

## ประกาศผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ พ.ศ. ๒๕๖๖

โดยที่เป็นการสมควรกำหนดแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ เพื่อให้ผู้ตรวจสอบใช้เป็นแนวทางในการตรวจสอบตามประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน และให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีประกาศกำหนด ซึ่งจะทำให้การปฏิบัติงานตรวจสอบมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลยิ่งขึ้น

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๕๔ (๕) ประกอบมาตรา ๕ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๖๑ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้เรียกว่า “ประกาศผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ พ.ศ. ๒๕๖๖”

ข้อ ๒ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๖๖ เป็นต้นไป

ข้อ ๓ ให้ใช้แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ข้อ ๔ การดำเนินการใด ๆ ที่ดำเนินการไปก่อนประกาศนี้ใช้บังคับ ให้ถือว่าชอบด้วยประกาศนี้ และให้ดำเนินการต่อไปตามที่กำหนดไว้ในประกาศนี้

ข้อ ๕ ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้รักษาการตามประกาศนี้ และมีอำนาจออกคำสั่งเพื่อปฏิบัติตามประกาศนี้

กรณีมีเหตุผลความจำเป็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามประกาศนี้ ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาด หรือยกเว้นผ่อนผันการปฏิบัติตามความในประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๒๕ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖

ประจักษ์ บุญยัง

ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน



**แนวปฏิบัติ**

---

**การตรวจสอบการเงินภาครัฐ**

---



**เผยแพร่โดย  
สำนักวิจัย  
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน  
กันยายน 2565**



## คำนำ

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ในฐานะสถาบันการตรวจสอบสูงสุดของประเทศไทยมีความรับผิดชอบหลักในการตรวจสอบการเงินแผ่นดิน ดังนั้น เพื่อให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีการพัฒนามาตรฐานการตรวจสอบให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล ซึ่งจะทำให้การปฏิบัติงานตรวจสอบมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลยิ่งขึ้น ตลอดจนเป็นมาตรฐานเดียวกัน รวมทั้งผลงานมีความน่าเชื่อถือและเป็นที่ยอมรับ คณะทำงานปรับปรุงแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจึงได้ปรับปรุงแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐที่เคยประกาศใช้ โดยนำ GUID 2900 Guidance to the financial auditing standards ที่ประกาศโดยองค์การสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศมาปรับให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด และแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐนี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชีที่ประกาศใช้โดยสภาวิชาชีพบัญชี

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินหวังเป็นอย่างยิ่งว่า แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐนี้จะ เป็นประโยชน์ต่อผู้ตรวจสอบที่นำไปใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานตรวจสอบเทียบเท่ามาตรฐานสากล และเป็นประโยชน์ต่อผู้สนใจทั่วไป

ทั้งนี้ ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่บัดนี้เป็นต้นไป

(นายประจักษ์ บุญยัง)

ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน

๑๙ ก.ย. ๖๕ เวลา ๑๖:๕๐:๕๔ (e-Office TSA) Personal PKI-LN

Signature Code : NebdG-nquta-bFs2i-HrIU5



## สารบัญ

	หน้า
คำนำ	i
สารบัญ	ii
สารบัญตาราง	v
คำนิยาม	vi
บทนำ	1
1 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้ตรวจสอบและการทำงานตรวจสอบตามมาตรฐาน การสอบบัญชี	5
2 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 210 เรื่อง ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี	7
3 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบรายงานการเงิน	12
4 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 230 เรื่อง เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ	13
5 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 240 เรื่อง ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบ รายงานการเงิน	16
6 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 250 (ปรับปรุง) เรื่อง การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบรายงานการเงิน	20
7 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 260 (ปรับปรุง) เรื่อง การสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแล	22
8 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 265 เรื่อง การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแลและ ผู้บริหารของหน่วยงาน	24
9 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 300 เรื่อง การวางแผนการตรวจสอบรายงานการเงิน	25
10 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 315 (ปรับปรุง) เรื่อง การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ	28
11 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 320 เรื่อง ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและปฏิบัติงานสอบบัญชี	33
12 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 330 เรื่อง วิธีปฏิบัติของผู้ตรวจสอบในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้	36



## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า	
13	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 402 เรื่อง ข้อพิจารณาในกรณีที่หน่วยงานใช้บริการขององค์กรอื่น	38
14	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 450 เรื่อง การประเมินการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ	41
15	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 500 เรื่อง หลักฐานการสอบบัญชี	43
16	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 501 เรื่อง หลักฐานการสอบบัญชี-ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเฉพาะรายการ	48
17	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 505 เรื่อง การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก	51
18	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 510 เรื่อง การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก	53
19	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 520 เรื่อง การวิเคราะห์เปรียบเทียบ	54
20	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 530 เรื่อง การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี	56
21	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 540 (ปรับปรุง) เรื่อง การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง	58
22	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 550 เรื่อง บุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกัน	62
23	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 560 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานการเงิน	66
24	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 570 (ปรับปรุง) เรื่อง การดำเนินงานต่อเนื่อง	67
25	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 580 เรื่อง หนังสือรับรอง	69
26	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 600 เรื่อง ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบรายงานการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึง งานของผู้ตรวจสอบอื่น	71
27	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 610 (ปรับปรุง) เรื่อง การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน	77
28	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 620 เรื่อง การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้ตรวจสอบ	78



## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า	
29	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นและการรายงานต่อรายงานการเงิน	80
30	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือรายงาน ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	82
31	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 705 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือรายงาน ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	85
32	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 706 (ปรับปรุง) เรื่อง วรรณคดีข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือ รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	87
33	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 710 เรื่อง ข้อมูลเปรียบเทียบ-ตัวเลขเปรียบเทียบและรายงานการเงินเปรียบเทียบ	89
34	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 720 (ปรับปรุง) เรื่อง ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบเกี่ยวกับข้อมูลอื่น	90
35	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 800 (ปรับปรุง) เรื่อง ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบรายงานการเงินที่จัดทำตามแม่บท เพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ	91
36	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 805 (ปรับปรุง) เรื่อง ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบรายงานการเงินงบใดงบหนึ่งและการตรวจสอบ เฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในรายงานการเงิน	94
37	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 810 (ปรับปรุง) เรื่อง งานการรายงานต่อรายงานการเงินอย่างย่อ	96



## สารบัญตาราง

ตารางที่		หน้า
1	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ GUID 2900 และมาตรฐานการสอบบัญชี	2
2	ความเสี่ยงและแหล่งที่มาของหลักฐานการสอบบัญชี	45



## คำนิยาม

การตรวจสอบการเงิน	หมายถึง	การตรวจสอบการแสดงผลข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจว่าเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงิน และอาจรวมถึงการตรวจสอบ การปฏิบัติตามกฎหมายที่มีผลกระทบต่อ การกำหนดจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญ ในรายงานการเงิน
ผู้ตรวจสอบ	หมายถึง	ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน หรือเจ้าหน้าที่ที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมอบหมายให้ดำเนินการตรวจสอบตาม พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 และผู้สอบบัญชีที่สำนักงาน การตรวจเงินแผ่นดินให้ความเห็นชอบตามมาตรา 71 แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2561
หน่วยงานภาครัฐ	หมายถึง	หน่วยรับตรวจตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561
แม่บทการรายงานทางการเงิน	หมายถึง	มาตรฐานการบัญชีที่หน่วยรับตรวจใช้ในการจัดทำ รายงานทางการเงิน ได้แก่ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ มาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือมาตรฐานการบัญชีอื่นที่หน่วยงานภาครัฐกำหนด
รายงานการเงิน	หมายถึง	รายงานการเงินตามรอบระยะเวลาบัญชีที่หน่วยงานภาครัฐ ต้องจัดทำขึ้น ซึ่งรายงานการเงินอย่างน้อยต้องประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงินและงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินทั้งเงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ และเงินอื่นใด รวมถึงการก่องหนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กระทรวงการคลังกำหนด ตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ
รายงานการเงินแผ่นดินประจำปี	หมายถึง	รายงานการเงินประจำปีงบประมาณที่กระทรวงการคลังต้องจัดทำขึ้น อย่างน้อยต้องประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ งบกระแสเงินสด และรายงานการรับจ่ายเงิน ประจำปีงบประมาณ ทั้งนี้ ตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ
สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้	หมายถึง	การที่ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจได้ให้การรับรองรายงานการเงินอย่างชัดเจนหรือโดยนัยถือได้ว่า ได้มีการรับรองซึ่งผู้ตรวจสอบนำมาใช้ในการพิจารณาว่าการแสดงผลข้อมูลหรือการไม่แสดงผลข้อมูลในรายงานการเงินนั้นขัดต่อข้อเท็จจริง หรือไม่





## บทนำ

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้กำหนดเป้าประสงค์เชิงยุทธศาสตร์ ด้านการยกระดับการตรวจเงินแผ่นดินให้เทียบเท่ามาตรฐานสากล มิติด้านประสิทธิภาพการปฏิบัติราชการ ซึ่งกำหนดให้มีคู่มือและแนวปฏิบัติการตรวจเงินแผ่นดินที่สอดคล้องกับมาตรฐานสากล ประกอบกับที่ผ่านมา องค์การสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ (International Organization of Supreme Audit Institutions: INTOSAI) ได้ออกประกาศมาตรฐานทางวิชาชีพ (Professional pronouncements) ซึ่งเรียกว่า คำประกาศกรอบมาตรฐานทางวิชาชีพขององค์การสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ (The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements: IFPP) สำหรับการตรวจสอบการเงิน องค์การสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศได้นำมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีและงานที่ให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ (International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB) มาใช้และได้จัดทำ GUID 2900 Guidance to the financial auditing standards เพื่อให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศดังกล่าว

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจึงได้ปรับปรุงแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ โดยนำ GUID 2900 Guidance to the financial auditing standards ขององค์การสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ มาปรับให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินและในบริบทของหน่วยงานภาครัฐ และให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ถึง รหัส 810 ที่สภาวิชาชีพบัญชีประกาศกำหนดเกี่ยวกับคำจำกัดความที่จำเป็นต่อการทำความเข้าใจสำหรับแนวปฏิบัติแต่ละฉบับตามความเหมาะสม วัตถุประสงค์ข้อกำหนดและคำอธิบาย

แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ จัดทำขึ้นเพื่อให้ผู้ตรวจสอบใช้เป็นแนวทางในการตรวจสอบตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินและให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อแสดงความเห็นต่อรายงานการเงินของหน่วยรับตรวจว่าเป็นไปโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่ โดยใช้ควบคู่กับคู่มือ แนวปฏิบัติ คำสั่ง ระเบียบหรือประกาศที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ได้แสดงให้เห็นความสอดคล้องของแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ GUID 2900 และมาตรฐานการสอบบัญชีตามตารางที่ 1



## ตารางที่ 1 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ GUID 2900 และมาตรฐานการสอบบัญชี

ลำดับ	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ <sup>1</sup>	GUID 2900 <sup>2</sup>	มาตรฐานการสอบบัญชี
1	รหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้ตรวจสอบและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี	ISSAI 2200 - Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing	รหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี
2	รหัส 210 เรื่อง ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี	ISSAI 2210 - Agreeing the Terms of Audit Engagements	รหัส 210 เรื่อง ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี
3	รหัส 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบรายงานการเงิน	ISSAI 2220 - Quality Control for an Audit of Financial Statements	รหัส 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน
4	รหัส 230 เรื่อง เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ	ISSAI 2230 - Audit Documentation	รหัส 230 เรื่อง เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ
5	รหัส 240 เรื่อง ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบรายงานการเงิน	ISSAI 2240 - The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements	รหัส 240 เรื่อง ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน
6	รหัส 250 (ปรับปรุง) เรื่อง การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบรายงานการเงิน	ISSAI 2250 (Revised) - Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements	รหัส 250 (ปรับปรุง) เรื่อง การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน
7	รหัส 260 (ปรับปรุง) เรื่อง การสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแล	ISSAI 2260 (Revised) - Communication with Those Charged with Governance	รหัส 260 (ปรับปรุง) เรื่อง การสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแล
8	รหัส 265 เรื่อง การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแลและผู้บริหารของหน่วยงาน	ISSAI 2265 - Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management	รหัส 265 เรื่อง การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ
9	รหัส 300 เรื่อง การวางแผนการตรวจสอบรายงานการเงิน	ISSAI 2300 - Planning an Audit of Financial Statements	รหัส 300 เรื่อง การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน
10	รหัส 315 (ปรับปรุง) เรื่อง การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ	ISSAI 2315 (Revised 2019) - Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement	รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) เรื่อง การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
11	รหัส 320 เรื่อง ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและปฏิบัติงานสอบบัญชี	ISSAI 2320 - Materiality in Planning and Performing an Audit	รหัส 320 เรื่อง ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและปฏิบัติงานสอบบัญชี



## ตารางที่ 1 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ GUID 2900 และมาตรฐานการสอบบัญชี (ต่อ)

ลำดับ	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ <sup>1</sup>	GUID 2900 <sup>2</sup>	มาตรฐานการสอบบัญชี
12	รหัส 330 เรื่อง วิธีปฏิบัติของผู้ตรวจสอบในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้	ISSAI 2330 - The Auditor's Responses to Assessed Risks	รหัส 330 เรื่อง วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้
13	รหัส 402 เรื่อง ข้อพิจารณาในกรณีที่หน่วยงานใช้บริการขององค์กรอื่น	ISSAI 2402 - Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization	รหัส 402 เรื่อง ข้อพิจารณาในกรณีที่กิจการใช้บริการขององค์กรอื่น
14	รหัส 450 เรื่อง การประเมินการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ	ISSAI 2450 - Evaluation of Misstatements Identified during the Audit	รหัส 450 เรื่อง การประเมินการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ
15	รหัส 500 เรื่อง หลักฐานการสอบบัญชี	ISSAI 2500 - Audit Evidence	รหัส 500 เรื่อง หลักฐานการสอบบัญชี
16	รหัส 501 เรื่อง หลักฐานการสอบบัญชี - ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเฉพาะรายการ	ISSAI 2501 - Audit Evidence - Specific Considerations for Selected Items	รหัส 501 เรื่อง หลักฐานการสอบบัญชี - ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเฉพาะรายการ
17	รหัส 505 เรื่อง การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก	ISSAI 2505 - External Confirmations	รหัส 505 เรื่อง การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก
18	รหัส 510 เรื่อง การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก	ISSAI 2510 - Initial Audit Engagements - Opening Balance	รหัส 510 เรื่อง การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก
19	รหัส 520 เรื่อง การวิเคราะห์เปรียบเทียบ	ISSAI 2520 - Analytical Procedures	รหัส 520 เรื่อง การวิเคราะห์เปรียบเทียบ
20	รหัส 530 เรื่อง การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี	ISSAI 2530 - Audit Sampling	รหัส 530 เรื่อง การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี
21	รหัส 540 (ปรับปรุง) เรื่อง การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง	ISSAI 2540 (Revised) - Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures	รหัส 540 (ปรับปรุง) เรื่อง การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง
22	รหัส 550 เรื่อง บุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกัน	ISSAI 2550 - Related Parties	รหัส 550 เรื่อง บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
23	รหัส 560 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานการเงิน	ISSAI 2560 - Subsequent Events	รหัส 560 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน
24	รหัส 570 (ปรับปรุง) เรื่อง การดำเนินงานต่อเนื่อง	ISSAI 2570 (Revised) - Going Concern	รหัส 570 (ปรับปรุง) เรื่อง การดำเนินงานต่อเนื่อง
25	รหัส 580 เรื่อง หนังสือรับรอง	ISSAI 2580 - Written Representations	รหัส 580 เรื่อง หนังสือรับรอง
26	รหัส 600 เรื่อง ข้อพิจารณาพิเศษ- การตรวจสอบรายงานการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้ตรวจสอบอื่น	ISSAI 2600 - Special Considerations - Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)	รหัส 600 เรื่อง ข้อพิจารณาพิเศษ- การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น
27	รหัส 610 (ปรับปรุง) เรื่อง การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน	ISSAI 2610 (Revised 2013) - Using the Work of Internal Auditors	รหัส 610 (ปรับปรุง) เรื่อง การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน
28	รหัส 620 เรื่อง การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้ตรวจสอบ	ISSAI 2620 - Using the Work of an Auditor's Expert	รหัส 620 เรื่อง การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี



## ตารางที่ 1 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ GUID 2900 และมาตรฐานการสอบบัญชี (ต่อ)

ลำดับ	แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ <sup>1</sup>	GUID 2900 <sup>2</sup>	มาตรฐานการสอบบัญชี
29	รหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นและการรายงานต่อรายงานการเงิน	ISSAI 2700 (Revised) - Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements	รหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน
30	รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	ISSAI 2701 - Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report	รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
31	รหัส 705 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	ISSAI 2705 (Revised) - Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report	รหัส 705 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
32	รหัส 706 (ปรับปรุง) เรื่อง วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	ISSAI 2706 (Revised) - Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report	รหัส 706 (ปรับปรุง) เรื่อง วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่น ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
33	รหัส 710 เรื่อง ข้อมูลเปรียบเทียบ-ตัวเลขเปรียบเทียบและรายงานการเงินเปรียบเทียบ	ISSAI 2710 - Comparative Information - Corresponding Figures and Comparative Financial Statements	รหัส 710 เรื่อง ข้อมูลเปรียบเทียบ-ตัวเลขเปรียบเทียบและงบการเงินเปรียบเทียบ
34	รหัส 720 (ปรับปรุง) เรื่อง ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบเกี่ยวกับข้อมูลอื่น	ISSAI 2720 (Revised) - The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information	รหัส 720 (ปรับปรุง) เรื่อง ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น
35	รหัส 800 (ปรับปรุง) เรื่อง ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบรายงานการเงินที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ	ISSAI 2800 (Revised) - Special Considerations - Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks	รหัส 800 (ปรับปรุง) เรื่อง ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบงบการเงินที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ
36	รหัส 805 (ปรับปรุง) เรื่อง ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบรายงานการเงินงบใดงบหนึ่งและการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในรายงานการเงิน	ISSAI 2805 (Revised) - Special Considerations - Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement	รหัส 805 (ปรับปรุง) เรื่อง ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่งและการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน
37	รหัส 810 (ปรับปรุง) เรื่อง งานการรายงานต่อรายงานการเงินอย่างย่อ	ISSAI 2810 (Revised) - Engagements to Report on Summary Financial Statements	รหัส 810 (ปรับปรุง) เรื่อง งานการรายงานต่องบการเงินอย่างย่อ

<sup>1</sup> เป็นข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี

<sup>2</sup> เป็นข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจาก International Standards on Auditing (ISAs)



# 1 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 200

## เรื่อง วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้ตรวจสอบและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี

### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) ข้อพิจารณาโดยเฉพาะสำหรับหน่วยงานขนาดเล็ก
  - (ข) การตรวจสอบรายงานการเงิน
  - (ค) การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

### ข้อพิจารณาโดยเฉพาะสำหรับหน่วยงานขนาดเล็ก

- 2) มาตรฐานการสอบบัญชีบางฉบับได้กล่าวถึงข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับการตรวจสอบหน่วยงานที่มีขนาดเล็ก ในขณะที่การตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐและหน่วยงานที่ได้รับเงินอุดหนุนจากภาครัฐนั้น ไม่สามารถนำข้อพิจารณาดังกล่าวมาปรับใช้ ถึงแม้หน่วยงานภาครัฐบางแห่งมีบุคลากรจำนวนไม่มาก การปฏิบัติงานไม่ยุ่งยาก หรือได้รับงบประมาณเพียงเล็กน้อยก็ตาม แต่ในสถานการณ์ดังกล่าวหน่วยงานภาครัฐอาจมีการบันทึกรายการที่ซับซ้อน เช่น รายการโอนเงินงบประมาณระหว่างหน่วยงาน และจำเป็นต้องปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ นโยบายและระบบที่กำหนดโดยหน่วยงานควบคุมกำกับ รวมถึงความรับผิดชอบต่อการใช้จ่ายเงินภาษีของภาครัฐ ดังนั้นผู้ตรวจสอบควรใช้ความระมัดระวังในการนำข้อพิจารณาที่เกี่ยวข้องมาใช้ ซึ่งส่วนนี้อาจรวมแนวปฏิบัติเพิ่มเติมที่ครอบคลุมเนื้อหาที่กล่าวมาแล้ว เมื่อพิจารณาว่าการเพิ่มข้อปฏิบัติของประเด็นเหล่านี้มีความสำคัญสำหรับการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐที่มีขนาดเล็ก

### การตรวจสอบรายงานการเงิน

- 3) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก8 ได้ให้ตัวอย่างของรายงานการเงินและ องค์ประกอบของรายงานการเงินที่สมบูรณ์ สำหรับตัวอย่างของรายงานการเงินที่สมบูรณ์ของหน่วยงานภาครัฐ อาจจัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีเกณฑ์คงค้างแบบผสม<sup>1</sup> หรือหลักการบัญชีเกณฑ์คงค้าง ซึ่งอาจประกอบด้วย
  - งบแสดงฐานะการเงิน หรือรายงานที่มีชื่อเรียกอย่างอื่นที่แสดงถึงฐานะการเงินของหน่วยงานภาครัฐ
  - งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน หรือรายงานที่มีชื่อเรียกอย่างอื่นที่แสดงถึงผลการดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐ
  - งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนของทุน หรือรายงานที่มีชื่อเรียกอย่างอื่นที่แสดงถึงการเปลี่ยนแปลงองค์ประกอบของส่วนทุนในระหว่างงวดที่จัดทำรายงานการเงิน
  - งบกระแสเงินสด

