็นสาระสำคัญในแง่ของงบการเงินโดยรวมเมื่อจำนวนเงินของการจัดประเภทไม่ถูกต้องนั้นน้อยมากเมื่อเทียบกับขนาดของรายการแต่ละบรรทัดในงบแสดงฐานะการเงินที่เกี่ยวข้องและการจัดประเภทที่ไม่ถูกต้องไม่มีผลกระทบต่องบกำไรขาดทุนหรืออัตราส่วนที่สำคัญใดก็ตาม
- ก21. หลายสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงบางรายการอาจเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีประเมินว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวมีสาระสำคัญทั้งในส่วนของแต่ละรายการหรือเมื่อนำไปพิจารณารวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่นที่รวบรวมได้ในระหว่างการตรวจสอบ แม้ว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวจะต่ำกว่าระดับความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม ซึ่งสถานการณ์ที่อาจมีผลกระทบต่อประเมิน รวมถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่ง
- กระบดต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดของหน่วยงานกำกับดูแล
 - กระบดต่อการปฏิบัติตามเงื่อนไขและข้อตกลงของหนี้สินหรือข้อกำหนดในสัญญาอื่น
 - เกี่ยวข้องกับการเลือกหรือการใช้นโยบายการบัญชีที่ไม่ถูกต้อง ซึ่งมีผลกระทบต่องบการเงินงวดปัจจุบันอย่างไม่เป็นสาระสำคัญ แต่มีแนวโน้มที่จะกระทบต่องบการเงินในงวดถัดไปอย่างป็นสาระสำคัญ
 - ปกปิดการเปลี่ยนแปลงในผลกำไรหรือแนวโน้มอื่น โดยเฉพาะในเนื้อหาของเงื่อนไขทางเศรษฐกิจและอุตสาหกรรมโดยทั่วไป
 - กระบดต่ออัตราส่วนที่ใช้ในการประเมินฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน หรือกระแสเงินสดของกิจการ
 - กระบดต่อการแสดงข้อมูลจำแนกตามส่วนงานในงบการเงิน (เช่น ประเด็นสำคัญต่อการจำแนกส่วนงานหรือส่วนอื่นของธุรกิจของกิจการที่ถือว่ามีความสำคัญในการแสดงผลการดำเนินงานหรือความสามารถในการทำกำไรของกิจการ)
 - มีผลทำให้คำตอบแทนของผู้บริหารเพิ่มขึ้น เช่น การทำให้เงื่อนไขการพิจารณาโบนัสหรือคำตอบแทนอื่นบรรลุผลตามที่กำหนด

- เป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญเนื่องจากมีผลกระทบต่อความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในเรื่องที่ได้สื่อสารให้กับผู้ใช้งบการเงินแล้ว ซึ่งผู้สอบบัญชีเคยได้รับทราบ เช่น เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการคาดการณ์ผลกำไร
- เกี่ยวข้องกับรายการที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับบุคคลเฉพาะ (เช่น บุคคลภายนอกที่มีรายการกับกิจการมีส่วนเกี่ยวข้องกับสมาชิกของผู้บริหารของกิจการหรือไม่)
- เป็นการไม่แสดงข้อมูลที่แม่บทการรายงานทางการเงินไม่ได้กำหนดไว้อย่างเฉพาะเจาะจงว่าให้แสดง แต่ตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเห็นว่าเป็นเรื่องที่สำคัญต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินในฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงิน หรือ กระแสเงินสดของกิจการ หรือ
- กระทบต่อข้อมูลอื่นที่รวมอยู่ในรายงานประจำปีของกิจการ (เช่น ข้อมูลที่รวมอยู่ใน “คำอธิบายและบทวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร” หรือ “บทความด้านการดำเนินงานและการเงิน” เป็นต้น) ซึ่งอาจถูกคาดหวังอย่างมีเหตุผลว่าจะมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน โดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง)¹⁴ ได้กล่าวถึง ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น

สถานการณ์เหล่านี้เป็นแค่เพียงการยกตัวอย่างเท่านั้น ไม่ใช่ว่าสถานการณ์ทั้งหมดจะเกิดขึ้นในการตรวจสอบทุกครั้งไป และไม่ได้หมายความว่าจะไม่เกิดสถานการณ์อื่นนอกเหนือจากสถานการณ์ที่กล่าวมาข้างต้น อย่างไรก็ตาม การที่สถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งที่กล่าวถึงข้างต้นเกิดขึ้น ก็ไม่จำเป็นต้องนำไปสู่ข้อสรุปที่ว่า การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นมีสาระสำคัญ

ก22. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240¹⁵ ได้อธิบายว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งเกิดจากหรืออาจเป็นผลมาจากการทุจริตจำเป็นต้องมีการพิจารณาในแง่มุมต่าง ๆ ของการตรวจสอบอย่างไร แม้ว่าขนาดของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจะไม่ใช่สาระสำคัญต่อบการเงิน โดยขึ้นอยู่กับสถานการณ์ ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในการเปิดเผยข้อมูลอาจเป็นตัวบ่งชี้ถึงการทุจริตที่อาจเกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น

- การเปิดเผยข้อมูลที่ทำให้เกิดความเข้าใจคลาดเคลื่อน ซึ่งเป็นผลจากการใช้ดุลยพินิจที่ลำเอียงของผู้บริหาร
- การเปิดเผยข้อมูลอย่างสลับซับซ้อนหรือการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ซึ่งเป็นการตั้งใจที่จะปิดบังความเข้าใจที่เหมาะสมในเรื่องที่เปิดเผย

ในการพิจารณาถึงนัยของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือ และการเปิดเผยข้อมูล ผู้สอบบัญชีต้องใช้ในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200¹⁶

¹⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น”

¹⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 36

¹⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 15

ก23. ผลกระทบสะสมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่ไม่เป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับงวดก่อน อาจมีผลกระทบอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินงวดปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีมีหลากหลายวิธี ซึ่งเป็นที่ยอมรับที่จะใช้ในการประเมินการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขในงบการเงินงวดปัจจุบัน การใช้วิธีในการประเมินที่เหมือนกันจะทำให้เกิดความสม่ำเสมอในการประเมินจากงวดหนึ่งไปยังอีกงวดหนึ่ง

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก24. ในกรณีการสอบบัญชีกิจการภาครัฐ ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการรายงานประเด็นที่เป็นเรื่องเฉพาะที่ถูกระบุขึ้นโดยกฎหมาย ข้อบังคับหรือหน่วยงานที่มีอำนาจอื่น เช่น การรายงานการทุจริต อาจมีผลกระทบต่อประเมินของผู้สอบบัญชีว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงมีสาระสำคัญหรือไม่

ก25. นอกจากนี้ ประเด็นอื่น เช่น ประโยชน์ของสาธารณะ ความรับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติตามหน้าที่ความซื่อสัตย์ และโดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นการดำเนินการ เพื่อให้มั่นใจว่าได้มีการดูแลเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายที่มีประสิทธิผล อาจมีผลกระทบต่อประเมินว่ารายการใดรายการหนึ่งมีสาระสำคัญหรือไม่โดยพิจารณาจากลักษณะของรายการดังกล่าว โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับรายการที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือหน่วยงานที่มีอำนาจอื่น ๆ

การสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแล (อ้างอิงย่อหน้าที่ 12)

ก26. หากผู้สอบบัญชีได้สื่อสารการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขให้กับบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ทำหน้าที่ในการบริหาร ซึ่งมีความรับผิดชอบในการกำกับดูแลด้วยแล้ว ผู้สอบบัญชีไม่มีความจำเป็นที่จะต้องสื่อสารการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขดังกล่าวนี้กับบุคคลหรือกลุ่มบุคคลเดิมในบทบาทของการเป็นผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแลอีก อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีต้องได้รับความพึงพอใจว่าการสื่อสารกับบุคคล หรือกลุ่มบุคคลที่ทำหน้าที่ในการบริหารนั้นสามารถสื่อสารถึงผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทั้งหมดได้อย่างเพียงพอเสมือนกับในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้สื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแล¹⁷

ก27. เมื่อมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่แต่ละรายการไม่มีสาระสำคัญเป็นจำนวนมาก ผู้สอบบัญชีควรแจ้งทั้งจำนวนรายการและผลกระทบที่เป็นตัวเงินโดยรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขแทนการแจ้งรายละเอียดของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขแต่ละรายการ

ก28. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารให้ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแลรับทราบเกี่ยวกับการร้องขอคำรับรองของผู้บริหารเป็นลายลักษณ์อักษรของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 14 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้)¹⁸ ผู้สอบบัญชีอาจชี้แจงต่อผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแลถึงเหตุผลและนัยของการไม่แก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยคำนึงถึงขนาดและ

¹⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 13

¹⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 16 (ค)(2)

ลักษณะของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งได้พิจารณาถึงสถานการณ์ที่เป็นอยู่ และผลกระทบที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินในอนาคต

คำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)

ก29. เนื่องจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) มีหน้าที่ความรับผิดชอบในการปรับปรุงงบการเงินโดยการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงถูกกำหนดให้ต้องได้มาซึ่งคำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่ระบุถึงการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข ในบางสถานการณ์ ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) อาจไม่เชื่อว่าการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขบางรายการเป็นการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ในกรณีดังกล่าว ผู้บริหารอาจจำเป็นต้องเพิ่มความในคำรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรเพื่ออธิบายเหตุผล เช่น “ผู้บริหารไม่เห็นด้วยว่ารายการ.....และ.....จะเป็นการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเนื่องจาก [อธิบายเหตุผล]” เป็นต้น อย่างไรก็ตาม การได้รับคำรับรองของผู้บริหารดังกล่าวไม่สามารถลดความจำเป็นในการสรุปผลกระทบของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขของผู้สอบบัญชีได้

เอกสารหลักฐาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

- ก30. การจัดทำเอกสารหลักฐานของผู้สอบบัญชีในเรื่องการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข อาจรวมถึง
- (ก) การพิจารณาถึงผลกระทบโดยรวมของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข
 - (ข) การประเมินว่าการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสูงเกินระดับความมีสาระสำคัญหรือหลายระดับ สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลระดับหนึ่งของรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะ (ถ้ามี) หรือไม่
 - (ค) การประเมินผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่มีต่ออัตราส่วนหรือแนวโน้มที่สำคัญ และการปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับ และข้อกำหนดในสัญญา (เช่น เงื่อนไขและข้อตกลงของหนี้สิน เป็นต้น)