<sup>1</sup> เกณฑ์คงค้างแบบผสม ให้เป็นไปตามที่กระทรวงการคลังกำหนด



- รายงานเปรียบเทียบงบประมาณที่ได้รับอนุมัติจัดสรรและจำนวนเงินที่ใช้จริง ซึ่งอาจจะแสดงเป็นรายงานแยกต่างหากหรือแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
  - หมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งประกอบด้วยสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และข้อมูลที่ให้คำอธิบายอื่น
- 4) ในบางสภาพแวดล้อมซึ่งขึ้นอยู่กับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง องค์ประกอบของรายงานการเงินที่สมบูรณ์อาจรวมถึงรายงานอื่น เช่น รายงานผลการดำเนินงานและรายงานการจัดสรรงบประมาณ เป็นต้น
- 5) หน่วยงานภาครัฐบางแห่งไม่ได้จัดทำรายงานการเงิน เนื่องจากวัตถุประสงค์หลักของแม่บทการรายงานทางการเงินของหน่วยงานภาครัฐ คือ การควบคุมกระบวนการงบประมาณและจัดทำข้อมูลทางการเงินเฉพาะส่วนที่จำเป็นสำหรับการบรรลุวัตถุประสงค์นั้นอย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น การรายงานข้อมูลทางการเงินจึงไม่ใช่วัตถุประสงค์หลักตามแม่บทการรายงานทางการเงินของหน่วยงานภาครัฐดังกล่าว มาตรฐานการสอบบัญชี ได้กำหนดให้ตรวจสอบข้อมูลทางการเงินในอดีตที่นำเสนอในรูปแบบของรายงานการเงิน แต่อาจปรับใช้ตามความจำเป็นในการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินในอดีตอื่น ด้วยเหตุผลนี้ การตรวจสอบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี อาจนำมาใช้ในการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินในอดีตที่ได้จัดทำโดยหน่วยงานภาครัฐ หากผู้ตรวจสอบสรุปว่าแม่บทการบัญชีให้เกณฑ์ที่เหมาะสม สำหรับเกณฑ์ที่เหมาะสมเป็นเงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการตรวจสอบและได้ระบุไว้ในแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 210 เรื่อง ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี

#### การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

- 6) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 15 กำหนดให้ผู้ตรวจสอบต้องวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยตระหนักว่าอาจมีสถานการณ์ที่ทำให้รายงานการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค 2 มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดิน ด้านการตรวจสอบการเงิน ได้กล่าวถึงการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยแนวคิดของการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ได้เพิ่มและขยายแนวคิดของความระมัดระวังรอบคอบเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และยังเป็นหลักการพื้นฐานสำหรับการวางแผนและวัดผลการตรวจสอบอีกด้วย

## 2 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 210 เรื่อง ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี

### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 เรื่อง ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) คำจำกัดความ
  - (ข) เงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการตรวจสอบ
  - (ค) การเห็นชอบข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี
  - (ง) การตรวจสอบรายงานการเงินสำหรับปีถัดไปของหน่วยรับตรวจรายเดิม
  - (จ) การยอมรับการเปลี่ยนแปลงข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี

### คำจำกัดความ

- 2) การกระทำความผิด เกี่ยวข้องกับพฤติกรรมที่บกพร่องหรือไม่เหมาะสมเมื่อเปรียบเทียบกับพฤติกรรมของวิญญูชนซึ่งใช้วิจารณ์อย่างสมเหตุสมผลต่อสถานการณ์ในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ภาครัฐ ทั้งนี้รวมถึงการใช้อำนาจหน้าที่หรือตำแหน่งในทางที่ผิด เพื่อผลประโยชน์ทางการเงินของตนเอง บุคคลใกล้ชิด บุคคลในครอบครัว หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องทางธุรกิจ การกระทำความผิดอาจไม่จำเป็นต้องเกี่ยวข้องกับ การกระทำทุจริต การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผน การปฏิบัติราชการ หรือข้อกำหนดในสัญญาหรือข้อตกลงความช่วยเหลือ แต่การกระทำความผิดเป็นการปฏิบัติที่เบี่ยงเบนไปจากแนวคิดที่ถูกต้องซึ่งเกี่ยวกับหลักการทั่วไปของการบริหารการเงินการคลังภาครัฐ และแนวทางการปฏิบัติตนของเจ้าหน้าที่ภาครัฐ

### เงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการตรวจสอบ

- 3) ในการกำหนดว่ามีเงื่อนไขเบื้องต้นที่จำเป็นสำหรับการตรวจสอบหรือไม่ ตามที่ระบุในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 6(ก) ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาว่า แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในการจัดทำรายงานการเงินนั้นสามารถยอมรับได้หรือไม่ เนื่องจากแม่บทการรายงานทางการเงินส่วนใหญ่ กำหนดโดยกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ถ้าผู้ตรวจสอบไม่สามารถยอมรับแม่บทการรายงานทางการเงินดังกล่าว ผู้ตรวจสอบควรปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 8 19 และ 20 และอาจพิจารณาเกี่ยวกับเรื่องดังต่อไปนี้
  - การรายงานต่อหน่วยงานที่ออกกฎหมาย
  - การกำหนดมาตรฐานโดยผู้เชี่ยวชาญ หรือหน่วยงานกำกับดูแล
- 4) เมื่อผู้ตรวจสอบได้รับคำยืนยันในข้อตกลงจากผู้บริหาร หรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ว่าได้รับทราบและเข้าใจในความรับผิดชอบของตนเองตามที่ระบุในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 6(ข) ผู้ตรวจสอบควรตระหนักว่าขอบเขตความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในหน่วยงานภาครัฐอาจมีขอบเขตที่กว้างกว่าหน่วยงานภาคเอกชน เนื่องจากรูปแบบของกฎหมาย โครงสร้างการบริหารและการกำกับดูแลในภาครัฐอาจแตกต่างกันอย่างมาก ด้วยเหตุนี้จึงมีความจำเป็นต้องกำหนดให้มีการรับทราบและเข้าใจถึงความรับผิดชอบดังกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษร



### การเห็นชอบข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี

- 5) โดยทั่วไปข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐจะกำหนดขึ้นตามหน้าที่และอำนาจ ไม่ใช่ตามการร้องขอและความเห็นชอบของผู้บริหาร ดังนั้น ข้อกำหนดต่าง ๆ ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ที่นำมาปรับใช้ในการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐ จึงเป็นประโยชน์ต่อการสร้างความเข้าใจเกี่ยวกับบทบาทและความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้ตรวจสอบ โดยต้องจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษร เนื่องจากผู้ตรวจสอบมีหน้าที่ต้องรายงานต่อหน่วยงานที่ออกกฎหมายจึงต้องได้รับความเห็นชอบทั้งจากหน่วยงานที่ออกกฎหมายและผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ
- 6) นอกจากตัวอย่างรูปแบบและเนื้อหาในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ ก24 ถึง ก26 แล้ว สำหรับหน่วยงานภาครัฐ นอกจากรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้ตรวจสอบจะต้องเสนอรายงานแยกต่างหาก เมื่อตรวจสอบพบประเด็นสำคัญในระหว่างการตรวจสอบ ซึ่งอาจมีผลเกี่ยวข้องกับหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี เช่น
- (ก) **การดำเนินงานที่ไม่มีประสิทธิภาพ** เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้บริหารในการดำเนินกิจกรรม ให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล
  - (ข) **การไม่ปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่** เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้บริหารในการดำเนินกิจกรรม การใช้ทรัพยากร และการปฏิบัติตามภาระรับผิดชอบให้บรรลุผลตามอำนาจหน้าที่
  - (ค) **การควบคุมภายในที่ไม่มีประสิทธิภาพ** เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้บริหารสำหรับการออกแบบ การนำไปปฏิบัติ และการดำเนินการเกี่ยวกับการควบคุมภายใน
  - (ง) **ความเกี่ยวข้องทางกฎหมาย** เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ในบทบาทที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการทางกฎหมาย
  - (จ) **การใช้ทรัพยากรอย่างสิ้นเปลือง** เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้บริหารในการได้มาและการใช้ ประโยชน์จากทรัพยากรอย่างประหยัด และไม่ใช้จ่ายเงินของรัฐอย่างสิ้นเปลือง
  - (ฉ) **การปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ** เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้บริหารที่ต้องประพฤติตนตาม มาตรฐานการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ภาครัฐให้เหมาะสมตามความคาดหวังของหน่วยงาน ที่ออกกฎหมาย และสาธารณชน
- นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบควรอธิบายเกี่ยวกับการรักษาความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบไว้ในหนังสือยืนยัน การปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี
- 7) การตรวจสอบการเงินตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการเงิน อาจไม่เพียงพอในการดำเนินการตรวจสอบตามที่อ้างถึงในย่อหน้าที่ 6 ข้างต้น ซึ่งการตรวจสอบการเงิน เป็นการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินในอดีต ที่มีวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบแตกต่างจากการตรวจสอบ การปฏิบัติตามกฎหมายหรือการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน อย่างไรก็ตาม ผู้ตรวจสอบอาจจะระบุข้อกำหนดดังกล่าวไว้ในหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือหนังสือตอบรับงาน สอบบัญชี
- 8) นอกเหนือจากประเด็นต่าง ๆ ที่แสดงไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ ก26 แล้ว ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาตามความเกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการจัดการใด ๆ ในการให้ผู้ตรวจสอบอื่น ช่วยปฏิบัติงานตรวจสอบ (ถ้ามี)





- 9) ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 7 ได้กล่าวถึงข้อจำกัดต่อขอบเขตก่อนการรับงานสอบบัญชี สำหรับหน่วยงานภาครัฐ ผู้ตรวจสอบไม่สามารถปฏิเสธหรือถอนตัวจากการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม กรณีที่ผู้บริหารหรือหน่วยงานที่ออกกฎหมายกำหนดข้อจำกัดต่อขอบเขตก่อนที่จะยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผลกระทบจากข้อจำกัดดังกล่าวอาจส่งผลให้ผู้ตรวจสอบไม่แสดงความเห็นต่อรายงานการเงิน ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาสถานการณ์และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่อการประเมินความเสี่ยง วิธีการตรวจสอบ และรายงานของผู้สอบบัญชี ในบางกรณีอาจจำเป็นต้องรายงานต่อหน่วยงานที่ออกกฎหมายแยกต่างหากด้วย
- 10) ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 8 กล่าวถึงปัจจัยอื่นที่กระทบต่อการรับงานสอบบัญชี ในสถานการณ์ซึ่งยังไม่มี การแสดงเจตนาเบื้องต้นสำหรับการตรวจสอบ และผู้ตรวจสอบไม่สามารถปฏิเสธงานตรวจสอบนั้น การดำเนินการอย่างเหมาะสมที่เพิ่มเติมจากข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 19 และ 20 อาจรวมถึงการรายงานต่อหน่วยงานที่ออกกฎหมายด้วย
- 11) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 25 แนะนำสิ่งที่เป็นประโยชน์สำหรับผู้ตรวจสอบที่จะกล่าวไว้ในข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีเกี่ยวกับความเป็นไปได้ในการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี สำหรับหน่วยงานภาครัฐ ผู้ตรวจสอบอาจถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้ต้องสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหรือตัดสินใจที่จะสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกับบุคคลอื่น เช่น หน่วยงานที่ออกกฎหมาย หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องตามที่กฎหมายกำหนด นอกเหนือจาก ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ดังนั้น ผู้ตรวจสอบควรระบุดังกล่าวในการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไว้ในหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีด้วย

#### การตรวจสอบรายงานการเงินสำหรับปีถัดไปของหน่วยรับตรวจรายเดิม

- 12) ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 13 เมื่อผู้ตรวจสอบพิจารณาว่าข้อตกลงทั้งหมดหรือบางส่วนในการยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่แจ้งต่อหน่วยรับตรวจยังคงเป็นไปตามหน้าที่และอำนาจตามกฎหมาย ผู้ตรวจสอบอาจไม่ต้องปรับปรุงข้อตกลงในการยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชี

#### การยอมรับการเปลี่ยนแปลงข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี

- 13) ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 14 ถึง 17 เมื่อผู้ตรวจสอบพิจารณาว่าข้อตกลงทั้งหมดหรือบางส่วนในการยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่แจ้งต่อหน่วยรับตรวจยังคงเป็นไปตามหน้าที่และอำนาจตามกฎหมาย ผู้ตรวจสอบอาจไม่ต้องปรับปรุงข้อตกลงในการยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชี
- 14) ตัวอย่างหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชีในหน่วยงานภาครัฐ

ตัวอย่างเนื้อหาในหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ เนื้อหาในส่วนนี้ให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่ควรระบุในหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี สำหรับหน่วยงานภาครัฐ เพื่อการตรวจสอบรายงานการเงินสำหรับวัตถุประสงค์ทั่วไป ซึ่งจัดทำขึ้นโดยสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ/มาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ทั้งนี้ผู้ตรวจสอบอาจปรับเปลี่ยนเนื้อหาให้สอดคล้องกับข้อกำหนดและสถานการณ์ของงานสอบบัญชีในหน่วยงานภาครัฐ



## วัตถุประสงค์การตรวจสอบและขอบเขตการตรวจสอบ

เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 เรื่อง ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี

### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ระบุข้อความตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 เรื่อง ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี และเพิ่มเติมข้อความที่กล่าวถึงการปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นไปตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินและมาตรฐานการสอบบัญชี รวมทั้งข้อความที่กล่าวว่า ผู้ตรวจสอบต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณการตรวจสอบตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินและมาตรฐานการสอบบัญชี

(ผู้ตรวจสอบควรพิจารณากล่าวถึงข้อมูลความรับผิดชอบที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์เพิ่มเติม เมื่อมีกรณีที่เกี่ยวข้อง (ถ้ามี) ซึ่งกล่าวถึงการที่ผู้ตรวจสอบอาจเสนอรายงานแยกต่างหากจากรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อตรวจสอบพบประเด็นสำคัญ ตามแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 210 เรื่อง ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี ย่อหน้าที่ 6)

### การรายงาน

เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 เรื่อง ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี โดยกล่าวว่า รูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องปรับเปลี่ยน ซึ่งเป็นผลจากประเด็นจากการตรวจสอบ และอาจพิจารณาเพิ่มการอ้างอิงที่เหมาะสมในรูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชี และการรายงานเกี่ยวกับข้อมูลอื่น ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) เรื่อง ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น ถ้าเกี่ยวข้อง

### ความเป็นอิสระ

ระบุข้อความที่กล่าวถึงข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณซึ่งกำหนดให้ผู้ตรวจสอบคงไว้ซึ่งความเป็นอิสระต่อหน่วยรับตรวจ และยืนยันความเป็นอิสระเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่โดยปราศจากผลประโยชน์ใด ๆ ทั้งตามข้อเท็จจริงและเป็นที่ยอมรับ ซึ่งอาจส่งผลต่อความซื่อตรง ความเป็นอิสระ เทียงธรรมและเป็นกลาง

### ความรับผิดชอบของผู้บริหาร หรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และการระบุแบบทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 เรื่อง ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี ทั้งนี้ เมื่อมีกรณีที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์การตรวจสอบเพิ่มเติมให้กล่าวถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารในเรื่องดังกล่าวด้วย

### หนังสือรับรองของผู้บริหาร

เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 เรื่อง ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี ย่อหน้าที่ ก13 และ ก24

### ข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง

เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 เรื่อง ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี และอาจเพิ่มเติมข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่น เช่น

- กำหนดเวลาการรายงานตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
- กรรณสิทธิในกระดาศทำกาาร
- ข้อตกลงทางสัญญากับผู้ตรวจสอบที่ปฏิบัติงานในฐานะขององค์กรตรวจสอบภาครัฐ



- ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี
- ข้อมูลการติดต่อ เช่น รายชื่อผู้ประสานงาน หมายเลขโทรศัพท์
- เรื่องอื่น ๆ

#### การรับทราบข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี

เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 เรื่อง ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี



### 3 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 220

#### เรื่อง การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบรายงานการเงิน

##### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) ระบบการควบคุมคุณภาพและบทบาทของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ
  - (ข) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง
  - (ค) ข้อกำหนดสำหรับกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

##### ระบบการควบคุมคุณภาพและบทบาทของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

- 2) ระบบการควบคุมคุณภาพตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่กำหนดโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีองค์ประกอบดังนี้ ความรับผิดชอบของผู้ว่าตรวจเงินแผ่นดินต่อคุณภาพงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ข้อกำหนดทางจริยธรรม การบริหารงานตรวจสอบและงานอื่น ทรัพยากรบุคคล การปฏิบัติงานตรวจสอบ และการติดตามผล ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบต้องปฏิบัติตามแนวปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบการเงินที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด หรือมาตรฐานที่สภาวิชาชีพบัญชีประกาศกำหนดเกี่ยวกับคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน

##### ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

- 3) ผู้ตรวจสอบต้องปฏิบัติตามความเคร่งครัดในจริยธรรมแห่งวิชาชีพในการตรวจเงินแผ่นดิน ที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้ประกาศในหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค 1 มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินทั่วไป ข้อ 4 อันได้แก่ ความซื่อตรง ความเป็นอิสระ เทียบธรรมและเป็นกลาง ความรู้ความสามารถ การปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และความโปร่งใสและการรักษาความลับ และต้องปฏิบัติตามประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง ข้อกำหนดทางจริยธรรมเจ้าหน้าที่และบุคลากรอื่นของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ตลอดจนระเบียบ คำสั่งที่เกี่ยวข้อง รวมถึงต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบรายงานการเงิน

##### ข้อกำหนดสำหรับกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

- 4) มาตรฐานการสอบบัญชี มีข้อกำหนดโดยเฉพาะเกี่ยวกับการดำเนินการและการรายงาน สำหรับการตรวจสอบกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ โดยทั่วไปกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในภาครัฐมีอยู่น้อยราย อย่างไรก็ตาม ในการให้คำจำกัดความเกี่ยวกับกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนด ผู้ตรวจสอบอาจสรุปว่า ได้ตรวจสอบกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เมื่อได้พิจารณาในส่วนของกองทุนและหนี้ ตามที่ได้กล่าวไว้ในแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินอาจกำหนดนโยบายหรือจัดทำแนวปฏิบัติเพิ่มเติมในการปรับใช้ข้อกำหนดผลการดำเนินงานและข้อกำหนดการรายงานของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์



## 4 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 230

### เรื่อง เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ

#### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 เรื่อง เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) การรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้าย
  - (ข) ประเด็นเกี่ยวกับการรักษาความลับและความโปร่งใส
  - (ค) ข้อพิจารณาโดยเฉพาะเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานสำหรับผู้ตรวจสอบในบทบาทที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการทางกฎหมาย

#### การรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้าย

- 2) ในหน่วยงานภาครัฐกระบวนการสรุปผลการตรวจสอบจนถึงวันที่ในรายงานของผู้ตรวจสอบอาจใช้เวลานาน อย่างไรก็ตาม เรื่องดังกล่าวไม่อาจถือเป็นอุปสรรคในการรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้ายอย่างทันท่วงที
- 3) ในหน่วยงานภาครัฐอาจมีข้อกำหนดให้จัดเก็บเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบในระยะเวลาที่สั้นหรือนานกว่าข้อกำหนดสำหรับภาคเอกชน เนื่องจากมีเอกสารบางประเภทที่มีคุณค่าทางประวัติศาสตร์ เช่น ข้อกำหนดให้เก็บเอกสารไว้ในสถานที่เก็บเอกสารสำคัญของประเทศโดยไม่มีกำหนดเวลา รวมถึงข้อกำหนดเพิ่มเติมเกี่ยวกับการจัดระดับชั้นความลับของเอกสารและวิธีการจัดเก็บเอกสาร ดังนั้นผู้ตรวจสอบควรมีความรู้เกี่ยวกับกฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับที่ใช้เกี่ยวกับการเก็บรักษาและการจัดเก็บเอกสารหลักฐาน

#### ประเด็นเกี่ยวกับการรักษาความลับและความโปร่งใส

- 4) โดยหลักการความแตกต่างระหว่างภาคเอกชนและภาครัฐ คือ ในภาครัฐอาจมีข้อกำหนดตามกฎหมาย โดยเฉพาะเกี่ยวกับการรักษาความลับ แต่ในขณะเดียวกันก็มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการเข้าถึงข้อมูลโดยบุคคลภายนอก ดังนั้น หน่วยงานภาครัฐจึงต้องดำรงไว้ซึ่งการรักษาความสมดุลระหว่างการรักษาความลับกับความโปร่งใสและภาระรับผิดชอบ
- 5) ในการรักษาความสมดุลระหว่างการรักษาความลับและความโปร่งใส กำหนดให้ผู้ตรวจสอบใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เพื่อให้มั่นใจว่าเอกสารหลักฐานที่มีลักษณะเป็นความลับได้มีการระบุไว้อย่างชัดเจนและมีการจัดการเช่นเดียวกับเอกสารลับ และในขณะเดียวกันเอกสารหลักฐานดังกล่าวมีการอนุญาตให้เข้าถึงได้ตามความเหมาะสม ดังนั้น จึงเป็นสิ่งสำคัญที่ผู้ตรวจสอบต้องมีความเข้าใจเกี่ยวกับนโยบายหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง และแนวทางเกี่ยวกับการปฏิบัติงานที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินกำหนดในการดำเนินการเกี่ยวกับการรักษาความลับ ซึ่งอาจรวมถึงการพิจารณาประเภทของเอกสารหลักฐานงานตรวจสอบว่าเป็นเอกสารหลักฐานที่เป็นความลับ หรือจัดทำขึ้นสำหรับการเปิดเผยให้สาธารณชนทราบ การระบุไว้อย่างชัดเจนถึงผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการอนุมัติให้เปิดเผยเอกสารหลักฐานงานตรวจสอบ และขั้นตอนการดำเนินการเมื่อมีการร้องขอข้อมูลดังกล่าว



- 6) ผู้ตรวจสอบต้องมีความรับผิดชอบเกี่ยวกับการรักษาความลับ ซึ่งเป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน รวมทั้งกฎหมายอื่นเกี่ยวกับการรักษาความลับของทางราชการหรือข้อมูลส่วนบุคคล เช่น กฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบหน่วยงานด้านความมั่นคง ด้านสาธารณสุข ด้านการให้บริการสังคมหรือด้านภาษีอากร ดังนั้น ผู้ตรวจสอบจึงต้องมีความเข้าใจและปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายเกี่ยวกับการรักษาความลับ
- 7) ผู้ตรวจสอบต้องมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายที่ให้สาธารณชนเข้าถึงจดหมายโต้ตอบเกี่ยวกับงานตรวจสอบ เช่น เรื่องที่เผยแพร่ผ่านทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์หรือช่องทางอื่น ซึ่งสาธารณชนสามารถตรวจสอบได้ ประเภทของจดหมายโต้ตอบนี้อาจหมายถึงจดหมายที่ส่งถึงและรับจากหน่วยรับตรวจหรือบุคคลอื่น ซึ่งเกี่ยวข้องกับการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี การพิจารณาและการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับเรื่องที่ตรวจสอบ
- 8) ผู้ตรวจสอบต้องระมัดระวังอย่างยิ่งในกรณีมีบุคคลภายนอกร้องขอข้อมูลเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานงานตรวจสอบ เนื่องจากบุคคลภายนอกไม่สามารถได้รับข้อมูลโดยตรงจากหน่วยรับตรวจ
- 9) โดยหลักการข้อมูลเรื่องใดที่หน่วยรับตรวจมีหน้าที่รวบรวมและเก็บรักษาตามกฎหมาย หากบุคคลภายนอกร้องขอข้อมูลดังกล่าว ผู้ตรวจสอบต้องแจ้งให้ติดต่อกับหน่วยรับตรวจโดยตรง
- 10) ในสถานการณ์ที่ผู้ตรวจสอบพิจารณาให้บุคคลภายนอกเข้าถึงเอกสารหลักฐานงานตรวจสอบ โดยทั่วไปก่อนการเปิดเผยข้อมูล ผู้ตรวจสอบต้องติดต่อประสานงานกับหน่วยรับตรวจที่เกี่ยวข้องกับคำร้องขอข้อมูล ในกรณีนี้ผู้ตรวจสอบต้องมั่นใจได้ว่าผู้ที่ได้รับอนุญาตให้เข้าถึงข้อมูลต้องยึดมั่นในการรักษาระดับชั้นความลับในระดับเดียวกันกับผู้ตรวจสอบเป็นอย่างน้อย
- 11) ในบางสถานการณ์ที่มีตรวจสอบอื่นปฏิบัติงานตรวจสอบรายงานการเงินของหน่วยงานภาครัฐ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินสามารถตรวจสอบเอกสารหลักฐานงานตรวจสอบของผู้ตรวจสอบอื่น นอกจากนี้ เอกสารหลักฐานงานตรวจสอบยังอาจได้รับการตรวจสอบโดยหน่วยงานอื่นซึ่งมีสิทธิตามกฎหมายในการเข้าถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่ของผู้ตรวจสอบ

### ข้อพิจารณาโดยเฉพาะเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานสำหรับผู้ตรวจสอบในบทบาทที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการทางกฎหมาย

- 12) ในบางสภาพแวดล้อมของหน่วยงานภาครัฐ เช่น ในกระบวนการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวินัยการเงินการคลังของรัฐ ผู้ตรวจสอบอาจต้องปฏิบัติตามกฎหมายของพยานหลักฐานที่กำหนดโดยกฎหมายระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการที่อาจส่งผลกระทบต่อข้อกำหนดเกี่ยวกับเอกสาร ผู้ตรวจสอบที่ปฏิบัติงานในสภาพแวดล้อมดังกล่าวต้องมีความรู้เกี่ยวกับกฎหมายระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการที่เกี่ยวข้อง รวมถึงนโยบายและวิธีปฏิบัติที่อธิบายข้อกำหนดเพิ่มเติมเกี่ยวกับเอกสารหลักฐาน ผู้ตรวจสอบที่ปฏิบัติงานในสภาพแวดล้อมดังกล่าวควรพิจารณาประเด็นเกี่ยวกับเอกสารหลักฐาน ดังนี้
  - กฎหมายที่มีข้อกำหนดเพิ่มเติมเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานงานตรวจสอบ
  - ขอบเขตของข้อกำหนดเกี่ยวกับเอกสารหลักฐาน (บังคับใช้กับเอกสารหลักฐานทุกฉบับจากงานตรวจสอบที่ได้รับมอบหมายหรือไม่ หรือบังคับใช้เฉพาะกับเอกสารหลักฐานบางประเภทที่มีความเกี่ยวข้องกับประเด็นการตรวจสอบบางประเด็น)



- กระบวนการ หลักการหรือข้อกำหนดเพิ่มเติม ที่เกี่ยวกับเอกสารหลักฐานงานตรวจสอบ
  - วัตถุประสงค์ของข้อกำหนดเพิ่มเติมแต่ละข้อสอดคล้องกับหลักนิติธรรม
  - ข้อบกพร่องอื่นใดที่อาจเกิดกับเอกสารหลักฐานงานตรวจสอบ เนื่องจากวิธีการเฉพาะในการรวบรวม และ/หรือการจัดทำเอกสารหลักฐาน
- 13) สำหรับผู้ตรวจสอบในบทบาทที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการทางกฎหมาย เช่น ด้านวินัยการเงินการคลังของรัฐ เอกสารหลักฐานถือเป็นส่วนหนึ่งของหลักฐานพื้นฐานในการพิจารณาคดี ในกรณีนี้ตามหลักนิติธรรมอาจ กำหนดข้อบังคับเป็นการเฉพาะและเข้มงวด ซึ่งจะต้องปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัดในการรักษาความลับของ เอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาคดี นอกจากนี้ คำวินิจฉัยอาจมีผลผูกพันทางกฎหมายที่มีผล ต่อความน่าเชื่อถือของสาธารณชน จึงอาจมีข้อกำหนดเพิ่มเติมเกี่ยวกับการเก็บรักษาเอกสารหลักฐาน ที่ผู้ตรวจสอบต้องปฏิบัติตาม
- 14) ผู้ตรวจสอบที่ปฏิบัติหน้าที่ในสภาพแวดล้อมดังกล่าวควรมีความรู้เกี่ยวกับกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการที่เกี่ยวข้อง และปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบ เกี่ยวกับพยานหลักฐานที่เข้มงวดกว่าการรวบรวมพยานหลักฐานในการตรวจสอบ โดยทั่วไปเมื่อตรวจสอบ พบการปฏิบัติที่ไม่เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติ ราชการ หรือมีการกระทำผิด เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในการรวบรวมพยานหลักฐาน ดังกล่าวประกอบการตัดสินใจ ผู้ตรวจสอบต้องรวบรวมหลักฐานที่เกี่ยวข้องส่งให้หน่วยงานภายใน สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่รับผิดชอบด้านวินัยการเงินการคลังของรัฐ และให้ความร่วมมือใน การดำเนินการ โดยทั่วไป ข้อตรวจพบดังกล่าวจะจัดทำเป็นรายงานการตรวจสอบแยกต่างหากจากรายงาน ของผู้สอบบัญชีและรายงานข้อเสนอแนะ



## 5 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 240

### เรื่อง ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริต ในการตรวจสอบรายงานการเงิน

#### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 เรื่อง ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) ลักษณะของการทุจริต
  - (ข) การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ
  - (ค) การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ
  - (ง) วิธีการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง
  - (จ) การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต
  - (ฉ) การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้
  - (ช) ผู้ตรวจสอบไม่สามารถปฏิบัติงานต่อไปได้
  - (ซ) การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
  - (ฌ) การติดต่อสื่อสารกับหน่วยงานกำกับดูแลและหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมาย

#### ลักษณะของการทุจริต

- 2) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้า 2 และ 3 เกี่ยวข้องกับลักษณะของการทุจริต โดยมีเงื่อนไขสามประการถูกนำเสนอเมื่อมีการทุจริตเกิดขึ้น เงื่อนไขเหล่านี้มักจะถูกนำเสนอในหลากหลายแนวทางในหน่วยงานภาครัฐ ซึ่งประกอบด้วย
  - **แรงจูงใจหรือแรงกดดัน** (เกิดจากหรือรับรู้โดยผู้บริหารหรือพนักงานที่เป็นเหตุให้เกิดการทุจริต) - เจ้าหน้าที่ของหน่วยงานภาครัฐมักอยู่ภายใต้แรงกดดันที่ต้องให้บริการที่มีคุณภาพสูงโดยใช้ทรัพยากรเพียงเล็กน้อยภายใต้งบประมาณที่ตั้งไว้ โดยเฉพาะในช่วงวิกฤตเศรษฐกิจจะมีแรงกดดันให้คงอัตราค่าธรรมเนียมและอัตราภาษี ส่งผลให้เกิดแรงจูงใจในการแสดงรายได้เกินจริงและรายจ่ายที่ต่ำเกินไป สิ่งเหล่านี้ก่อให้เกิดแรงจูงใจให้เกิดการใช้งบประมาณที่มีอยู่ให้หมดภายในสิ้นปีงบประมาณ
  - **โอกาส** (ลักษณะหรือสถานการณ์ที่เกิดจากหน่วยงานที่ส่งผลให้เกิดการกระทำทุจริต) - สภาพแวดล้อมที่มีความยากในการสรรหาบุคลากรหรือการขาดบุคลากรที่มีคุณสมบัติเพียงพออาจพบได้มากในหน่วยงานภาครัฐ สถานการณ์ดังกล่าวมักส่งผลให้เกิดความบกพร่องในการควบคุมภายในซึ่งทำให้เกิดโอกาสในการทุจริต การแบ่งแยกหน้าที่ที่ไม่เหมาะสมหรือการสมรู้ร่วมคิดกับบุคคลภายนอกสามารถสร้างโอกาสในการทุจริต โดยเฉพาะอย่างยิ่งกับบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการจัดซื้อจัดจ้างในภาครัฐ การใช้ธุรกรรมเงินสดที่มีมูลค่าน้อยแต่เกิดขึ้นบ่อยครั้งในหน่วยงานภาครัฐ เช่น รายการที่ใช้เงินสดของสถานีตำรวจหรือสถานพยาบาลขนาดเล็กอาจทำให้เกิดความเสี่ยงเหล่านั้น แม้ว่ามูลค่าที่เป็นตัวเงินอาจมีจำนวนน้อย แต่สถานการณ์ดังกล่าวอาจนำไปสู่การทำลายความน่าเชื่อถือ ความคาดหวังและความรับผิดชอบต่อสาธารณชน และ





- **การใช้เหตุผลหรือทัศนคติ** (พฤติกรรม อุปนิสัย หรือค่านิยมทางจริยธรรมที่ทำให้บุคคลอ้างเหตุผลในการทุจริต) - โดยทั่วไประดับเงินเดือนในหน่วยงานภาครัฐที่ต่ำกว่าเมื่อเทียบกับภาคเอกชนอาจเป็นเหตุให้เจ้าหน้าที่สามารถหาเหตุผลให้มีการใช้เงินในทางที่ผิด ดังที่กล่าวข้างต้น การกระทำนี้อาจนำไปสู่การละเมิดความน่าเชื่อถือ ความคาดหวังและความรับผิดชอบต่อสาธารณชน

### การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

- 3) ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบในการดำรงไว้ซึ่งทัศนคติเกี่ยวกับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพตลอดการปฏิบัติงานตรวจสอบ ตามที่กำหนดไว้ในหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค 2 มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการเงิน และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี
- 4) ในหน่วยงานภาครัฐนั้น ข้อจำกัดในการดำรงไว้ซึ่งทัศนคติเกี่ยวกับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพตลอดการปฏิบัติงานตรวจสอบ ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 13 ถึง 15 อาจเกิดขึ้นและรวมถึงสิ่งต่อไปนี้
  - ลักษณะความสัมพันธ์ส่วนบุคคล หรือความสัมพันธ์ในลักษณะของผู้ประกอบการวิชาชีพ ที่เป็นผลจากกระบวนการหรือสภาพแวดล้อมทางการเมือง
  - การผูกขาดด้วยหน้าที่และอำนาจตามกฎหมายในการตรวจสอบขององค์กรตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐ ทำให้ปราศจากการแข่งขัน
  - ในบางสภาพแวดล้อมไม่มีการหมุนเวียนผู้ตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอ
- 5) ดังนั้น ผู้ตรวจสอบต้องมีการดำเนินการที่เหมาะสมในการลดข้อจำกัดดังกล่าว ซึ่งการดำเนินการอาจรวมถึงการให้คำแนะนำมาตรการป้องกันตามที่ระบุไว้ในแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบรายงานการเงิน

### การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

- 6) ในหน่วยงานภาครัฐ การปรึกษาหารืออาจครอบคลุมถึงวัตถุประสงค์เพิ่มเติมและเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้ตรวจสอบอาจร่วมปรึกษาหารือกับผู้ตรวจสอบที่ปฏิบัติงานตรวจสอบอื่นของหน่วยรับตรวจด้วย

### วิธีการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง

- 7) เมื่อพิจารณาข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 18(ค) ผู้ตรวจสอบต้องสอบถามเกี่ยวกับการติดต่อสื่อสารของผู้บริหารกับหน่วยงานภาครัฐหน่วยอื่น ๆ ตามความเหมาะสม
- 8) เมื่อพิจารณาข้อกำหนดในการสอบถามผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 21 ผู้ตรวจสอบอาจรวมถึงการสอบถามไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เช่น รัฐมนตรี หรือ คณะกรรมการที่มีหน้าที่และอำนาจตามกฎหมายในการกำกับดูแล

- 9) ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 23 ผู้ตรวจสอบต้องประเมินความสัมพันธ์ที่ผิดปกติหรือไม่ได้คாதหมายที่ระบุได้ในระหว่างการปฏิบัติงานวิเคราะห์เปรียบเทียบ รวมถึงรายการต่าง ๆ ที่มีความสัมพันธ์กับบัญชีรายได้ซึ่งอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต นอกจากนี้บัญชีรายได้ของหน่วยงานภาครัฐ อาจมีส่วนอื่นที่มีนัยสำคัญที่ต้องนำมาใช้ในการปฏิบัติงานวิเคราะห์เปรียบเทียบ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับลักษณะการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ เช่น ในหน่วยงานภาครัฐหลายแห่ง การตรวจสอบโดยใช้การเปรียบเทียบความสัมพันธ์ของการจัดซื้อจัดจ้าง และการรับเงินช่วยเหลือ อาจมีความเกี่ยวข้องกันมากกว่าการเปรียบเทียบจากบัญชีรายได้ ดังนั้น การวิเคราะห์เปรียบเทียบผู้ตรวจสอบต้องตระหนักถึงความท้าทายในลักษณะเฉพาะของแต่ละเกณฑ์ในการจัดทำบัญชี เมื่อมีการนำมาใช้ และความเป็นไปได้ที่จะมีการตกแต่งตัวเลขในข้อมูลทางการเงิน ซึ่งอาจจำกัดคุณประโยชน์ที่ได้จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

**การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต**

- 10) โดยทั่วไปการรับรู้รายได้ในหน่วยงานภาครัฐ อาจไม่ได้เป็นส่วนที่เกี่ยวข้องทั้งหมดของข้อสันนิษฐานว่า มีความเสี่ยงจากการทุจริต ตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 27 การรับรู้รายได้อาจมีความเกี่ยวข้องอย่างมากสำหรับหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี หรือ หน่วยงานอื่นที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บรายได้ เช่น มหาวิทยาลัยและวิทยาลัยของรัฐ โรงพยาบาล หรือหน่วยงานอื่น ที่จัดเก็บค่าธรรมเนียมในการให้บริการ หรือหน่วยงานที่ได้รับเงินบริจาค อย่างไรก็ตาม ในหน่วยงานภาครัฐหลายหน่วยงานมุ่งเน้นเรื่องการใช้จ่ายเงิน การจัดซื้อจัดจ้าง และการใช้จ่ายเงินช่วยเหลือ ดังนั้น นอกจากการพิจารณาการรับรู้รายได้แล้ว ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาในส่วนอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องเมื่อจะตั้งข้อสันนิษฐานเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการทุจริต

**การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้**

- 11) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 33(ค) เกี่ยวกับรายการที่สำคัญ ซึ่งไม่เป็นไปตามปกติของการดำเนินงานและกิจกรรมต่าง ๆ ของหน่วยรับตรวจ ตัวอย่างของรายการดังกล่าวในหน่วยงานภาครัฐอาจรวมถึง
- ค่าใช้จ่ายในกรณีฉุกเฉินด้านสุขภาพ
  - ค่าใช้จ่ายสำหรับภัยธรรมชาติ
  - สิ่งจูงใจเพื่อการพัฒนาเศรษฐกิจ
  - ภาวะผูกพันจากสัญญากับสหภาพแรงงาน
  - การซื้อหรือขายอสังหาริมทรัพย์
  - การแลกเปลี่ยนที่ดิน
  - การยินยอมให้มีสิทธิใช้ทรัพย์สินของรัฐ
  - โครงการลงทุนขนาดใหญ่ (เช่น โครงสร้างพื้นฐาน หรือระบบสารสนเทศ)
  - การร่วมลงทุนกับภาคเอกชน
  - การแปรรูปหน่วยงานภาครัฐ



- การชำระหนี้ก่อนถึงกำหนดชำระ
- การค้ำประกันหรือให้ความเชื่อมั่นเพื่อช่วยเหลือภาคเอกชนที่มีปัญหาทางการเงิน

### ผู้ตรวจสอบไม่สามารถปฏิบัติงานต่อไปได้

- 12) โดยทั่วไปในการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐ ผู้ตรวจสอบไม่สามารถถอนตัวจากการปฏิบัติงานตรวจสอบได้ ต่างจากที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 39(ข) และ(ค) ดังนั้น ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาผลกระทบจากการแสดงความคิดเห็น และข้อกำหนดที่ให้รายงานในรูปแบบอื่น ๆ รวมทั้งความเหมาะสมในการรายงานเป็นกรณีเฉพาะ ไปยังหน่วยงานที่ออกกฎหมาย และ/หรือการจัดทำรายงานที่มีชั้นความลับ

### การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

- 13) ผู้ตรวจสอบต้องติดต่อสื่อสารเรื่องสำคัญ ตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 41 กับหน่วยงานอื่น ๆ นอกเหนือจากฝ่ายบริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล อาทิ หน่วยงานที่ออกกฎหมาย

### การติดต่อสื่อสารกับหน่วยงานกำกับดูแลและหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมาย

- 14) การรายงานกรณีข้อบกพร่องที่ตรวจพบมีลักษณะเป็นการทุจริตในหน่วยงานภาครัฐ อาจระบุไว้เป็นการเฉพาะตามหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดินที่กฎหมายกำหนด ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 44 ที่กล่าวถึงการติดต่อสื่อสารกับหน่วยงานภายนอก ซึ่งอาจรวมถึงหน่วยงานกำกับดูแล และหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมาย ผู้ตรวจสอบต้องระมัดระวังไม่เข้าไปก้าวกายกับกระบวนการสอบสวนและกระบวนการทางกฎหมาย ผู้ตรวจสอบต้องทำความเข้าใจกฎหมายระเบียบข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการที่บังคับใช้ในปัจจุบัน ซึ่งเกี่ยวข้องกับ การรายงาน การติดต่อสื่อสาร และการจัดทำเอกสารที่ระบุถึงข้อบ่งชี้หรือข้อสงสัยว่าจะเกิดการทุจริต นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาถึงความจำเป็นที่ต้องขอคำปรึกษาด้านกฎหมายในประเด็นเกี่ยวกับข้อบ่งชี้การทุจริต



## 6 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 250 (ปรับปรุง) เรื่อง การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบรายงานการเงิน

### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) เรื่อง การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) ข้อพิจารณาโดยรวม
  - (ข) การพิจารณาของผู้ตรวจสอบเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ
  - (ค) การรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย

### ข้อพิจารณาโดยรวม

- 2) ในหน่วยงานภาครัฐ การพิจารณาการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ โดยทั่วไปมีขอบเขตกว้างกว่าข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800-899) ขอบเขตที่กว้างกว่านั้น อาจรวมถึงความรับผิดชอบที่เพิ่มขึ้นในการรายงานผลการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค 3 มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย
- 3) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 2 ได้กล่าวถึงกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ที่มีผลกระทบต่อรายงานการเงินหลายด้านที่สำคัญในหน่วยงานภาครัฐอาจมีกฎหมายและระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ เช่น กฎหมายเฉพาะสำหรับวิธีการใช้จ่ายเงินสนับสนุนและเงินอุดหนุนที่ได้รับจากหน่วยงานอื่นที่มีผลกระทบโดยตรงต่อรายงานการเงิน โดยทั่วไปแม่บทการรายงานทางการเงินอาจรวมถึงข้อมูล เช่น รายงานงบประมาณ รายงานการจัดสรรงบประมาณหรือรายงานผลการดำเนินงาน ในกรณีที่แม่บทการรายงานทางการเงินได้รวมข้อมูลดังกล่าวไว้ ผู้ตรวจสอบอาจจำเป็นต้องพิจารณากฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ที่บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะนั้น ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อทั้งทางตรงและทางอ้อมต่อรายงานการเงิน

### การพิจารณาของผู้ตรวจสอบเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ

- 4) เมื่อพิจารณาข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 15 ผู้ตรวจสอบอาจนำข้อตรวจพบที่เกี่ยวข้องกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ จากการตรวจสอบลักษณะอื่นที่ดำเนินการโดยผู้ตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมาใช้ประกอบการพิจารณาร่วมด้วย เช่น การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานหรือการสอบทานตามอำนาจหน้าที่ในผลการดำเนินงานทางการเงิน เมื่อผู้ตรวจสอบมีหน้าที่และอำนาจตามกฎหมายและมีความสามารถดังกล่าว

**การรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย**

- 5) ผู้ตรวจสอบต้องสื่อสารถึงกรณีที่พบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ แม้กรณีที่มีใช้สาระสำคัญ ผู้ตรวจสอบสามารถให้คำแนะนำหรือข้อเสนอแนะเกี่ยวกับวิธีการแก้ไขปัญหาแก่หน่วยรับตรวจในกรณีของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ตามหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน โดยเฉพาะเมื่อมีประเด็นที่ต้องมีการตีความตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาว่าการใช้อำนาจหน้าที่ดังกล่าวได้ลดทอนความเป็นอิสระหรือไม่ หากใช่ ให้ผู้ตรวจสอบกระทำการที่เหมาะสมเพื่อหลีกเลี่ยงการลดทอนความเป็นอิสระนั้น
- 6) ในการพิจารณาข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 29 ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาว่าความรับผิดชอบนั้น รวมถึงการรายงานที่แยกต่างหากให้หน่วยงานที่ออกกฎหมาย และ/หรือหน่วยงานอื่นที่มีหน้าที่และอำนาจ เช่น สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ สำนักงานอัยการสูงสุด สำนักงานตำรวจแห่งชาติ และหน่วยงานภายนอกอื่นที่ได้รับผลกระทบ (หากเกี่ยวข้องตามกฎหมาย)



## 7 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 260 (ปรับปรุง) เรื่อง การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) เรื่อง การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
  - (ข) เรื่องที่ต้องสื่อสาร
  - (ค) กระบวนการสื่อสาร

### ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

- 2) ในภาครัฐ ความรับผิดชอบในการกำกับดูแลอาจมีอยู่ในโครงสร้างองค์กรตามสายการบังคับบัญชาและตามภารกิจที่ได้รับมอบหมาย ดังนั้นอาจมีการกำหนดผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลที่แตกต่างหลากหลาย นอกจากนี้ การตรวจสอบในภาครัฐอาจเกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์การตรวจสอบการเงินและวัตถุประสงค์การตรวจสอบลักษณะอื่น และในกรณีดังกล่าวอาจมีหน่วยงานกำกับดูแลที่แยกต่างหาก
- 3) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้า 12 ระบุว่า หากผู้ตรวจสอบทำการสื่อสารประเด็นต่าง ๆ กับกลุ่มย่อยของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้ตรวจสอบอาจจำเป็นต้องสื่อสารประเด็นเหล่านั้นทั้งหมดหรือเป็นบทสรุปแก่คณะกรรมการกำกับดูแล ซึ่งเรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องปกติสำหรับภาครัฐที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการของหน่วยงาน ผู้ตรวจสอบจึงจำเป็นต้องระมัดระวังอย่างยิ่งที่จะต้องปฏิบัติงานให้เป็นไปตามความต้องการและความคาดหวังของหน่วยงานที่ออกกฎหมายหรือหน่วยงานควบคุมกำกับที่เหมาะสมเกี่ยวกับเรื่องที่ได้สื่อสารไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในระดับอื่น ๆ แล้ว โดยเฉพาะอย่างยิ่งเรื่องที่อยู่ในความสนใจและการคาดการณ์ของสาธารณชน

### เรื่องที่ต้องสื่อสาร

- 4) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้า 15 ระบุว่า ผู้ตรวจสอบต้องทำการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงภาพรวมของขอบเขตและช่วงเวลาของการตรวจสอบที่ได้วางแผนไว้ในภาครัฐ การสื่อสารเรื่องดังกล่าวอาจทำให้สำเร็จได้หลายวิธี เช่น การสื่อสารในเรื่องขอบเขตและช่วงเวลาของการตรวจสอบอาจมีการกำหนดไว้ในหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดินหรือในกฎหมายที่เกี่ยวข้อง หรือในหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชี
- 5) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้า ก11(ข) ระบุว่า การสื่อสารเกี่ยวกับขอบเขตและช่วงเวลาของการตรวจสอบนั้นอาจช่วยให้ผู้ตรวจสอบทำความเข้าใจหน่วยงานและสภาพแวดล้อมของหน่วยงานได้ดียิ่งขึ้น ผู้ตรวจสอบอาจได้รับประโยชน์จากการสื่อสารเพื่อทำความเข้าใจว่าข้อมูลทางการเงินใดบ้างที่ควรแสดงในรายงานการเงินของหน่วยงาน และใช้การตอบรับจากหน่วยงานเพื่อยืนยันความเข้าใจ เช่น อาจเป็นการยากที่จะพิจารณาว่าการร่วมค้า (รวมถึงการร่วมทุนระหว่างภาครัฐกับเอกชน) ควรแสดงอยู่ในรายงานการเงินรวมของหน่วยงาน หรือไม่



- 6) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 16 ระบุเรื่องที่สำคัญที่พบจากการตรวจสอบ ซึ่งผู้ตรวจสอบต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ตามหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน ในกรณีนี้ ผู้ตรวจสอบอาจได้รับข้อมูลจากหน่วยงานอื่นหรือจากการตรวจสอบ ซึ่งข้อมูลดังกล่าวเกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เช่น มีรายการผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญของหน่วยรับตรวจ ซึ่งมีผลกระทบกับหน่วยงานอื่น หรือการออกแบบการควบคุมที่เกี่ยวข้องซึ่งส่งผลให้เกิดประสิทธิภาพเพิ่มขึ้นในหน่วยงานอื่น การสื่อสารข้อมูลในลักษณะนี้ไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจทำให้งานตรวจสอบมีคุณค่าเพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตาม อาจมีกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ หรือข้อกำหนดทางจริยธรรมห้ามไม่ให้มีการสื่อสารลักษณะดังกล่าว
- 7) ความเป็นอิสระ เที่ยงธรรมและเป็นกลางเป็นสิ่งสำคัญในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบ (ก) เพื่อดูแลให้ภาครัฐดำเนินการตามภาระรับผิดชอบที่มีต่อฝ่ายหน่วยงานที่ออกกฎหมายและสาธารณชน และ (ข) เพื่อชี้ให้เห็นภัยคุกคามต่อการใช้จ่ายเงินของภาครัฐอย่างถูกต้อง เช่น การคอร์รัปชันและการละเมิด ข้อกำหนดที่เกี่ยวกับกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ซึ่งปรากฏตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 17 ให้สื่อสารการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวกับความเป็นอิสระ ซึ่งอาจนำไปปรับใช้กับการตรวจสอบภาครัฐ ในกรณีที่การรายงานเป็นประเด็นที่อยู่ในความสนใจของสาธารณชน ประเด็นต่าง ๆ ในข้อกำหนดทางจริยธรรมของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เช่น ความเป็นกลางทางการเมืองอาจเป็นส่วนสำคัญในบริบทของภาครัฐด้วย

### กระบวนการสื่อสาร

- 8) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 22 ระบุว่า ผู้ตรวจสอบต้องประเมินว่าการสื่อสารแบบสองทางระหว่างผู้ตรวจสอบและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลนั้นเพียงพอตามวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบหรือไม่ หากการสื่อสารแบบสองทางไม่เพียงพอ ผู้ตรวจสอบต้องดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งที่เหมาะสม เช่น สื่อสารไปยังหน่วยงานที่ออกกฎหมาย หรือหน่วยงานกำกับดูแลที่เหมาะสม หน่วยงานที่ให้เงินอุดหนุน หรือหน่วยงานที่ให้เงินหรือทรัพย์สินลงทุน



## 8 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 265

### เรื่อง การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของหน่วยงาน

#### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 เรื่อง การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) การระบุผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของภาครัฐ
  - (ข) การพิจารณาว่าข้อบกพร่องของการควบคุมภายในได้ระบุไว้แล้วหรือไม่

#### การระบุผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของภาครัฐ

- 2) ในการพิจารณาข้อกำหนดตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 ย่อหน้า 9 ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาว่าการระบุผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของภาครัฐอาจซับซ้อนกว่าภาคเอกชน ซึ่งแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ เรื่อง การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ได้ให้ข้อปฏิบัติสำหรับผู้ตรวจสอบเกี่ยวกับการระบุผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของภาครัฐ

#### การพิจารณาว่าข้อบกพร่องของการควบคุมภายในได้ระบุไว้แล้วหรือไม่

- 3) การพิจารณาว่าได้มีการระบุถึงข้อบกพร่องของการควบคุมภายในแล้วหรือไม่ ผู้ตรวจสอบอาจจำเป็นต้องระบุกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในของหน่วยงานภาครัฐ





## 9 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 300

### เรื่อง การวางแผนการตรวจสอบรายงานการเงิน

#### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 เรื่อง การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) บทบาทและช่วงเวลาของการวางแผนงาน
  - (ข) กิจกรรมเบื้องต้นของการสอบบัญชี
  - (ค) กิจกรรมการวางแผนงาน
  - (ง) ข้อพิจารณาโดยเฉพาะสำหรับหน่วยงานขนาดเล็ก
  - (จ) ข้อพิจารณาเพิ่มเติมในการรับงานสอบบัญชีครั้งแรก
  - (ฉ) ข้อพิจารณาโดยเฉพาะสำหรับผู้ตรวจสอบในบทบาทที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการทางกฎหมาย

#### บทบาทและช่วงเวลาของการวางแผนงาน

- 2) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 ย่อหน้าที่ 2 ได้กล่าวถึงประโยชน์ของการวางแผนงานตรวจสอบที่เพียงพอ โดยการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่นที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ก1 ถึง ก3 ของมาตรฐานฉบับดังกล่าวได้ให้ข้อปฏิบัติในการกำหนดบทบาทและช่วงเวลาของการวางแผนงาน ในสภาพแวดล้อมของภาครัฐ ข้อพิจารณาในการวางแผนงานเพิ่มเติมอาจรวมถึง
  - การทำความเข้าใจกรอบของกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ที่เกี่ยวข้องกับหน่วยรับตรวจ เนื่องจากวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่กว้างขึ้น
  - การนำความรู้ที่ได้รับจากกิจกรรมการตรวจสอบอื่นที่เกี่ยวข้องกับหน่วยรับตรวจและข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบงวดก่อนมาปรับใช้ในการตรวจสอบรายงานการเงิน
  - การนำความรู้ที่ได้รับจากกิจกรรมการวางแผนการตรวจสอบอื่นของหน่วยงานและกระทรวงที่เกี่ยวข้องมาปรับใช้ในการตรวจสอบรายงานการเงิน
  - ความคาดหวังของหน่วยงานที่ออกกฎหมายและผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชี
- 3) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 ย่อหน้าที่ ก3 กล่าวว่า ผู้ตรวจสอบอาจปรึกษารื้อกับผู้บริหารของหน่วยรับตรวจเกี่ยวกับองค์ประกอบต่าง ๆ ของการวางแผนเพื่อช่วยในการปฏิบัติงานและบริหารงานตรวจสอบ ทั้งนี้กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ หรือหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดินอาจจำกัดเรื่องและผู้ตรวจสอบสามารถปรึกษารื้อกับผู้บริหารของหน่วยรับตรวจเกี่ยวกับกลยุทธ์การสอบบัญชีและแผนการสอบบัญชี ดังนั้น ผู้ตรวจสอบควรทำความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ หรือหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดินดังกล่าว



### กิจกรรมเบื้องต้นของการสอบบัญชี

- 4) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 ย่อหน้าที่ 6 กำหนดกิจกรรมที่ต้องปฏิบัติเมื่อเริ่มต้นการตรวจสอบบัญชี ในงวดปัจจุบัน รวมถึงวิธีการเกี่ยวกับการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับหน่วยรับตรวจและงานตรวจสอบ ทั้งนี้ การคงไว้ซึ่งงานตรวจสอบรายงานการเงินของหน่วยงานภาครัฐ โดยข้อเท็จจริงแล้ว ผู้ตรวจสอบอาจไม่มีทางเลือกที่จะถอนตัวจากงานตรวจสอบ หากผู้ตรวจสอบได้รับข้อมูลซึ่งโดยทั่วไปแล้วทำให้ไม่รับงานหรือ ยกเลิกการรับงานสอบบัญชี ผู้ตรวจสอบควรนำข้อมูลดังกล่าวมาพิจารณาในการวางแผนและประเมิน ความเสี่ยงเพิ่มเติม นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบอาจมีความรับผิดชอบทางกฎหมายที่จะต้องรายงานประเด็น ดังกล่าวและอาจหารือกับที่ปรึกษากฎหมายในสถานการณ์เหล่านั้น

### กิจกรรมการวางแผนงาน

- 5) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 ย่อหน้าที่ 8 ได้อธิบายถึงขั้นตอนในการจัดทำกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวม ซึ่งในการจัดทำกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมนั้น ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาลักษณะอื่นเพิ่มเติม เช่น
- ความรับผิดชอบในการรายงานข้อมูลเพิ่มเติมสำหรับหน่วยรับตรวจ ทั้งนี้ตัวอย่างของความรับผิดชอบ เพิ่มเติมดังกล่าวอาจรวมถึงข้อกำหนดของหน่วยรับตรวจในการรายงานเกี่ยวกับเงินงบประมาณและ เงินอุดหนุนที่ได้รับ
  - ความรับผิดชอบในการรายงานข้อมูลเพิ่มเติมสำหรับผู้ตรวจสอบตามที่กล่าวถึงในแนวปฏิบัติการ ตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 210 เรื่อง ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี ย่อหน้าที่ 6

### ข้อพิจารณาโดยเฉพาะสำหรับหน่วยงานขนาดเล็ก

- 6) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 ย่อหน้าที่ ก11 ได้ให้ข้อปฏิบัติโดยเฉพาะสำหรับหน่วยงานขนาดเล็ก สำหรับการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐที่มีขนาดเล็กนั้นจะไม่ปฏิบัติตามโดยผู้ตรวจสอบเพียงคนเดียว นอกจากนี้ด้วยลักษณะโครงสร้างการรายงานของหน่วยงานภาครัฐอาจทำให้แนวคิดเรื่องความเป็นเจ้าของ หน่วยงานไม่เกิดขึ้น อีกทั้งโครงสร้างการควบคุมของหน่วยงานภาครัฐที่มีขนาดเล็กอาจเป็นส่วนหนึ่งของ โครงสร้างการควบคุมของหน่วยงานภาครัฐที่มีขนาดใหญ่กว่า ดังนั้น สมมติฐานที่ว่าหน่วยงานขนาดเล็ก มีกิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องเป็นจำนวนน้อยจึงอาจไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้กับหน่วยงานภาครัฐ และผู้ตรวจสอบอาจนำลักษณะการควบคุมของหน่วยงานภาครัฐที่ใหญ่กว่ามาเพิ่มเติมไว้เป็นส่วนหนึ่ง ในการวางแผนการตรวจสอบ ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบควรปรับปรุงให้สอดคล้องกับสถานการณ์ของงานตรวจสอบ รวมถึงการประเมินความเสี่ยงด้วย

### ข้อพิจารณาเพิ่มเติมในการรับงานสอบบัญชีครั้งแรก

- 7) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 ย่อหน้าที่ 13 ผนวกกับการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่นตามที่ระบุใน ย่อหน้าที่ ก22 ของมาตรฐานฉบับนี้ ได้กำหนดกิจกรรมที่ผู้ตรวจสอบต้องปฏิบัติก่อนที่จะเริ่มการตรวจสอบ ครั้งแรก ในภาครัฐการเริ่มต้นรับงานตรวจสอบมีความแตกต่างจากภาคเอกชน โดยผู้ตรวจสอบ อาจได้รับคัดเลือกผ่านกระบวนการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุหรืออาจได้รับการแต่งตั้งตามกฎหมาย



อย่างไรก็ตาม ข้อปฏิบัติและข้อกำหนดที่ระบุในย่อหน้าที่ 13 และ ก22 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 มีความเกี่ยวข้องกับผู้ตรวจสอบเมื่อปรากฏสถานการณ์ตามที่ได้อธิบายไว้

### ข้อพิจารณาโดยเฉพาะสำหรับผู้ตรวจสอบในบทบาทที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการทางกฎหมาย

- 8) ในบางสภาพแวดล้อมของหน่วยงานภาครัฐ เช่น ในกระบวนการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวินัยการเงินการคลังของรัฐจะมีการนำรายงานของผู้สอบบัญชีมาใช้ในการวินิจฉัยและใช้พิจารณาความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการเงินการคลังของรัฐ รวมถึงเรื่องที่มีนัยสำคัญต่าง ๆ ข้อบกพร่องของการควบคุม และการไม่ปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ โดยทั่วไปข้อตรวจพบดังกล่าวจะจัดทำเป็นรายงานการตรวจสอบแยกต่างหากจากรายงานของผู้สอบบัญชีและรายงานข้อเสนอแนะ และผู้ตรวจสอบควรศึกษาและทำความเข้าใจกับนโยบายและขั้นตอนต่าง ๆ ซึ่งอธิบายข้อกำหนดเพิ่มเติมเกี่ยวกับการกำหนดความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบตามกฎหมายการเงินการคลังของรัฐ รวมถึงเรื่องที่มีนัยสำคัญต่าง ๆ ข้อบกพร่องในการควบคุม และการไม่ปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบอาจวางแผนและดำเนินการตามขั้นตอนเพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมาย และปฏิบัติตามหลักการเกี่ยวกับพยานหลักฐานอย่างเคร่งครัดเมื่อตรวจสอบพบข้อบกพร่องหรือการกระทำผิด ถือได้ว่าเป็นการปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในการรวบรวมหลักฐานดังกล่าวเพื่อประกอบการตัดสินใจ ผู้ตรวจสอบต้องรวบรวมหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับข้อบกพร่อง หรือการกระทำผิดส่งให้หน่วยงานภายในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่รับผิดชอบด้านวินัยการเงินการคลังของรัฐ และให้ความร่วมมือในการดำเนินการ



## 10 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 315 (ปรับปรุง)

### เรื่อง การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

#### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) เรื่อง การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง
  - (ข) การทำความเข้าใจหน่วยงานและสภาพแวดล้อมของหน่วยงานรวมถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบการควบคุมภายในของหน่วยงาน
  - (ค) การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
  - (ง) ตัวอย่างเพิ่มเติมของเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจชี้ให้เห็นว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

#### วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

- 2) เมื่อใช้วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 13 ถึง 18 ผู้ตรวจสอบอาจต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์ที่กว้างขึ้นตามหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน
- 3) เมื่อทำการสอบถามผู้บริหารและบุคคลอื่นผู้ตรวจสอบอาจหาข้อมูลจากแหล่งอื่นเพิ่มเติมด้วย เช่น
  - ผู้ตรวจสอบที่เกี่ยวข้องในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานหรือการตรวจสอบอื่นที่เกี่ยวข้องกับหน่วยรับตรวจ
  - เจ้าหน้าที่ของรัฐ
  - รายงานการประชุมหรือรายงานของหน่วยงานที่ออกกฎหมาย
- 4) เมื่อทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาถึงความสัมพันธ์อื่นเพิ่มเติม เช่น
  - รายงานจ่ายจริงเปรียบเทียบกับงบประมาณที่ได้รับการจัดสรร
  - ข้อมูลสถิติประชากรเปรียบเทียบกับจ่ายผลประโยชน์ต่าง ๆ เช่น เงินช่วยเหลือด้านการศึกษาเงินบำนาญ
  - สัดส่วนของดอกเบี้ยที่เกิดจากหนี้สาธารณะเมื่อเทียบกับอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมของรัฐบาล
- 5) เมื่อใช้วิธีการสังเกตการณ์และการตรวจ ผู้ตรวจสอบอาจสังเกตการณ์และตรวจสอบรายการอื่นเพิ่มเติม เช่น
  - เอกสารเพิ่มเติมที่ผู้บริหารจัดทำเพื่อเสนอต่อหน่วยงานที่ออกกฎหมาย เช่น รายงานผลการดำเนินงานหรือคำของบประมาณ
  - เอกสารหลักฐานของเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจ



- กฎกระทรวง หรือคำสั่งอื่น
  - บันทึกทางราชการเกี่ยวกับการดำเนินการของหน่วยงานที่ออกกฎหมาย
- 6) ในการใช้ข้อมูลที่ได้จากประสบการณ์การตรวจสอบหน่วยรับตรวจและจากการตรวจสอบที่ผ่านมา ผู้ตรวจสอบอาจใช้รายงานจากการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานในงวดก่อน และการตรวจสอบอื่นที่เกี่ยวข้องกับหน่วยรับตรวจมาประกอบด้วย
- 7) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 17 กำหนดให้ ผู้ตรวจสอบที่รับผิดชอบงานและสมาชิกที่สำคัญในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานต้องปรึกษาหารือร่วมกันถึงโอกาสที่รายงานการเงินของหน่วยรับตรวจอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและการใช้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เหมาะสมกับข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมของหน่วยรับตรวจ สำหรับภาครัฐการปรึกษาหารือนี้อาจครอบคลุมถึงวัตถุประสงค์ที่เพิ่มขึ้น และความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องตามที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 2 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 315 (ปรับปรุง) เรื่อง การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้ตรวจสอบอาจปรึกษาหารือกับผู้ตรวจสอบที่รับผิดชอบตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานและผู้ตรวจสอบที่รับผิดชอบการตรวจสอบอื่นของหน่วยรับตรวจด้วย

#### การทำความเข้าใจหน่วยงานและสภาพแวดล้อมของหน่วยงาน รวมถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของหน่วยงาน

- 8) การทำความเข้าใจหน่วยงานและสภาพแวดล้อมของหน่วยงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 19 ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาเรื่องดังต่อไปนี้
- (ก) โครงสร้างการกำกับดูแลอาจเป็นไปตามโครงสร้างทางกฎหมายของหน่วยรับตรวจ เช่น หน่วยรับตรวจที่เป็นกระทรวง กรม หน่วยงาน หรือประเภทอื่น
  - (ข) ความเป็นเจ้าของของหน่วยงานภาครัฐอาจไม่มีความเกี่ยวข้องเช่นเดียวกับในกรณีของภาคเอกชน
  - (ค) วัตถุประสงค์และกลยุทธ์ของแผนงาน/งาน/โครงการอาจรวมถึงองค์ประกอบด้านนโยบายสาธารณะ
  - (ง) กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการเฉพาะที่หน่วยรับตรวจต้องปฏิบัติตาม และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการดังกล่าว
  - (จ) การตัดสินใจที่เกิดขึ้นภายนอกหน่วยรับตรวจอันเป็นผลมาจากกระบวนการทางการเมือง และมีอิทธิพลต่อกิจกรรมของฝ่ายบริหาร เช่น
    - การตั้งสถานที่ทำการในพื้นที่ใหม่ หรือการปิดสถานที่ทำการเดิม
    - การปรับโครงสร้างองค์กร รวมถึงการโอนกิจกรรมไปให้หน่วยงานอื่น
    - การกำหนดแผนงาน/งาน/โครงการใหม่
    - ข้อจำกัดด้านงบประมาณ หรือการปรับลดงบประมาณ
  - (ฉ) ความรู้เกี่ยวกับกิจกรรมของหน่วยงานภาครัฐที่ได้ดำเนินการ รวมถึงแผนงาน/งาน/โครงการที่เกี่ยวข้อง



- (ข) กระบวนการด้านงบประมาณ และการบริหารงบประมาณ
  - (ข) ประเด็นที่เกี่ยวกับข้อสมมติของผู้บริหารเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องอาจไม่ต้องนำมาพิจารณา
  - (ฅ) ความรู้และความสนใจของผู้มีส่วนได้เสีย
  - (ญ) ความเห็นของสาธารณชนต่อประเด็นที่เกี่ยวข้อง
  - (ฎ) สถานการณ์ปัจจุบันและการเปลี่ยนแปลงภาวะทางสังคม
  - (ฎ) ความสนใจของสมาชิกวุฒิสภาและการอภิปรายในวุฒิสภา
- 9) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 19(ก) (3) กล่าวถึง การวัดผลการประเมินผลการดำเนินงานทางการเงิน โดยผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินในการวัดผล และการประเมินผลดังกล่าว อาทิ ผลสัมฤทธิ์ของการดำเนินงาน (เช่น จำนวนคนที่ได้รับความช่วยเหลือจากแผนงาน/งาน/โครงการ) นอกจากนี้ ในภาครัฐอาจมีหน่วยงานภายนอกอื่น เช่น หน่วยงานที่ออกกฎหมาย หน่วยงานภาครัฐอื่นและสื่อมวลชนที่ทำหน้าที่วัดผลและการประเมินผลการดำเนินงาน
- 10) การได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 21 ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาเรื่องดังต่อไปนี้
- (ก) ความรับผิดชอบในการรายงานเพิ่มเติมเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ
  - (ข) การควบคุมที่สำคัญที่เกี่ยวกับการปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่
  - (ค) การควบคุมที่สำคัญที่เกี่ยวกับการติดตามผลการดำเนินงานเทียบกับงบประมาณ
  - (ง) การควบคุมที่สำคัญที่เกี่ยวกับการโอนเงินงบประมาณให้กับหน่วยงานอื่น
  - (จ) การควบคุมที่สำคัญที่เกี่ยวกับการจัดประเภทข้อมูลความมั่นคงของประเทศและข้อมูลส่วนบุคคลที่มีความอ่อนไหว เช่น ข้อมูลด้านภาษีและด้านสุขภาพ
  - (ฉ) การกำกับดูแลและการควบคุมอื่นที่ดำเนินการโดยหน่วยงานภายนอก และเกี่ยวกับเรื่องดังต่อไปนี้
    - การปฏิบัติตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุภาครัฐ
    - การบริหารงบประมาณ
    - เรื่องอื่นที่กำหนดโดยกฎหมายหรือหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน
    - ภาระรับผิดชอบของฝ่ายบริหาร
- 11) การได้มาซึ่งความเข้าใจในกระบวนการประเมินความเสี่ยงของหน่วยรับตรวจตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 22 ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาว่ากระบวนการประเมินความเสี่ยงของหน่วยรับตรวจอาจกำหนดขึ้นตามกฎหมาย รวมถึงคำสั่ง หรือดำเนินการโดยหน่วยงานภาครัฐอื่น
- 12) ในบางสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบ เช่น ในกระบวนการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวินัยทางการเงิน การคลังของรัฐ เมื่อมีการตรวจพบการทุจริตทางการเงินหรือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ผู้ตรวจสอบอาจให้ความร่วมมือกับเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกี่ยวข้อง เช่น เจ้าหน้าที่ของสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ พนักงานอัยการ และเจ้าหน้าที่ตำรวจ ดังนั้น

ในสถานการณ์ดังกล่าวผู้ตรวจสอบอาจได้รับข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจหน่วยรับตรวจ สภาพแวดล้อมของหน่วยรับตรวจ และการประเมินความเสี่ยง

### การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

- 13) เมื่อผู้ตรวจสอบระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 28 และ 29 ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณา ประเด็นเพิ่มเติม ดังนี้
- ข้อเท็จจริงที่ว่า การระบุและประเมินความเสี่ยงในระดับงบการเงินและระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหาร ได้ให้การรับรองไว้ อาจรวมถึงประเด็นที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ทางการเมือง ประโยชน์สาธารณะ และ แผนงาน/งาน/โครงการที่มีความอ่อนไหว
  - ข้อเท็จจริงที่ว่า สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลอาจขยายขอบเขตการรับรองว่ารายการและเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นเป็นไปตาม กฎหมายหรืออำนาจหน้าที่ที่เหมาะสมซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ ก192
- 14) ในการใช้ดุลยพินิจว่าความเสี่ยงใดมีนัยสำคัญตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 32 ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาเรื่องดังต่อไปนี้
- (ก) ความซับซ้อนและไม่สอดคล้องกันของระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติ ราชการ
  - (ข) การไม่ปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่
  - (ค) กระบวนการงบประมาณและการบริหารงบประมาณ

### ตัวอย่างเพิ่มเติมของเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจชี้ให้เห็นว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

- 15) ตัวอย่างเพิ่มเติมของเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจชี้ให้เห็นว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ มีดังนี้
- การใช้จ่ายเกินวงเงินงบประมาณเนื่องจากมีจุดอ่อนในการควบคุมงบประมาณ
  - การแปรรูปรัฐวิสาหกิจ
  - แผนงาน/งาน/โครงการใหม่ ๆ
  - การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของแผนงาน/งาน/โครงการที่มีอยู่
  - แหล่งเงินทุนใหม่
  - กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ที่ออกใหม่
  - การตัดสินใจที่เกี่ยวข้องกับทางราชการ เช่น การย้ายสถานที่ทำการ
  - แผนงาน/งาน/โครงการที่ไม่ได้รับการจัดสรรทรัพยากรและเงินทุนอย่างเพียงพอ



- ความคาดหวังที่เพิ่มขึ้นของสาธารณชน
- การจัดซื้อจัดจ้างสินค้าและบริการในหน่วยงานบางประเภท เช่น หน่วยงานด้านความมั่นคง
- การจ้างบุคคลภายนอกในการดำเนินกิจกรรมของรัฐบาล
- การดำเนินการที่อยู่ภายใต้การสอบสวนพิเศษ
- การเปลี่ยนแปลงผู้นำทางการเมือง
- ข้อบ่งชี้เกี่ยวกับความเสียหายหรือการกระทำผิด
- ความคาดหวังที่จะใช้งบประมาณเกินความจำเป็น
- การร่วมทุนระหว่างภาครัฐและภาคเอกชน
- การวางแผนและการดำเนินโครงการเกี่ยวกับโครงสร้างพื้นฐานขนาดใหญ่





## 11 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 320

### เรื่อง ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและปฏิบัติงานสอบบัญชี

#### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 เรื่อง ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและปฏิบัติงานสอบบัญชี สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) ความมีสาระสำคัญในการตรวจสอบ
  - (ข) การกำหนดความมีสาระสำคัญและความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานเมื่อวางแผนการตรวจสอบ
  - (ค) การปรับเปลี่ยนเมื่อมีความคืบหน้าในการตรวจสอบ

#### ความมีสาระสำคัญในการตรวจสอบ

- 2) ในการกำหนดความมีสาระสำคัญเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐ ผู้ตรวจสอบต้องให้ความสำคัญต่อสถานการณ์ต่าง ๆ ทั้งเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ ซึ่งรวมทั้งลักษณะของรายการ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับบริบทของเรื่องนั้น ๆ นอกจากนี้ ลักษณะทั่วไปหรือลักษณะเฉพาะของรายการหรือกลุ่มของรายการต่าง ๆ อาจมีสาระสำคัญด้วย
- 3) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ย่อหน้าที่ ก3 ระบุว่า โดยส่วนใหญ่หน่วยงานที่ออกกฎหมายและหน่วยงานกำกับดูแลเป็นหน่วยงานหลักที่ใช้รายงานการเงินของหน่วยงานภาครัฐ และรายงานการเงินอาจนำไปใช้ในการตัดสินใจเรื่องอื่นนอกเหนือจากการตัดสินใจในเชิงเศรษฐกิจ หน่วยงานที่ออกกฎหมายเป็นผู้แทนของประชาชนและมีหน้าที่ในการพิจารณาจัดสรรงบประมาณเพื่อการดำเนินการตามแผนงาน/งาน/โครงการ กิจกรรมและหน้าที่ต่าง ๆ ของรัฐบาล หน่วยงานที่ออกกฎหมาย และ/หรือหน่วยงานกำกับดูแลมักจะประเมินหรือตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมของหน่วยงานภาครัฐ ผู้ใช้รายงานการเงินอื่นอาจรวมถึงฝ่ายบริหารของหน่วยงานผู้ถือพันธบัตรหรือสื่อ ดังนั้น รายงานการเงินที่ตอบสนองต่อความต้องการของหน่วยงานที่ออกกฎหมายและหน่วยงานกำกับดูแลจะตอบสนองต่อความต้องการส่วนใหญ่ของผู้ใช้รายงานการเงินอื่นด้วยเช่นเดียวกัน
- 4) รายงานการเงินอาจแสดงถึงองค์ประกอบหลักของภาระรับผิดชอบของหน่วยงานภาครัฐต่อสาธารณะ ขอบเขตภาระรับผิดชอบอาจนำไปสู่การพิจารณาปัจจัยอื่นที่มีผลต่อการกำหนดความมีสาระสำคัญในระดับที่แตกต่างกัน ความมีสาระสำคัญจึงเป็นผลสืบเนื่องจากปัจจัยเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ และระดับความมีสาระสำคัญสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการใดรายการหนึ่งโดยเฉพาะ อาจกำหนดไว้ในระดับที่ต่ำกว่า

#### การกำหนดความมีสาระสำคัญและความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานเมื่อวางแผนการตรวจสอบ

- 5) ตามที่กล่าวไว้ข้างต้น ความมีสาระสำคัญในการตรวจสอบภาครัฐครอบคลุมทั้งลักษณะเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ (อ้างอิงมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับ “ขนาด” และ “ลักษณะ” ของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง) การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญในระดับใดระดับหนึ่งหรือหลายระดับได้อธิบาย

ไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ย่อหน้าที่ 10 และ 11 ว่า ระดับความมีสาระสำคัญของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลอาจกำหนดไว้ในระดับที่ต่ำกว่า ซึ่งอาจเป็นเพราะเหตุผลหลายประการรวมถึงบริบทของเรื่องนั้น หรือลักษณะทั่วไปและลักษณะเฉพาะของระบบและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องตามที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 2 ถึง 4 ของแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 320 นอกจากนี้ วิธีปฏิบัติที่ต้องทำอาจเป็นไปตามหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดินหรือกฎหมาย ตัวอย่างของวิธีปฏิบัติอาจเป็นการตรวจสอบเงินเดือนและค่าตอบแทนของผู้บริหารตามที่กฎหมายกำหนด รายการที่มีลักษณะอ่อนไหว อาทิ ค่าใช้จ่ายเดินทางและค่ารับรองของเจ้าหน้าที่ระดับอาวุโส ในบางกรณีที่ต้องตรวจสอบต้องการตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทุกรายการ ผู้ตรวจสอบต้องทดสอบรายการที่เกี่ยวข้องทั้งหมด

- 6) เมื่อผู้ตรวจสอบต้องให้ความเห็นเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุมหรือการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการด้วยนั้น ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาความจำเป็นในการกำหนดความมีสาระสำคัญของวัตถุประสงค์เหล่านี้เพิ่มเติมจากความมีสาระสำคัญสำหรับรายงานการเงินตัวอย่างเช่น เมื่อมีการรายงานเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุม ผู้ตรวจสอบอาจใช้เกณฑ์มาตรฐานจากอัตราร้อยละของรายการหรือจำนวนเงินที่เลือกทดสอบในการกำหนดความมีสาระสำคัญเพื่อประเมินความเบี่ยงเบนของการควบคุม ในการกำหนดความมีสาระสำคัญสำหรับงานตรวจสอบประเภทอื่น ๆ นั้น ผู้ตรวจสอบอาจใช้คู่มือหรือแนวปฏิบัติอื่นที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด ดังที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 7 ของแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 210 เรื่อง ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี
- 7) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ย่อหน้าที่ ก3 ได้อธิบายข้อพิจารณาเฉพาะในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญสำหรับหน่วยงานภาครัฐ เมื่อกำหนดว่าประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะ หรือสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้ในเรื่องอื่น ๆ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของแม่บทการรายงานทางการเงิน มีสาระสำคัญหรือไม่ ผู้ตรวจสอบต้องคำนึงถึงลักษณะเชิงคุณภาพ เช่น
  - สถานการณ์แวดล้อมของเรื่องที่ปรากฏ อาทิ หากเป็นเรื่องเกี่ยวกับการปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการหรือ หากกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการดังกล่าว ข้อห้ามเกี่ยวกับการใช้จ่ายเกินกว่าวงเงินงบประมาณที่ได้รับ
  - ความต้องการและการใช้รายงานการเงินของผู้มีส่วนได้เสียต่าง ๆ
  - ลักษณะของรายการที่พิจารณาแล้วว่ารายการนั้นมีความอ่อนไหวต่อผู้ใช้รายงานการเงิน
  - ความคาดหวังของสาธารณชนและประโยชน์สาธารณะ รวมถึงการให้ความสำคัญกับเรื่องใดเรื่องหนึ่งเป็นการเฉพาะของคณะกรรมการที่เกี่ยวข้องในหน่วยงานที่ออกกฎหมาย เช่น คณะกรรมการติดตามการใช้จ่ายงบประมาณประจำปี ตลอดจนความจำเป็นในการเปิดเผยข้อมูลบางประการ
  - ความจำเป็นในการกำกับดูแลตามกฎหมายรวมถึงระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ในเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะ



- ความจำเป็นในการเปิดเผยและการแสดงความโปร่งใส เช่น มีข้อกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเป็นการเฉพาะเกี่ยวกับการทุจริตและความเสียหายอื่น
- 8) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ย่อหน้าที่ ก4 ถึง ก8 ได้อธิบายเกี่ยวกับการระบุเกณฑ์มาตรฐานที่เหมาะสม สำหรับความมีสาระสำคัญของรายงานการเงิน โดยทั่วไปงบประมาณของหน่วยงานภาครัฐ จะเท่ากับรายจ่ายรวมประจำปีของหน่วยงาน ดังนั้น ในการกำหนดความมีสาระสำคัญโดยใช้ยอดรายจ่ายรวมประจำปีอาจเป็นเกณฑ์ที่มีความเหมาะสมมากที่สุดหากหน่วยงานมีหน้าที่หลักหรือตามบทบัญญัติของกฎหมายในการให้บริการ สำหรับหน่วยงานภาครัฐที่ได้รับการคาดหวังว่าจะดำเนินการได้ครอบคลุม ต้นทุนหรือคุ่มทุน ต้นทุนสุทธิอาจไม่ใช่เกณฑ์มาตรฐานที่เหมาะสม ในหลายกรณี รายจ่ายขั้นต้นหรือรายได้ขั้นต้นอาจเป็นเกณฑ์มาตรฐานที่มีความเหมาะสมมากกว่า สำหรับหน่วยงานภาครัฐที่มีหน้าที่ดูแลรักษาสินทรัพย์เป็นจำนวนมาก สินทรัพย์รวมหรือหนี้สินรวม สินทรัพย์สุทธิหรือหนี้สินสุทธิ หรือสินทรัพย์ที่มีการจัดประเภทไว้อย่างแน่นอน อาจเป็นเกณฑ์มาตรฐานที่เหมาะสม หากได้มีการแสดงรายการไว้ในรายงานการเงินแล้ว ในบางกรณี โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อพิจารณาความมีสาระสำคัญเชิงคุณภาพ อาจนำเกณฑ์มาตรฐานประเภทอื่นมาใช้ให้เป็นประโยชน์ ตัวอย่างเช่น
- จำนวนเงินที่คณะกรรมการของหน่วยงานที่ออกกฎหมายที่เกี่ยวข้องได้พิจารณาว่ามีความสำคัญ เช่น คณะกรรมาธิการติดตามการใช้จ่ายงบประมาณประจำปี
  - การจ่ายผลประโยชน์เมื่อเปรียบเทียบกับดัชนีค่าครองชีพ อาทิ ความสำคัญของการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจ่ายเงินให้ผู้มีสิทธิรับผลประโยชน์รายเดือน เช่น การเกษียณอายุหรือการทุพพลภาพ ซึ่งเป็นการจ่ายตามแผนงาน/งาน/โครงการของภาครัฐ

#### การปรับเปลี่ยนเมื่อมีความคืบหน้าในการตรวจสอบ

- 9) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ย่อหน้าที่ 12 13 และ ก14 อธิบายถึงความจำเป็นในการปรับเปลี่ยนระดับความมีสาระสำคัญ ในกรณีที่ได้รับข้อมูลใหม่ระหว่างการตรวจสอบ เมื่อคำนึงถึงโครงสร้างการกำกับดูแลและความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานภาครัฐ จึงเป็นเรื่องปกติที่ผู้ตรวจสอบจะได้รับข้อมูลใหม่ระหว่างการตรวจสอบ



## 12 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 330

### เรื่อง วิธีปฏิบัติของผู้ตรวจสอบในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้

#### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 เรื่อง วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) วิธีการตรวจสอบที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้
  - (ข) การประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี
  - (ค) ข้อพิจารณาโดยเฉพาะสำหรับผู้ตรวจสอบในบทบาทที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการทางกฎหมาย

#### วิธีการตรวจสอบที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้

- 2) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 17 กล่าวว่า ข้อกำหนดที่ต้องมีเพื่อการตรวจสอบและข้อกำหนดพิเศษอื่นที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ อาจมีผลกระทบต่อข้อพิจารณาของผู้ตรวจสอบในการกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ ตัวอย่างของข้อกำหนดอื่นสามารถศึกษาได้จากแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 210 เรื่อง ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี ย่อหน้าที่ 6
- 3) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 8 ได้อธิบายสถานการณ์ที่ผู้ตรวจสอบต้องทดสอบการควบคุมเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวข้อง สำหรับวัตถุประสงค์ที่เพิ่มขึ้นตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 2 ของแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 330 เรื่อง วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ การทดสอบการควบคุมในหน่วยงานภาครัฐอาจมีขอบเขตและรายละเอียดที่มากกว่าการทดสอบการควบคุมในหน่วยงานภาคเอกชน ผู้ตรวจสอบอาจทำการทดสอบการควบคุมในงานตรวจสอบด้านอื่นนอกเหนือจากด้านการตรวจสอบการเงิน ทั้งนี้ สามารถศึกษาได้จากหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน และแนวปฏิบัติที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด
- 4) ในการออกแบบและการทดสอบการควบคุมตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 10 ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาว่าหน่วยรับตรวจเป็นส่วนหนึ่งของสภาพแวดล้อมของการควบคุมของหน่วยงานภาครัฐอื่นที่ใหญ่กว่าหรือไม่ ซึ่งหากเป็นเช่นนั้น อาจมีการควบคุมจากภายนอกหน่วยรับตรวจ ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาว่าได้กำหนดวิธีการให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการควบคุมดังกล่าวหรือไม่ อย่างไร



- 5) ในการใช้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ซึ่งได้จากการตรวจสอบงวดก่อนนั้น ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 13 ผู้ตรวจสอบอาจใช้หลักฐานที่ได้รับจากการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานหรือการตรวจสอบอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผู้รับตรวจ ในกรณีที่ผู้ตรวจสอบพิจารณาหลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานในงวดก่อน ๆ ผู้ตรวจสอบต้องประเมินสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ใช้และวิธีการทดสอบที่ได้ดำเนินการไปแล้วในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน หรือการตรวจสอบอื่นที่เกี่ยวข้องเพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบรายงานการเงินหรือไม่

### การประเมินความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี

- 6) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 27 กำหนดให้ผู้ตรวจสอบแสดงความเห็นต่อรายงานการเงินอย่างมีเงื่อนไขหรือเสนอรายงานอย่างไม่แสดงความเห็นต่อรายงานการเงินหากผู้ตรวจสอบยังไม่สามารถที่จะได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 66 ได้ระบุถึงปัจจัยที่อาจมีอิทธิพลต่อดุลยพินิจของผู้ตรวจสอบในเรื่องหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ในการประเมินว่าหลักฐานการสอบบัญชีใดถือว่าเหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้ตรวจสอบต้องคำนึงถึงความจำเป็นที่จะต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีนั้น เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่เพิ่มขึ้น ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 2 ของแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 330 เรื่อง วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้

### ข้อพิจารณาโดยเฉพาะสำหรับผู้ตรวจสอบในบทบาทที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการทางกฎหมาย

- 7) ในบางสภาพแวดล้อมของหน่วยงานภาครัฐ เช่น ในกระบวนการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวินัยการเงินการคลังของรัฐจะมีการนำรายงานของผู้สอบบัญชีมาใช้ในการพิจารณาความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการเงินการคลังของรัฐ รวมทั้งเรื่องที่มีนัยสำคัญต่าง ๆ ข้อบกพร่องของการควบคุม และการไม่ปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ ดังนั้น ในสภาพแวดล้อมดังกล่าว การประเมินความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี ผู้ตรวจสอบต้องใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อระบุถึงผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการเงินการคลังของรัฐ และความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมาย



## 13 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 402

### เรื่อง ข้อพิจารณาในกรณีที่หน่วยงานใช้บริการขององค์กรอื่น

#### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 402 เรื่อง ข้อพิจารณาในกรณีที่กิจการใช้บริการขององค์กรอื่น สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชี
  - (ข) คำจำกัดความ
  - (ค) การได้มาซึ่งความเข้าใจในบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ รวมถึงการควบคุมภายใน
  - (ง) ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับผู้ตรวจสอบในบทบาทที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการทางกฎหมาย

#### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชี

- 2) ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 402 ย่อหน้าที่ 2 กล่าวถึงองค์กรที่ให้บริการซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการดำเนินงานทางธุรกิจของกิจการ ในหน่วยงานภาครัฐองค์กรที่ให้บริการอาจเป็นส่วนหนึ่งที่สำคัญในการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจที่ใช้บริการเพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามอำนาจหน้าที่ และบรรลุตามวัตถุประสงค์ของแผนงาน/งาน/โครงการ รวมทั้งเพื่อให้มั่นใจในประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ลักษณะและขอบเขตงานตรวจสอบของผู้ตรวจสอบในบริบทนี้ ขึ้นอยู่กับลักษณะและความสำคัญของงานบริการที่ให้กับหน่วยงานภาครัฐและความเกี่ยวข้องของงานบริการนั้นต่อหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน

#### คำจำกัดความ

- 3) คำว่า “องค์กรที่ให้บริการ” และ “องค์กรที่ให้บริการช่วง” ตามที่ได้ให้ความหมายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส ย่อหน้าที่ 8(จ) และ 8(ข) นอกเหนือจากการบริการที่เป็นส่วนหนึ่งของระบบสารสนเทศของกิจการที่ใช้บริการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินของกิจการที่ใช้บริการแล้ว ในหน่วยงานภาครัฐ คำจำกัดความเหล่านี้อาจขยายความถึงองค์กรที่ให้บริการซึ่งงานบริการนั้นเป็นส่วนสำคัญต่อการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจที่ใช้บริการเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของแผนงาน/งาน/โครงการ เช่น การกำหนดคุณสมบัติของผู้มีสิทธิได้รับและการจ่ายเงินบำนาญให้แก่บุคคล หรือการจัดสรรเงินอุดหนุนให้แก่บุคคลหรือองค์กรใด ๆ

#### การได้มาซึ่งความเข้าใจในบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ รวมถึงการควบคุมภายใน

- 4) ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 402 ย่อหน้าที่ 9 เกี่ยวข้องกับผู้ตรวจสอบของหน่วยงานที่ใช้บริการ การได้มาซึ่งความเข้าใจว่าหน่วยงานนั้นได้ใช้บริการขององค์กรที่ให้บริการในการดำเนินงานของหน่วยงานอย่างไร ในการพิจารณาถึงความสำคัญของงานบริการที่ให้แก่หน่วยรับตรวจที่ใช้บริการ ลักษณะและสาระสำคัญของรายการที่ประมวลผลรวมทั้งลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยรับตรวจที่ใช้บริการและองค์กรที่ให้บริการ ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาบทบาทขององค์กรที่ให้บริการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับ



การปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ของหน่วยรับตรวจที่ใช้บริการ การบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ของแผนงาน/งาน/โครงการ และประสิทธิผลของการควบคุมภายในด้วย แหล่งข้อมูลที่ผู้ตรวจสอบใช้เพื่อให้ได้ความเข้าใจนี้อาจระบุไว้ในสัญญาหรือข้อตกลงการให้บริการที่ควบคุมความสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญาที่เกี่ยวข้อง

- 5) นอกจากนี้ ในการพิจารณาลักษณะของรายการที่ประมวลผลโดยองค์กรที่ให้บริการแก่หน่วยรับตรวจที่ใช้บริการ ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาระดับของภาระรับผิดชอบในเรื่องเกี่ยวกับกระแสเงินทุนระหว่างสองหน่วยงานด้วย ภาระรับผิดชอบระหว่างสองหน่วยงานอาจแตกต่างกัน ดังนี้
  - (ก) สถานการณ์ซึ่งหน่วยรับตรวจที่ใช้บริการให้องค์กรที่ให้บริการเป็นผู้จัดสรรเงินทุนแบบไม่มีเงื่อนไขแก่ผู้รับซึ่งมีคุณสมบัติตามที่กำหนด โดยไม่มีข้อกำหนดให้ผู้รับหรือองค์กรที่ให้บริการรายงานเกี่ยวกับการใช้เงินทุนดังกล่าวกลับมายังหน่วยรับตรวจที่ใช้บริการ
  - (ข) สถานการณ์ซึ่งองค์กรที่ให้บริการมีภาระรับผิดชอบทั้งหมดในเงินทุน และรับผิดชอบต่อการจัดทำรายการ และให้ความเชื่อมั่นแก่หน่วยรับตรวจที่ใช้บริการว่ารายการซึ่งดำเนินการโดยองค์กรที่ให้บริการได้ปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ตามที่หน่วยรับตรวจที่ใช้บริการกำหนดและบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ของแผนงาน/งาน/โครงการที่เกี่ยวข้อง
- 6) นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยรับตรวจที่ใช้บริการและองค์กรที่ให้บริการ ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาโครงสร้างของการกำกับดูแล รวมทั้งโครงสร้างของภาระรับผิดชอบและขอบเขตของการที่หน่วยงานหนึ่งมีอิทธิพลต่ออีกหน่วยงานหนึ่งด้วย
- 7) คำจำกัดความของ “ผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ” และ “ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ” ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 402 ย่อหน้าที่ 8(ง) และ 8(ข) สามารถกล่าวได้ว่ามี 2 องค์กรตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตาม ในหน่วยงานภาครัฐ (“ผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ” หมายถึง “ผู้ตรวจสอบขององค์กรที่ให้บริการ” “ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ” หมายถึง “ผู้ตรวจสอบของหน่วยรับตรวจที่ใช้บริการ”) หน่วยงานหนึ่งของรัฐอาจให้บริการแก่หน่วยงานอื่น ๆ ซึ่งหน่วยงานภาครัฐเหล่านี้อาจเป็นหน่วยงานที่อยู่ภายใต้โครงสร้างการบริหารงานของหน่วยงานเดียวกันเป็นผลให้ได้รับการตรวจสอบโดยองค์กรตรวจสอบเดียวกัน ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อผู้ตรวจสอบของทั้งสองหน่วยงานในการสื่อสารและการรายงานระหว่างกันที่กำหนดไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 402 ย่อหน้าที่ 12 ถึง 18 ในสถานการณ์ดังกล่าว การสื่อสารระหว่างผู้ตรวจสอบขององค์กรที่ให้บริการและผู้ตรวจสอบของหน่วยรับตรวจที่ใช้บริการต้องพิจารณาตามหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งอาจแตกต่างจากข้อกำหนดเรื่องการรักษาความลับของภาคเอกชน
- 8) ตัวอย่างตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 402 ย่อหน้าที่ 12 อธิบายทางเลือกของผู้ตรวจสอบของหน่วยรับตรวจที่ใช้บริการว่า อาจดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอของการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจที่ใช้บริการสำหรับการตรวจสอบ เพื่อให้ได้ข้อมูลพื้นฐานในการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เมื่อผู้ตรวจสอบของหน่วยรับตรวจที่ใช้บริการและผู้ตรวจสอบขององค์กรที่ให้บริการมาจากองค์กรตรวจสอบเดียวกันทางเลือกบางส่วนหรือทั้งหมด ซึ่งอธิบายในย่อหน้าที่ 12 อาจไม่สามารถปฏิบัติได้ อย่างไรก็ตาม



ในกรณีดังกล่าว การแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างผู้ตรวจสอบของหน่วยรับตรวจที่ใช้บริการและผู้ตรวจสอบขององค์กรที่ให้บริการอาจใช้ข้อมูลร่วมกันได้อย่างโปร่งใส ซึ่งข้อมูลนี้อาจรวมถึงเนื้อหาที่คล้ายคลึงกับรายงานประเภท 1 (รายงานเกี่ยวกับคำอธิบายและการออกแบบการควบคุม) หรือรายงานประเภท 2 (รายงานเกี่ยวกับคำอธิบายการออกแบบการควบคุมและความมีประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการควบคุม)

- 9) นอกจากสถานการณ์ที่กล่าวข้างต้น ในขั้นตอนการวางแผนรับงานตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาอย่างเพียงพอเพื่อระบุและแสดงให้เห็นถึงสิ่งที่ต้องการให้รายงาน ช่องทางและรูปแบบการรายงาน

### ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับผู้ตรวจสอบในบทบาทที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการทางกฎหมาย

- 10) ในบางสภาพแวดล้อมของหน่วยงานภาครัฐ เช่น ในกระบวนการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวินัยการเงินการคลังของรัฐ ผู้ตรวจสอบอาจมีข้อพิจารณาเพิ่มเติมดังนี้
- การประเมินความเสี่ยงของความเป็นไปได้ที่จะเกิดการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ หรือการกระทำผิดของบุคลากรทั้งในหน่วยรับตรวจที่ใช้บริการและองค์กรที่ให้บริการ ซึ่งอาจมีผลกระทบที่มีสาระสำคัญต่อผู้ใช้รายงานการเงิน
  - การปฏิบัติตามหลักการเกี่ยวกับพยานหลักฐานอย่างเคร่งครัดเมื่อตรวจสอบพบข้อบกพร่อง หรือการกระทำผิด ถือได้ว่าเป็นการปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในการรวบรวมหลักฐานดังกล่าว เพื่อประกอบการตัดสินใจคดี
  - การรวบรวมหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับข้อบกพร่อง หรือการกระทำผิด ส่งให้หน่วยงานภายในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่รับผิดชอบด้านวินัยการเงินการคลังของรัฐ และให้ความร่วมมือในการดำเนินการโดยทั่วไป ข้อตรวจพบดังกล่าวจะจัดทำเป็นรายงานการตรวจสอบแยกต่างหากจากรายงานของผู้สอบบัญชี และรายงานข้อเสนอแนะ





## 14 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 450

### เรื่อง การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่าง การตรวจสอบ

#### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 เรื่อง การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) การประเมินผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข
  - (ข) คำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษร
  - (ค) ข้อพิจารณาโดยเฉพาะสำหรับผู้ตรวจสอบในบทบาทที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการทางกฎหมาย

#### การประเมินผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข

- 2) ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 ย่อหน้าที่ 11 มาใช้ ผู้ตรวจสอบมีหน้าที่รับผิดชอบเพิ่มขึ้นในการรายงานเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่และข้อบกพร่องของการควบคุม โดยต้องประเมินผลแยกตามแต่ละวัตถุประสงค์ที่เพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตาม การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงมีความเกี่ยวเนื่องกันกับการไม่ปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่และข้อบกพร่องของการควบคุม ซึ่งอาจทำให้มีความเสี่ยงเพิ่มมากขึ้นสำหรับแต่ละวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ
- 3) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 ย่อหน้าที่ 12 ถึง 13 เกี่ยวข้องกับการสื่อสารต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เรื่องการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข การสื่อสารดังกล่าวอาจรวมถึงการสื่อสารเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่และข้อบกพร่องของการควบคุม รวมถึงการปฏิบัติไม่เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแผนปฏิบัติการฯ ทั้งนี้ ต้องเป็นไปตามหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ตรวจสอบอาจจำเป็นต้องสื่อสารเรื่องดังกล่าวต่อหน่วยงานภาครัฐอื่นที่มีหน้าที่และอำนาจ
- 4) เมื่อผู้ตรวจสอบได้สื่อสารให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและหน่วยงานภาครัฐอื่นที่มีหน้าที่และอำนาจทราบตามที่อธิบายในแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 450 ย่อหน้าที่ 3 ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและหน่วยงานภาครัฐอื่นที่มีหน้าที่และอำนาจ อาจคาดหวังให้ผู้ตรวจสอบสื่อสารเกี่ยวกับการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทั้งหมด แม้ว่าเรื่องดังกล่าวจะได้รับการแก้ไขแล้วโดยหน่วยงานนั้น ๆ ในการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้ตรวจสอบต้องใช้วิธีการรายงานที่เหมาะสมตามสภาพแวดล้อมของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และอาจต้องนำเสนอผลการตรวจสอบรายงานการเงินต่อหน่วยงานที่ออกกฎหมายด้วย



### คำรับรองของผู้บริหารที่เป็นลายลักษณ์อักษร

- 5) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 ย่อหน้าที่ 14 กำหนดให้ผู้ตรวจสอบต้องร้องขอคำรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้บริหารว่า ผู้บริหารได้พิจารณาผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังมิได้รับการแก้ไขว่าไม่เป็นสาระสำคัญต่อรายงานการเงิน สำหรับผู้ตรวจสอบที่มีความรับผิดชอบเพิ่มขึ้นเกี่ยวกับการตรวจสอบการปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่และประสิทธิผลของการควบคุมภายใน คำรับรองของผู้บริหารเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวอาจรวมอยู่ในเอกสารฉบับเดียวกัน

### ข้อพิจารณาโดยเฉพาะสำหรับผู้ตรวจสอบในบทบาทที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการทางกฎหมาย

- 6) ในบางสภาพแวดล้อมของหน่วยงานภาครัฐ เช่น ในกระบวนการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวินัยการเงินการคลังของรัฐจะมีการนำรายงานของผู้สอบบัญชีมาใช้ในการพิจารณาความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการเงินการคลังของรัฐ รวมถึงเรื่องที่มีนัยสำคัญต่าง ๆ การไม่ปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่และข้อบกพร่องของการควบคุม ดังนั้น ในสภาพแวดล้อมดังกล่าวเมื่อผู้ตรวจสอบประเมินเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง การไม่ปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่และข้อบกพร่องของการควบคุมที่พบระหว่างการตรวจสอบแล้ว ผู้ตรวจสอบต้องระบุผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบตามกฎหมายดังกล่าวและความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามข้อกำหนดทางกฎหมายด้วย และปฏิบัติตามหลักการเกี่ยวกับพยานหลักฐานอย่างเคร่งครัดเมื่อตรวจสอบพบข้อบกพร่อง หรือการกระทำผิด ถือได้ว่าเป็นการปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในการรวบรวมหลักฐานดังกล่าวเพื่อประกอบการตัดสินใจ ผู้ตรวจสอบต้องรวบรวมหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับข้อบกพร่อง หรือการกระทำผิด ส่งให้หน่วยงานภายในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่รับผิดชอบด้านวินัยการเงินการคลังของรัฐ และให้ความร่วมมือในการดำเนินการโดยทั่วไป ข้อตรวจพบดังกล่าวจะจัดทำเป็นรายงานการตรวจสอบแยกต่างหากจากรายงานของผู้สอบบัญชี และรายงานข้อเสนอแนะ
- 7) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 ย่อหน้าที่ 8 กำหนดให้ผู้ตรวจสอบต้องแจ้งการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทั้งหมดที่พบในระหว่างการตรวจสอบให้ผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมทราบอย่างทันท่วงที กรณีที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน มีหน้าที่และอำนาจตามกฎหมายที่จะแจ้งให้หน่วยรับตรวจแก้ไขเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงและการไม่ปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาว่าการใช้อำนาจหน้าที่ดังกล่าวมีผลทำให้ขาดความเป็นอิสระหรือไม่ หากมี ผู้ตรวจสอบต้องใช้วิธีการที่เหมาะสมเพื่อหลีกเลี่ยงการขาดความเป็นอิสระ



## 15 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 500

### เรื่อง หลักฐานการสอบบัญชี

#### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 เรื่อง หลักฐานการสอบบัญชี สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้

#### หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

- 2) หลักฐานการสอบบัญชีบางประเภทอาจได้รับจากการใช้วิธีการตรวจสอบโดยการทดสอบการบันทึกทางบัญชี หลักฐานการสอบบัญชีประกอบด้วยข้อมูลทั้งที่สนับสนุนและยืนยันกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ รวมถึงข้อมูลอื่นที่ขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ด้วย ในกรณีรายงานการเงินของหน่วยงานภาครัฐ โดยมากผู้บริหารอาจให้การรับรองว่า รายการทางบัญชีและเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นเป็นไปตามกฎหมายหรืออำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองดังกล่าวอาจอยู่ในขอบเขตของการตรวจสอบการเงิน
- 3) ในการพิจารณาข้อมูลจากแหล่งที่เป็นอิสระจากหน่วยงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ย่อหน้าที่ ก13 ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาแหล่งข้อมูลว่ามีความเป็นอิสระจากหน่วยรับตรวจ แม้ว่าแหล่งข้อมูลเหล่านั้นมาจากหน่วยงานภายใต้กำกับกระทรวงเดียวกันและรายงานไปยังผู้กำกับดูแลเดียวกันก็ตาม นอกจากนี้ ลักษณะของข้อมูลเปรียบเทียบระหว่างหน่วยงานภาครัฐอาจรวมถึงข้อมูลจากแหล่งอื่น ๆ เช่น การเปรียบเทียบระหว่างแผนงาน/งาน/โครงการที่มีลักษณะใกล้เคียงกัน หรือตัวชี้วัดผลการดำเนินงาน
- 4) ในการพิจารณาแหล่งข้อมูลของหลักฐานที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ย่อหน้าที่ ก5 ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาถึงหลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน หรือ กิจกรรมการตรวจสอบอื่นที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานภาครัฐด้วย ในกรณีที่ผู้ตรวจสอบเชื่อถือหลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน ผู้ตรวจสอบต้องประเมินว่า สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ที่ใช้และวิธีการทดสอบที่ได้ดำเนินการไปแล้วในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน หรือการตรวจสอบอื่นที่เกี่ยวข้อง เพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบรายงานการเงินหรือไม่
- 5) ในกรณีที่หน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดินครอบคลุมถึงวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ ผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องพิจารณาลักษณะและระยะเวลาของวิธีการตรวจสอบ ตามที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ย่อหน้าที่ ก16 เช่น เวลาที่ผ่านไปอาจส่งผลกระทบต่อการใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับของรายการ หรือ ประสิทธิภาพของการควบคุม



- 6) โดยทั่วไป หน่วยงานภาครัฐกำหนดให้มีการควบคุมภายในที่ออกแบบมาเพื่อให้มั่นใจว่ามีการปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่หน่วยรับตรวจรับผิดชอบเกี่ยวกับการให้เงินช่วยเหลือ หรือให้การสนับสนุนด้านการเงินในรูปแบบอื่นแก่หน่วยงานต่าง ๆ ในการปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ อาจขึ้นอยู่กับหน่วยงานที่รับเงินช่วยเหลือได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของการรับเงินช่วยเหลือนั้น รวมถึงต้องมีหลักฐานเพิ่มเติมเกี่ยวกับการดำเนินการตามความรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจเพื่อให้แน่ใจเกี่ยวกับรายการที่เกิดขึ้นของการให้เงินช่วยเหลือแก่หน่วยงานอื่น ๆ
- 7) ในการพิจารณาตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ย่อหน้าที่ ก17 ผู้ตรวจสอบต้องตระหนักว่าข้อกำหนดในการเก็บรักษาข้อมูลสำหรับหน่วยงานภาครัฐอาจแตกต่างกันตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด ผู้ตรวจสอบจึงควรศึกษาทำความเข้าใจกฎหมายที่ใช้บังคับเกี่ยวกับการเก็บรักษาข้อมูล
- 8) ในบางสภาพแวดล้อมของหน่วยงานภาครัฐ เช่น ในกระบวนการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวินัยการเงินการคลังของรัฐ ผู้ตรวจสอบอาจต้องปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ที่กำหนดให้ผู้ตรวจสอบต้องทำความเข้าใจและปฏิบัติตามกฎของพยานหลักฐานอย่างระมัดระวัง ผู้ตรวจสอบต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับนโยบายและวิธีการใด ๆ ที่อธิบายถึงข้อกำหนดเพิ่มเติมที่เกี่ยวกับหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งนโยบายและวิธีการดังกล่าวได้ถูกออกแบบมาเพื่อให้มั่นใจว่าได้มีการปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น ผู้ตรวจสอบที่ปฏิบัติงานในสภาพแวดล้อมดังกล่าวอาจต้องพิจารณาประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการรวบรวมหลักฐาน ดังต่อไปนี้
- ข้อกำหนดเพิ่มเติมที่กฎหมายบัญญัติไว้เกี่ยวกับหลักฐานการสอบบัญชี
  - ขอบเขตของข้อกำหนดเพิ่มเติม (เช่น ข้อกำหนดเพิ่มเติมที่กำหนดไว้ในเอกสารทุกฉบับ ซึ่งเกิดจากการมอบหมายงานตรวจสอบหรือเอกสารเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับประเด็นการตรวจสอบในบางกรณี)
  - การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีต้องอยู่ภายใต้ กระบวนการ วิธีการ หรือข้อกำหนดที่เพิ่มเติม
  - จุดประสงค์ของข้อกำหนดเพิ่มเติมแต่ละข้อตามกระบวนการทางกฎหมายต้องเป็นไปตามขั้นตอนของการตรวจสอบ
  - ข้อจำกัดใด ๆ ของหลักฐานการสอบบัญชีอาจเนื่องมาจากวิธีการเฉพาะที่ใช้ในการจัดทำหรือรวบรวมหลักฐาน
- 9) แหล่งที่มาของหลักฐานการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการจัดการความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ แสดงได้ตามตารางที่ 2



## ตารางที่ 2 ความเสี่ยงและแหล่งที่มาของหลักฐานการสอบบัญชี

ความเสี่ยง	คำอธิบาย	แหล่งที่มาของหลักฐานการสอบบัญชี (ตัวอย่าง)
ความซับซ้อนของระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ	หากระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ มีความซับซ้อนมาก ความเสี่ยงที่จะเกิดข้อผิดพลาดย่อมมีมากขึ้น ซึ่งอาจเกิดจากความเข้าใจผิด หรือการตีความไม่ถูกต้อง หรือการนำไปใช้อย่างไม่ถูกต้อง	<ul style="list-style-type: none"> <li>- วิธีปฏิบัติที่จัดทำอย่างเป็นทางการ และเป็นลายลักษณ์อักษรที่ได้มาจากการนำข้อกำหนดทางกฎหมายไปจัดทำคำแนะนำในการปฏิบัติงาน</li> <li>- แผนการควบคุมการดำเนินโครงการ ที่จัดทำขึ้นอย่างเป็นทางการและเป็นลายลักษณ์อักษรที่ผู้จัดการโครงการใช้ในการติดตามการดำเนินกิจกรรม</li> <li>- รายงานการสอบทานแผนการควบคุมการดำเนินโครงการและการปฏิบัติงานตามคู่มือการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบ ภายในหรือผู้ตรวจสอบอิสระอื่น</li> </ul>
กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ ที่ออกใหม่	กฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับที่ออกใหม่อาจต้องมีการนำขั้นตอนการบริหารและการควบคุมการปฏิบัติงานแบบใหม่มาใช้ ซึ่งอาจส่งผลให้เกิดข้อผิดพลาด ไม่ว่าจะเป็ ข้อผิดพลาดของการออกแบบ หรือของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ถูกกำหนดขึ้น	<ul style="list-style-type: none"> <li>- วิธีปฏิบัติที่จัดทำอย่างเป็นทางการ และเป็นลายลักษณ์อักษรที่ได้จากการนำข้อกำหนดทางกฎหมายไปจัดทำเกณฑ์การจัดทำโครงการ แผนการควบคุมการดำเนินโครงการ ที่จัดทำอย่างเป็นทางการและเป็นลายลักษณ์อักษร และการสอบทานการปฏิบัติตามคำแนะนำและแผนการควบคุมการดำเนินโครงการที่เป็นอิสระ อาจใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี เมื่อมีโครงการเกิดขึ้นตามกฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับที่ออกใหม่</li> </ul>



## ตารางที่ 2 ความเสี่ยงและแหล่งที่มาของหลักฐานการสอบบัญชี (ต่อ)

ความเสี่ยง	คำอธิบาย	แหล่งที่มาของหลักฐานการสอบบัญชี (ตัวอย่าง)
โครงการระหว่างประเทศ (โครงการที่ได้รับการสนับสนุนจากองค์การสหประชาชาติ สหภาพยุโรป หรือ หน่วยงานอื่น)	ในกรณีหน่วยงานที่ให้การสนับสนุนเป็นผู้กำหนดหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไข อาจมีความเสี่ยงที่หลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขรวมทั้งข้อปฏิบัติจะถูกตีความผิดพลาดหรือไม่แสดงไว้ในคำแนะนำที่กำหนดใช้ภายในหน่วยงานที่ได้รับการสนับสนุน	<ul style="list-style-type: none"> <li>- แหล่งที่มาของหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวกับความซับซ้อนของระเบียบข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ อาจนำมาปรับใช้กับทุกโครงการที่ได้รับการสนับสนุน</li> </ul>
งานบริการและแผนการให้บริการที่ให้บุคคลภายนอกดำเนินการแทน	ในกรณีที่มีตัวแทนเป็นผู้บริหารจัดการโครงการ ส่งผลให้อำนาจในการควบคุมโดยตรงของหน่วยรับตรวจลดลง ดังนั้นหน่วยรับตรวจต้องเชื่อมั่นได้ว่าตัวแทนได้ปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรระหว่างหน่วยรับตรวจและตัวแทนซึ่งกำหนดวิธีการควบคุมในการบริหารจัดการ</li> <li>- วิธีปฏิบัติและผลลัพธ์ที่จัดทำเป็นลายลักษณ์อักษร เกี่ยวกับการควบคุมการบริหารจัดการและการติดตามกิจกรรมที่ดำเนินการโดยบุคคลภายนอก</li> <li>- รายงานการตรวจสอบภายในของหน่วยรับตรวจที่เกี่ยวกับการสอบทานระบบ วิธีปฏิบัติและการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับที่เกี่ยวข้องของบุคคลภายนอกที่ดำเนินการแทน</li> <li>- รายงานการให้ความเชื่อมั่นหรือการปฏิบัติตามวิธีที่ตกลงร่วมกัน โดยผู้ตรวจสอบของบุคคลภายนอกในด้านรายจ่ายและรายรับหรือการควบคุมเกี่ยวกับรายจ่ายและรายรับ</li> </ul>



## ตารางที่ 2 ความเสี่ยงและแหล่งที่มาของหลักฐานการสอบบัญชี (ต่อ)

ความเสี่ยง	คำอธิบาย	แหล่งที่มาของหลักฐานการสอบบัญชี (ตัวอย่าง)
รายจ่ายและรายรับที่ดำเนินการตามหลักเกณฑ์การจ่ายชดเชยหรือการแสดงสิทธิ	หน่วยรับตรวจอาจมีข้อจำกัดบางประการที่ทำให้ไม่สามารถยืนยันเกี่ยวกับการปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ เช่น หลักเกณฑ์การรับเงินช่วยเหลือจากหน่วยรับตรวจไม่ได้กำหนดให้มีการพิสูจน์สิทธิโดยตรง	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ข้อกำหนดโดยทั่วไปสำหรับเอกสารหลักฐานที่ใช้พิสูจน์สิทธิเรียกร้อง (ข้อกำหนดดังกล่าวอาจเป็นเงื่อนไขในการจ่ายเงินช่วยเหลือหรือข้อกำหนดที่ต้องดำเนินการเมื่อกิจกรรมที่ได้รับเงินช่วยเหลือดำเนินการแล้วเสร็จ)</li> <li>- รายงานการตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลผู้มีสิทธิเรียกร้อง เช่น การยืนยันคุณสมบัติผู้มีสิทธิเรียกร้อง</li> <li>- วิธีปฏิบัติที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่ใช้ในการประเมินสถานะทางการเงินของผู้มีสิทธิเรียกร้องก่อนการให้ความช่วยเหลือ และใช้ในการติดตามความสามารถในการปฏิบัติตามข้อผูกพันอย่างต่อเนื่อง</li> <li>- การรับรองโดยอิสระจากผู้ตรวจสอบภายนอกเกี่ยวกับการขอรับเงินช่วยเหลือ</li> </ul>



## 16 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 501

### เรื่อง หลักฐานการสอบบัญชี-ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเฉพาะรายการ

#### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 เรื่อง หลักฐานการสอบบัญชี-ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเฉพาะรายการ สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) สินค้าคงเหลือ
  - (ข) คดีความและการฟ้องร้อง
  - (ค) ข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน

#### สินค้าคงเหลือ

- 2) โดยทั่วไปสินค้าคงเหลือของภาครัฐมีความแตกต่างจากสินค้าคงเหลือของภาคเอกชน เช่น สินค้าคงเหลือในภาครัฐหลายหน่วยงานมีไว้เพื่อใช้ในหน่วยงานมากกว่าเพื่อขาย (พิจารณาตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสินค้าคงเหลือ) ดังนั้น ลักษณะของการควบคุมภายในและความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้อาจแตกต่างกันระหว่างภาครัฐและภาคเอกชน ผู้ตรวจสอบอาจกำหนดวัตถุประสงค์อื่นในการตรวจสอบและพิจารณาสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เพิ่มเติมจากการตรวจสอบความมีอยู่จริงและสภาพของสินค้าคงเหลือ เช่น ความคาดหวังของสาธารณชนต่อประสิทธิภาพของการบริหารสินค้าคงเหลือ
- 3) เมื่อนำข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 ย่อหน้าที่ 4 มาใช้เพื่อตัดสินใจว่าจะเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือหรือไม่ ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาเรื่องที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 2 ข้างต้น
- 4) ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาผลกระทบที่มีต่อรายงานของผู้สอบบัญชีในกรณีที่ผู้ตรวจสอบถูกจำกัดขอบเขตโดยฝ่ายบริหาร กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ จนไม่สามารถเข้าร่วมสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือได้ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 ย่อหน้าที่ 4 หรือไม่อาจขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกตามที่ระบุในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 ย่อหน้าที่ 8 และไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่นได้ ผู้ตรวจสอบอาจตอบสนองต่อการถูกจำกัดขอบเขตในแต่ละกรณีแตกต่างกัน โดยเฉพาะกรณีที่การถูกจำกัดขอบเขตเกิดจากฝ่ายบริหารมากกว่าการถูกจำกัดขอบเขตที่เกิดจากกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ
- 5) ในบางสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐ เช่น ในกระบวนการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวินัยการเงินการคลังของรัฐ ผู้ตรวจสอบอาจขยายความรับผิดชอบเพื่อระบุผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบต่อความมีอยู่จริงและสภาพของสินค้าคงเหลือ รวมถึงการพัฒนาการควบคุมและการนำไปสู่การปฏิบัติจริง ซึ่งอาจรวมถึงการนำเสนอต่อผู้มีอำนาจในการกำหนดบทลงโทษ ดังนั้น ผู้ตรวจสอบต้องรวบรวมหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับข้อบกพร่อง หรือการกระทำผิด ส่งให้หน่วยงานภายในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่รับผิดชอบด้านวินัยการเงินการคลังของรัฐ และให้ความร่วมมือในการดำเนินการ โดยทั่วไป ข้อตรวจพบดังกล่าวจะจัดทำเป็นรายงานการตรวจสอบแยกต่างหากจากรายงานของผู้สอบบัญชีและรายงานข้อเสนอแนะ





### คดีความและการฟ้องร้อง

- 6) ในการออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 ย่อหน้าที่ 9 และย่อหน้าที่ ก18 ผู้ตรวจสอบอาจมีความรับผิดชอบเพิ่มขึ้นในเรื่องคดีความและการฟ้องร้อง นอกจากนี้อาจมีความไม่ชัดเจนระหว่างหน่วยงานภาครัฐเกี่ยวกับหนี้สินและภาระผูกพันที่เกิดจากคดีความและการฟ้องร้อง ดังนั้น ความรับผิดชอบซึ่งอาจรวมถึงการระบุโอกาสที่จะเกิดการฟ้องร้องในอนาคตและผลของการฟ้องร้องที่อาจขยายวงกว้างขึ้นในภาครัฐ ผู้ตรวจสอบอาจสอบถามข้อมูลจากหน่วยงานภาครัฐอื่นเพิ่มเติม นอกเหนือจากฝ่ายบริหารของหน่วยรับตรวจ เนื่องจากโครงสร้างและความซับซ้อนของหน่วยงานภาครัฐ เช่น ในกรณีที่สำนักงานอัยการสูงสุดทำหน้าที่จัดการเกี่ยวกับการฟ้องร้องคดีของรัฐ ผู้ตรวจสอบอาจสอบถามสำนักงานอัยการสูงสุดเพิ่มเติม นอกเหนือจากฝ่ายบริหารของหน่วยรับตรวจ
- 7) หน่วยงานภาครัฐอาจไม่มีบัญชีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับกฎหมายตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 ย่อหน้าที่ 9(ค) เนื่องจากที่ปรึกษากฎหมายภาครัฐ เช่น สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา หรือสำนักงานอัยการสูงสุด ให้คำปรึกษาโดยไม่เรียกเก็บค่าธรรมเนียมจากหน่วยงานภาครัฐ
- 8) ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาแหล่งข้อมูลอื่นในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้ทราบถึงคดีความและการฟ้องร้องที่เกี่ยวข้องกับหน่วยรับตรวจ เช่น
  - การรายงานจากสื่อต่าง ๆ
  - ผลสะท้อนจากสาธารณชนและผู้มีส่วนได้เสีย
  - ข้อมูลอื่นที่ได้รับจากผู้กำกับดูแล เจ้าหน้าที่พนักงานอัยการ และหน่วยงานสืบสวนอื่น
  - ข้อมูลจากเจ้าหน้าที่รับเรื่องร้องเรียนและผู้แจ้งเบาะแส
  - ผลที่เกิดจากการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานหรือการตรวจสอบลักษณะอื่น
- 9) ตามหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน เมื่อนำวิธีการตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 ย่อหน้าที่ 10 มาใช้ ผู้ตรวจสอบสามารถติดต่อโดยตรงกับที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของหน่วยรับตรวจ เช่น สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา หรือสำนักงานอัยการสูงสุด โดยไม่ต้องได้รับความยินยอมจากฝ่ายบริหารของหน่วยรับตรวจ นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาถึงความเป็นอิสระและความเป็นกลางของที่ปรึกษากฎหมาย ซึ่งอาจเป็นหน่วยงานภายในของหน่วยรับตรวจที่ตรวจสอบหรือเป็นหน่วยงานภายในของหน่วยรับตรวจอื่น ในกรณีที่มีข้อสงสัยเกี่ยวกับความเป็นอิสระและความเป็นกลางของที่ปรึกษากฎหมาย ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาการขอข้อมูลทางกฎหมายจากแหล่งอื่น
- 10) ในการติดต่อโดยตรงไปยังที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของหน่วยรับตรวจโดยผ่านหนังสือสอบถามในเรื่องทั่วไปหรือเรื่องใดโดยเฉพาะตามที่กล่าวใน มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 ย่อหน้าที่ ก22 และ ก23 ผู้ตรวจสอบอาจสอบถามเรื่องเฉพาะอื่น ๆ ร่วมไปด้วยในกรณีที่แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้ เช่น การสอบถามว่าการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจอยู่ภายใต้หน้าที่และอำนาจตามกฎหมายหรือไม่



### ข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน

- 11) การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานอาจไม่ได้กำหนดไว้ในบางแม่บทการรายงานทางการเงิน หรือไม่เกี่ยวข้องในบริบทของหน่วยงานภาครัฐบางหน่วย อย่างไรก็ตาม อาจมีข้อมูลอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงกันกับข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานที่กำหนดโดยกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ หรือแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เช่น มีข้อกำหนดให้หน่วยงานภาครัฐรายงานเกี่ยวกับรายได้และรายจ่าย จำแนกตามแหล่งเงินทุนเงินที่ได้รับการจัดสรร แผนงาน หรือประเภทรายการ ซึ่งผู้ตรวจสอบควรตรวจสอบข้อมูลดังกล่าวด้วยในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้ตรวจสอบอาจแสดงความเห็นต่อข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานหรือข้อมูลที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ไม่ว่าจะเป็นส่วนหนึ่งของการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีในภาพรวมหรือในรายงานการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน



## 17 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 505

### เรื่อง การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก

#### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 เรื่อง การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) ขั้นตอนการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี
  - (ข) ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจไม่ยินยอมให้ผู้ตรวจสอบส่งคำขอยืนยัน

#### ขั้นตอนการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี

- 2) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 ย่อหน้าที่ ก1 และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 เรื่อง วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ ย่อหน้าที่ ก50 ระบุว่า การขอคำยืนยันทำให้ได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับเงื่อนไขบางอย่างที่ปรากฏหรือไม่ปรากฏอยู่ในสัญญาหรือข้อตกลง (ตัวอย่างเช่น “สัญญาแนบท้าย” ซึ่งไม่รวมอยู่ในสัญญาหรือข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษร) นอกจากนี้สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับการตรวจสอบรายงานการเงินแล้ว ผู้ตรวจสอบอาจพบว่าการขอคำยืนยันจะเป็นประโยชน์ต่อการได้มาซึ่งหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่เกิดขึ้นจากหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน หรือเกิดจากกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ข้อกำหนดตามนโยบายของรัฐบาล หรือมติของหน่วยงานที่ออกกฎหมาย เช่น การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับ
  - การระบุหรือไม่ระบุเงื่อนไขตามกฎหมายหรือเรื่องและเงื่อนไขอื่น ๆ ของข้อตกลงหรือสัญญาที่มีอยู่กับบุคคลภายนอก เช่น การรับประกันหรือการค้ำประกันในการดำเนินงานหรือการจัดหาเงินทุน
  - ข้อผูกพันเกี่ยวกับรายจ่ายที่ยังไม่ได้รับการอนุมัติจากผู้มีอำนาจตามกฎหมาย
  - สิทธิของบุคคลที่ได้รับอย่างต่อเนื่องในส่วนของเงินบำนาญ เงินช่วยเหลือค่าครองชีพ เงินรายปี หรือเงินที่จ่ายอย่างต่อเนื่องในลักษณะอื่น
  - การระบุเงื่อนไขหรือข้อตกลงเพิ่มเติมกับผู้ขายสินค้าเกี่ยวกับการส่งคืนสินค้าที่กำหนดให้รับเงินคืนในปีต่อไป
- 3) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 ย่อหน้าที่ 6(ก) ผู้ตรวจสอบต้องระมัดระวังในการขอคำยืนยัน เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าคำขอยืนยันนั้นได้ส่งตรงไปยังบุคคลภายนอกซึ่งมีความเป็นอิสระจากหน่วยรับตรวจ และคำตอบที่ได้รับจะมีความน่าเชื่อถือหากผู้ตรวจสอบทราบข้อมูลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยรับตรวจกับผู้ให้คำยืนยัน อย่างไรก็ตาม ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาว่าหน่วยงานที่เป็นแหล่งข้อมูลนั้นเป็นอิสระจากหน่วยรับตรวจ แม้ว่าหน่วยรับตรวจและหน่วยงานที่เป็นแหล่งข้อมูลนั้นจะรายงานข้อมูลไปยังผู้มีอำนาจทางกฎหมายเดียวกัน ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้ตรวจสอบต้องประเมินและพิจารณาเอกสารหลักฐานประกอบการตรวจสอบเพิ่มเติมที่แสดงถึงความเป็นอิสระของหน่วยรับตรวจและหน่วยงานที่เป็นแหล่งข้อมูล



### ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจไม่ยินยอมให้ผู้ตรวจสอบส่งคำขอยืนยัน

- 4) นอกจากข้อกำหนดในการสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล ตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 ย่อหน้าที่ 9 ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาแจ้งหน่วยงานที่ออกกฎหมายหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในกรณี que ผู้บริหารไม่ยินยอมให้ผู้ตรวจสอบส่งคำขอยืนยันซึ่งมีผลกระทบโดยตรงต่อการประเมินความเสี่ยงและข้อสรุปความเสี่ยงในการตรวจสอบที่จัดทำขึ้น



## 18 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 510

### เรื่อง การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก

#### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 510 เรื่อง การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้

#### การตรวจสอบรายงานการเงินครั้งแรก

- 2) การสอบบัญชีรายงานการเงินครั้งแรก อาจเกิดเมื่อมีหน่วยงานเข้ามาอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐ โดยไม่มีผลให้ต้องเปลี่ยนรูปแบบขององค์กรหรือเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งทำให้มีหน่วยรับตรวจหรือขอบเขตการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้น นอกจากนี้การตรวจสอบรายงานการเงินครั้งแรกอาจเกิดขึ้นในกรณีที่มีการจัดตั้งหน่วยงานภาครัฐขึ้นใหม่ ซึ่งข้อกำหนดทางกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ หรือแม่บทการรายงานทางการเงินกำหนดให้มีการตั้งยอดยกมาจากยอดคงเหลือของงวดก่อนทั้งหมดหรือบางส่วนที่เคยได้รับการตรวจสอบจากผู้ตรวจสอบคนก่อน



## 19 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 520

### เรื่อง การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

#### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 เรื่อง การวิเคราะห์เปรียบเทียบสำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) การวิเคราะห์เปรียบเทียบ
  - (ข) วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ
  - (ค) การตรวจสอบผลที่ได้จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

#### การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

- 2) ผู้ตรวจสอบสามารถนำการวิเคราะห์เปรียบเทียบมาใช้ในการประเมินความเสี่ยง การตรวจสอบเนื้อหาสาระหรือจัดทำการสรุปผลในภาพรวม โดยผู้ตรวจสอบอาจนำความสัมพันธ์ที่เกี่ยวข้องกันมาร่วมพิจารณาด้วย ตัวอย่างเช่น
  - รายจ่ายจริงเปรียบเทียบกับงบประมาณที่ได้รับการจัดสรร
  - ข้อมูลสถิติประชากรเปรียบเทียบกับการจ่ายผลประโยชน์ต่าง ๆ เช่น เงินช่วยเหลือด้านการศึกษา เงินบำนาญ
  - รายได้จากการจัดเก็บภาษีเปรียบเทียบกับข้อมูลสถิติประชากรหรือภาวะทางเศรษฐกิจหรือตัวชี้วัดอื่น
  - สัดส่วนของดอกเบี้ยที่เกิดจากหนี้สาธารณะเมื่อเทียบกับอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมของรัฐบาล
  - ความสัมพันธ์ระหว่างผลลัพธ์กับรายจ่ายในกรณีที่มีข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานรวมเป็นส่วนหนึ่งของรายงานการเงิน
  - ตัวชี้วัดทางเศรษฐกิจและตัวชี้วัดทางประชากรศาสตร์เปรียบเทียบกับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลสำหรับการพัฒนาทางเศรษฐกิจและสังคม เช่น เงินอุดหนุนสำหรับเกษตรกร หรือประชากรกลุ่มเปราะบาง
- 3) การวิเคราะห์เปรียบเทียบดังกล่าวควรมีรายละเอียดในระดับที่เหมาะสมเพื่อให้การวิเคราะห์เปรียบเทียบมีประสิทธิภาพ

#### วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

- 4) ในการออกแบบวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาข้อมูลที่ได้มาและข้อสรุปที่ได้จากกิจกรรมการตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานและการตรวจสอบอื่น ในกรณีที่ผู้ตรวจสอบตัดสินใจว่าจะเชื่อถือในกิจกรรมการตรวจสอบอื่น ผู้ตรวจสอบควรประเมินว่าวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และการปฏิบัติงานตรวจสอบนั้น ๆ มีความเหมาะสมกับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบรายงานการเงินหรือไม่



- 5) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 ย่อหน้าที่ ก16 การกำหนดจำนวนเงินที่ยอมรับได้ของผู้ตรวจสอบ จะกำหนดจากควมมีสาระสำคัญ สำหรับหน่วยงานภาครัฐต้องพิจารณาหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดินและความคาดหวังจากสาธารณชน รวมถึงข้อพิจารณาอื่น ๆ ด้วย
- 6) ในการประเมินความเชื่อถือได้ของข้อมูล ตามที่อ้างถึงในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 ย่อหน้าที่ ก12 (ก) ผู้ตรวจสอบอาจใช้ข้อมูลที่ได้รับจากหน่วยงานภาครัฐอื่น ๆ แม้ว่าหน่วยงานดังกล่าวจะรายงานต่อผู้กำกับดูแลเดียวกันก็ตาม เช่น การประเมินความเชื่อถือได้ของข้อมูลเปรียบเทียบในหน่วยงานภาครัฐ อาจรวมถึงการเปรียบเทียบข้อมูลระหว่างหน่วยงานหรือแผนงาน/งาน/โครงการที่คล้ายคลึงกัน
- 7) ในการพิจารณาใช้ข้อปฏิบัติในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 ย่อหน้าที่ ก13 สำหรับการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ผู้ตรวจสอบควรมีความเข้าใจในระบบการควบคุมที่ถูกออกแบบไว้และอาจจำเป็นต้องทดสอบความมีประสิทธิภาพในการปฏิบัติตามระบบการควบคุมของข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินของหน่วยงานที่นำมาใช้ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

#### การตรวจสอบผลที่ได้จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

- 8) ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาว่าอาจมีความรับผิดชอบเพิ่มเติม หากฝ่ายบริหารไม่สามารถอธิบายผลแตกต่างที่ได้จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบตามที่อ้างถึงในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 ย่อหน้า ก21 ในบางสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบ เช่น ในกระบวนการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวินัยการเงินการคลังของรัฐ ผู้ตรวจสอบอาจจำเป็นต้องตรวจสอบเพิ่มเติมเกี่ยวกับเหตุผลของข้อมูลที่ขาดหายไป และระบุตัวผู้รับผิดชอบ และผู้ตรวจสอบต้องรวบรวมหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติไม่เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ หรือการกระทำผิดส่งให้หน่วยงานภายในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่รับผิดชอบด้านวินัยการเงินการคลังของรัฐ และให้ความร่วมมือในการดำเนินการโดยทั่วไปข้อตรวจพบดังกล่าวจะจัดทำเป็นรายงานการตรวจสอบแยกต่างหากจากรายงานของผู้สอบบัญชีและรายงานข้อเสนอแนะ



## 20 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 530

### เรื่อง การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี

#### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 เรื่อง การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) การกำหนดตัวอย่าง ขนาดและการเลือกรายการเพื่อทดสอบ
  - (ข) ลักษณะและสาเหตุของการเบี่ยงเบนและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง
  - (ค) การประมาณการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง
  - (ง) การประเมินผลการเลือกตัวอย่าง

#### การกำหนดตัวอย่าง ขนาดและการเลือกรายการเพื่อทดสอบ

- 2) เมื่อกำหนดตัวอย่างในการสอบบัญชี ตามที่ระบุในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 ย่อหน้าที่ 6 ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาถึงความรับผิดชอบตามที่และอำนาจที่อาจเพิ่มขึ้น โดยอาจกำหนดตัวแปรที่ใช้พิจารณาในการตรวจสอบในระดับที่แตกต่างกัน ซึ่งรวมถึงความมีสาระสำคัญและระดับความเชื่อมั่นที่สูงขึ้นอันอาจมีผลกระทบต่อขนาดตัวอย่าง ผู้ตรวจสอบอาจกำหนดกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการทดสอบ การควบคุมและที่ใช้ในการทดสอบการปฏิบัติตามกฎหมายแยกจากกันหรือใช้กลุ่มตัวอย่างเดียวกัน เช่น กลุ่มตัวอย่างเกี่ยวกับการเบิกจ่ายเงินอาจใช้ในการทดสอบการควบคุมเรื่องการเบิกจ่ายเงินและทดสอบว่าการเบิกจ่ายเงินดังกล่าวเป็นไปตามอำนาจหน้าที่ที่กำหนด หรือไม่
- 3) ผู้ตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐส่วนใหญ่จะพิจารณาถึงความจำเป็นในการเลือกตัวอย่างจากข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินมากกว่าผู้ตรวจสอบภาคเอกชน เนื่องจากวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐที่เพิ่มขึ้น เช่น การทดสอบการปฏิบัติตามกฎหมายและการสอบทานข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินที่ปรากฏในรายงานการเงิน ผู้ตรวจสอบอาจต้องพิจารณาว่าการเลือกตัวอย่างมีประโยชน์ต่อการทดสอบข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินที่ปรากฏในรายงานการเงินหรือไม่ ตัวอย่างของข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินอาจเป็นข้อมูลตามนโยบายหรือมาตรการของรัฐ
- 4) ผู้ตรวจสอบอาจมีหน้าที่และอำนาจในการรายงานข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี และอาจรวมถึงการรายงานวิธีการที่ใช้ในการเลือกตัวอย่างว่าผลลัพธ์ที่ได้จากการทดสอบตัวอย่างสามารถนำไปใช้ในการคาดการณ์ถึงประชากรทั้งหมดได้หรือไม่ ในกรณีที่สามารถนำไปใช้ได้ ให้ถือว่าผลลัพธ์ที่ได้จากการทดสอบตัวอย่างเป็นผลลัพธ์ที่ได้จากการทดสอบประชากรทั้งหมด ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาถึงความจำเป็นในการตัดสินใจว่าจะใช้วิธีทางสถิติหรือวิธีที่ไม่ใช่ทางสถิติ





### ลักษณะและสาเหตุของการเบี่ยงเบนและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

- 5) ในการวิเคราะห์การเบี่ยงเบนและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ตรวจพบตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 ย่อหน้าที่ ก17 ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาขยายการตรวจสอบและความรับผิดชอบในการรายงานเกี่ยวกับการทุจริต ตามแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 240 เรื่อง ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบรายงานการเงิน ซึ่งให้ข้อมูลเพิ่มเติมสำหรับผู้ตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตในการตรวจสอบรายงานการเงิน

### การประมาณการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

- 6) เมื่อมีการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีสำหรับการทดสอบการควบคุม ผู้ตรวจสอบอาจจำเป็นต้องประมาณอัตราความเบี่ยงเบนของกลุ่มประชากร รวมถึงช่วงความเชื่อมั่นและรายงานผลการทดสอบตัวอย่างตามที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 4 ข้างต้น ในบางสถานการณ์ การรายงานอัตราการเบี่ยงเบนอาจจำเป็นต้องอธิบายเกี่ยวกับความไม่เพียงพอของการควบคุมภายในหรือการไม่ปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่

### การประเมินผลการเลือกตัวอย่าง

- 7) นอกจากข้อปฏิบัติที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 ย่อหน้าที่ ก23 ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาถึงความรับผิดชอบตามที่และอำนาจเมื่อผู้บริหารของหน่วยรับตรวจไม่สามารถให้คำอธิบายอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการเบี่ยงเบนและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เช่น ในบางสถานการณ์ ผู้ตรวจสอบอาจจำเป็นต้องตรวจสอบโดยรวมพยานหลักฐานเพิ่มเติมเกี่ยวกับสาเหตุที่ข้อมูลขาดหายไปและระบุตัวผู้รับผิดชอบ
- 8) นอกจากข้อปฏิบัติที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 ย่อหน้าที่ ก23 (หัวข้อย่อยที่ 2) ผู้ตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐต้องพิจารณาความรับผิดชอบเพิ่มเติมตามที่อธิบายไว้ในแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 210 เรื่อง ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี ย่อหน้าที่ 6



## 21 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 540 (ปรับปรุง) เรื่อง การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) เรื่อง การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) ลักษณะของประมาณการทางบัญชี
  - (ข) วัตถุประสงค์
  - (ค) วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง
  - (ง) การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้
  - (จ) ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น
  - (ฉ) หนังสือรับรอง
  - (ช) เอกสารหลักฐาน

### ลักษณะของประมาณการทางบัญชี

- 2) การพิจารณาว่าจะใช้ประมาณการทางบัญชีของหน่วยงานภาครัฐเมื่อใดและอย่างไร ขึ้นอยู่กับประเภทของรายการทางการเงินที่ต้องรายงานและการปฏิบัติตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง การประมาณการในหน่วยงานภาครัฐที่สำคัญบางรายการอาจเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ หนี้สิน และการเปิดเผยข้อมูล เช่น
  - โครงการประกันสังคม
  - โครงการบำเหน็จบำนาญข้าราชการ
  - โครงการด้านสาธารณสุข
  - โครงการผลประโยชน์ตอบแทนแก่ทหารผ่านศึก
  - โครงการรับประกันของรัฐบาล
  - ภาระผูกพันด้านสิ่งแวดล้อม
  - รายได้ภาษีอากรและลูกหนี้ภาษีอากร
  - ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์บางอย่าง เช่น สินทรัพย์เฉพาะทางการทหาร และสินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรม
- 3) เนื่องจากลักษณะของการดำเนินงานในภาครัฐ การประมาณการทางบัญชีบางรายการของหน่วยงานภาครัฐอาจมีระดับความไม่แน่นอนของประมาณการในระดับสูง เช่น การค้ำประกันเงินกู้ยืม หรือ ค้ำประกันหน่วยงานที่ประสบปัญหาทางการเงิน



- 4) ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก72-ก75 การวัดมูลค่ายุติธรรมในหน่วยงานภาครัฐไม่ได้กำหนดให้ต้องปฏิบัติตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องเสมอไป ในกรณีดังกล่าว ผู้ตรวจสอบต้องประเมินว่าวิธีการวัดมูลค่าแบบอื่นที่นำมาใช้นั้นสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และไม่ทำให้เกิดความเข้าใจผิด

### วัตถุประสงค์

- 5) การพิจารณาวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 11 เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในรายงานการเงินนั้นสมเหตุสมผลภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องพิจารณาในเรื่องดังต่อไปนี้
- แม่บทการรายงานทางการเงินอาจกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน เช่น ผลการดำเนินการของโครงการและข้อมูลเกี่ยวกับการปฏิบัติงานด้านอื่น ๆ ซึ่งข้อมูลเหล่านี้อาจเกิดจากการประมาณการ
  - หนี้สิน/ภาระผูกพันบางประเภท เช่น การค้ำประกันตามนโยบายของรัฐบาล ที่มีความไม่แน่นอนของประมาณการอยู่ในระดับสูง ซึ่งแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไม่ได้กำหนดให้รับรู้รายการดังกล่าวแต่กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเหล่านั้น อย่างไรก็ตาม กรณีที่หนี้สิน/ภาระผูกพันนั้นมีผลกระทบต่อความต่อเนื่องของโครงการภาครัฐ ผู้ตรวจสอบอาจนำประเด็นดังกล่าวไปแสดงไว้ในวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ หรือวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชี
  - เนื่องจากความซับซ้อน ลักษณะ และองค์ประกอบของการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ผู้ตรวจสอบควรรายงานสถานการณ์ดังกล่าวในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

### วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

- 6) ในหน่วยงานภาครัฐ จำนวนเงินที่เกิดขึ้นจริงจากการประมาณการหนี้สินระยะยาวอาจไม่ทราบได้ในรอบระยะเวลาถัด ๆ ไป เช่น ภาระหนี้สินจากการประกันสังคมที่ยังคงมีต่อเนื่องไปอีกหลายปีในอนาคต ดังนั้น ผู้ตรวจสอบอาจไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานการเงินสำหรับประเมินภาระหนี้สินเหล่านั้นได้ โดยทั่วไป หน่วยงานภาครัฐสามารถใช้ข้อมูลของงวดก่อน ๆ ในการจัดทำประมาณการ ซึ่งผู้ตรวจสอบอาจนำข้อมูลเหล่านั้นมาใช้ในการวิเคราะห์แนวโน้มเพื่อให้ทราบความถูกต้องของการประมาณการ แนวโน้มเหล่านี้ อาจเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก55 ถึง ก60

### การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้

- 7) เมื่อพิจารณาว่ามีความจำเป็นต้องใช้ทักษะและความรู้เฉพาะทางในลักษณะใดลักษณะหนึ่งหรือหลายลักษณะในการประมาณการทางบัญชีหรือไม่ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสำหรับการประมาณการทางบัญชีตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง)



ย่อหน้าที่ 15 การพิจารณาของผู้ตรวจสอบเกี่ยวกับความจำเป็นในการใช้ทักษะเฉพาะทางอาจเกี่ยวข้องกับการประมาณการ เช่น โครงการประกันสังคม โครงการบำเหน็จบำนาญข้าราชการ และโครงการผลประโยชน์ตอบแทนแก่ทหารผ่านศึก เป็นต้น กรณีดังกล่าว หากต้องใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญ ให้ผู้ตรวจสอบปฏิบัติตามแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 620 เรื่อง การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้ตรวจสอบ

- 8) เมื่อประเมินการประมาณการทางบัญชีตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 24(ง) ผู้ตรวจสอบพิจารณาแล้วพบว่า ผู้บริหารอาจไม่อยู่ในฐานะที่จะดำเนินการกำหนดประมาณการทางบัญชีเองได้การตัดสินใจตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) เรื่อง การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจหน่วยงานและสภาพแวดล้อมของหน่วยงาน เกี่ยวกับการดำเนินการกำหนดประมาณการทางบัญชีอาจจัดทำขึ้นนอกเหนือการควบคุมของหน่วยรับตรวจซึ่งเป็นผลมาจากกระบวนการทางการเมือง ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้ตรวจสอบอาจต้องพิจารณาความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีและผลกระทบใด ๆ ที่มีต่อการสรุปผลของผู้ตรวจสอบต่อรายงานทางการเงิน
- 9) เมื่อรายงานการเงินของหน่วยงานภาครัฐแสดงประมาณการที่มีจำนวนเงินสูง ซึ่งอาจมีความไม่แน่นอนของประมาณการสูงด้วย ผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องประเมินความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลสำหรับความไม่แน่นอนของประมาณการดังกล่าว และผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชี

#### ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น

- 10) ผู้ตรวจสอบสอบทานการใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจของผู้บริหารในการจัดทำประมาณการทางบัญชีเพื่อระบุว่า มีข้อบ่งชี้ที่แสดงถึงความลำเอียงที่อาจเป็นไปได้ของผู้บริหารหรือไม่ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 32 ในกระบวนการนี้ ผู้บริหารสามารถกำหนดข้อสมมติตามข้อมูลประเภทต่าง ๆ ที่ได้มาจากแหล่งข้อมูลภายในและภายนอก ซึ่งความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลจะแปรผันตามแหล่งข้อมูล ข้อสมมติเฉพาะจะแตกต่างกันไปตามลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่จะประเมินวิธีการประเมินที่ใช้ (เช่น เปรียบเทียบราคาตลาด หรือการดำเนินงาน) และข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ในการดำเนินการนี้ ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาเหตุผลของความลำเอียงที่อาจเกิดขึ้นในหน่วยงานภาครัฐ เช่น
  - แรงจูงใจทางการเมืองที่มีอิทธิพล
  - สภาพแวดล้อมทางการเมืองและเศรษฐกิจที่มีการเปลี่ยนแปลงหรือมีความไม่แน่นอน
  - ความคาดหวังของสาธารณชนที่เพิ่มขึ้น
  - ความคาดหวังที่สูงกว่าปกติที่จะให้ปฏิบัติตามงบประมาณ
  - แรงกดดันในการปฏิบัติตามยุทธศาสตร์ของภาครัฐ เช่น เป้าหมายการพัฒนาที่ยั่งยืน
  - การปรับลดงบประมาณที่ไม่สอดคล้องกับคาดหวังในการให้บริการของประชาชน
  - การร่วมทุนระหว่างภาครัฐและภาคเอกชน
  - ความผิดพลาดที่ยอมรับได้ของข้อมูลทางการเงิน



- 11) ผู้ตรวจสอบที่ปฏิบัติงานในบางสภาพแวดล้อม เช่น ในกระบวนการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวินัยการเงินการคลังของรัฐอาจต้องมีความรับผิดชอบเพิ่มขึ้นเมื่อต้องวินิจฉัยเจตนาในการบิดเบือนข้อเท็จจริงของผู้บริหาร ส่วนใหญ่ความรับผิดชอบดังกล่าวรวมถึงการระบุถึงบุคคลที่ต้องรับผิดชอบต่อการกระทำนั้น และเสนอความเห็นจากผลการตรวจสอบดังกล่าว เพื่อจุดประสงค์นั้น ผู้ตรวจสอบต้องรวบรวมหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติไม่เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ หรือการกระทำผิด ส่งให้หน่วยงานภายในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่รับผิดชอบด้านวินัยการเงินการคลังของรัฐ และให้ความร่วมมือในการดำเนินการโดยทั่วไป ข้อตรวจพบดังกล่าวจะจัดทำเป็นรายงานการตรวจสอบแยกต่างหากจากรายงานของผู้สอบบัญชีและรายงานข้อเสนอแนะ

### หนังสือรับรอง

- 12) เนื่องจากความซับซ้อน ลักษณะและองค์ประกอบของการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกับการประมาณการทางบัญชีในหน่วยงานภาครัฐ ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาถึงความจำเป็นในการได้มาซึ่งการรับรองเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีที่เฉพาะเจาะจง รวมถึงที่เกี่ยวข้องกับวิธีการ ข้อสมมติ หรือข้อมูลที่ใช้

### เอกสารหลักฐาน

- 13) ในกรณีที่ผู้ตรวจสอบใช้ข้อมูลงวดก่อนย้อนหลังหลายปีและความรู้ที่มีอยู่ในหน่วยงานภาครัฐในการจัดทำ “ค่าประมาณแบบช่วง” ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 29 ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาเอกสารหลักฐานที่เพิ่มเติมจากข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 39 ซึ่งเป็นเกณฑ์ที่ผู้ตรวจสอบใช้ในการประเมินเกี่ยวกับความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง



## 22 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 550

### เรื่อง บุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกัน

#### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 เรื่อง บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) ข้อจำกัดในการนำไปปฏิบัติ
  - (ข) คำจำกัดความ
  - (ค) วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง
  - (ง) การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกัน
  - (จ) การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกัน

#### ข้อจำกัดในการนำไปปฏิบัติ

- 2) หน่วยงานภาครัฐอาจอยู่ภายใต้ข้อจำกัดที่เฉพาะตามลักษณะและขอบเขตของรายการที่หน่วยงานสามารถทำรายการกับบุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกัน ข้อจำกัดนี้อาจห้ามการทำรายการหรือการปฏิบัติของหน่วยงานภาครัฐ แต่ข้อจำกัดดังกล่าวอาจกำหนดให้หน่วยงานภาครัฐกระทำได้กับความสัมพันธ์ของบุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกันภายนอกหน่วยงานภาครัฐ

#### คำจำกัดความ

- 3) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 ย่อหน้าที่ 10(ข) ให้คำจำกัดความคำว่า “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน” ในขณะที่แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องจะมีข้อกำหนดเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีกำหนดเลย ผู้ตรวจสอบจะต้องพิจารณาว่าภายใต้คำจำกัดความนี้ หน่วยงานทั้งหลายที่อยู่ภายใต้อำนาจควบคุมของรัฐเช่นเดียวกัน (ไม่ว่าในระดับประเทศ ภูมิภาค หรือท้องถิ่น) ไม่ถือว่าเป็นมีความเกี่ยวข้องกันถ้าหน่วยงานเหล่านั้นไม่มีรายการหรือการแบ่งปันทรัพยากรที่มีนัยสำคัญระหว่างกัน
- 4) ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาว่า ข้อยกเว้นจากคำจำกัดความของบุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกันของหน่วยงานภายใต้การควบคุมของรัฐมีความเสี่ยงในการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐมีระดับสูงขึ้นหรือไม่ เช่น อาจมีสถานการณ์ที่มีหลายหน่วยงานที่อยู่ภายใต้สังกัดกระทรวงเดียวกัน และหน่วยงานเหล่านี้ อาจไม่มีรายการหรือการแบ่งปันทรัพยากรที่มีนัยสำคัญ รวมทั้งอาจมีหลายรายการที่มีจำนวนเงินน้อยที่ไม่ถึงกับมีนัยสำคัญ ซึ่งอาจไม่เป็นไปตามปกติของหน่วยงานหรืออาจมีสถานการณ์ซึ่งไม่มีรายการระหว่างกันเกิดขึ้นเลย เช่น ผู้กำกับดูแลอาจมีอำนาจควบคุมหน่วยงานหนึ่งในการไม่จ่ายเงินปันผลหรือผลตอบแทนให้หน่วยงานอื่นเพื่อให้เกิดผลกระทบต่อการกระแสเงินสดและทำให้เกิดความเป็นไปได้ในการพิจารณาจัดสรรงบประมาณ



- 5) ผู้ตรวจสอบควรคำนึงถึงคำจำกัดความของบุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกันในความหมายที่กว้างขึ้นเมื่อนำมาตรวจสอบบัญชี มาปรับใช้

### วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

- 6) การได้มาซึ่งการทำความเข้าใจความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกันของหน่วยงานภาครัฐ นอกเหนือจากวิธีการที่ได้อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 ย่อหน้าที่ 11 ถึง 14 ผู้ตรวจสอบต้องคำนึงถึง
- โครงสร้างทางกฎหมายและข้อกำหนดของระเบียบและข้อบังคับ ซึ่งใช้กำกับหน่วยรับตรวจ และบุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกัน เช่น หน่วยงานมีรูปแบบเป็นกระทรวง กรม หรือรูปแบบอื่นของหน่วยงานภาครัฐ
  - การทำความเข้าใจภารกิจของหน่วยงานภาครัฐซึ่งรวมถึงการได้มาซึ่งความรู้เกี่ยวกับประเภทของกิจกรรมที่รัฐดำเนินการแผนงาน/งาน/โครงการที่เกี่ยวข้องและหน่วยงานหลักที่รับผิดชอบแผนงาน/งาน/โครงการ นั้น
  - โครงสร้างองค์กรในการควบคุมและกำหนดการะรับผิดชอบ โดยการตระหนักว่า หน่วยงานภาครัฐที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทำหน้าที่ในฐานะตัวแทนประชาชน ซึ่งความเป็นเจ้าของในหน่วยงานภาครัฐอาจมีความสัมพันธ์ไม่เทียบเท่ากับภาคเอกชน
  - การได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับข้อกำหนดในการรายงานของหน่วยงาน รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกัน
  - ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการอื่นที่ให้หน่วยงานภาครัฐดำเนินการตามภารกิจกับบุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งอาจรวมถึงการปฏิบัติตามระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการในการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุภาครัฐที่อาจรวมข้อกำหนดสำหรับหน่วยงานภาครัฐเพื่อแสดงว่ารายการกับบุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกันเป็นรายการที่หน่วยงานสามารถดำเนินการได้ภายใต้ระเบียบและข้อกำหนดดังกล่าว
- 7) การหารือร่วมกันในเรื่องผลกระทบต่อรายงานการเงินของหน่วยงานที่อาจเกิดขึ้นจากข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอาจครอบคลุมวัตถุประสงค์ที่เพิ่มขึ้นและเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 ย่อหน้าที่ ก8 ในการหารือนี้ ผู้ตรวจสอบอาจรวมผู้ตรวจสอบที่ปฏิบัติงานตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานและการตรวจสอบลักษณะงานอื่น
- 8) การหารือระหว่างกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในเรื่องที่เกี่ยวกับการทุจริตอาจรวมถึงการพิจารณาผลกระทบจากการทุจริตในกระบวนการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุภาครัฐของหน่วยงานที่กระทำโดยผ่านบุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกัน



**การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกัน**

- 9) นอกจากสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) เรื่อง การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจหน่วยงานและสภาพแวดล้อมของหน่วยงาน ผู้บริหารของหน่วยงานภาครัฐอาจต้องให้การรับรองว่ารายการและเหตุการณ์เป็นไปตามกฎหมายหรืออำนาจหน้าที่อย่างเหมาะสม ตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) เรื่อง การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ย่อหน้าที่ ก192 สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ดังกล่าวอาจขยายไปถึงความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกันและอยู่ภายใต้ขอบเขตของการตรวจสอบรายงานการเงิน
- 10) ตามหน้าที่และอำนาจ อาจกำหนดให้ผู้ตรวจสอบพิจารณากรอบของกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ที่ใช้ควบคุมกำกับหน่วยงานและข้อกำหนดต่าง ๆ หรือข้อจำกัดเฉพาะของหน่วยงาน ซึ่งกำหนดให้หน่วยงาน ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้บริหารและเจ้าหน้าที่เข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องและทำรายการกับบุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกัน และอาจมีข้อจำกัดในความสามารถของหน่วยรับตรวจในการจัดตั้งหรือถือหุ้นหน่วยงานอื่นที่ถือว่าเป็นหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งหน่วยรับตรวจจะมีการควบคุมทั้งหมดหรือบางส่วน
- 11) อาจมีข้อกำหนดสำหรับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของหน่วยงานภาครัฐ ผู้บริหาร และเจ้าหน้าที่ให้เปิดเผยผลประโยชน์ที่ได้รับจากการทำธุรกรรมซึ่งเกี่ยวข้องกับหน่วยงานทั้งงานทางวิชาชีพและเชิงพาณิชย์ ในกรณีที่มีข้อกำหนดทางกฎหมาย ผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องปฏิบัติตามขั้นตอนการประเมินความเสี่ยงเพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจากการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดเหล่านั้น

**การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกัน**

- 12) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 ย่อหน้าที่ 23(ข) กำหนดให้ผู้ตรวจสอบต้องได้มาซึ่งหลักฐานสำหรับรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญที่ระบุได้ซึ่งไม่เป็นไปตามปกติทางธุรกิจของกิจการที่แสดงว่ามีการมอบอำนาจและได้รับการอนุมัติอย่างเหมาะสมในหน่วยงานภาครัฐ หน้าที่และอำนาจในการตรวจสอบอาจเกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบในการรายงานผลการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่งอาจรวมถึงความรับผิดชอบในการได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการระหว่างบุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกันซึ่งเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ที่แสดงว่าได้รับมอบอำนาจและอนุมัติแล้วผู้ตรวจสอบอาจได้มาซึ่งหลักฐานว่าผู้บริหารได้รับการมอบอำนาจและอนุมัติจากหน่วยงานที่ออกกฎหมาย กระทรวงการคลัง หรือ “บริษัทใหญ่” หรือหน่วยงานที่ให้การสนับสนุน หรือหน่วยงานกำกับดูแลที่เหมาะสม ขั้นตอนเหล่านี้อาจนำมาใช้กับรายการที่มีนัยสำคัญหรือรายการที่ไม่เป็นไปตามการดำเนินงานปกติของหน่วยงาน





- 13) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 เรื่อง บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ย่อหน้าที่ 24 กำหนดให้ผู้ตรวจสอบต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้เกี่ยวกับรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันว่าเป็นรายการที่มีเงื่อนไขเช่นเดียวกับรายการที่เป็นไปตามปกติธุรกิจ หากมีการรับรองดังกล่าวโดยผู้บริหารในรายงานการเงิน ในหน่วยงานภาครัฐ กฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ เกี่ยวกับการจัดซื้อจัดจ้าง อาจกำหนดให้ต้องทำสัญญากับบุคคลที่สามารถถึงบุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกัน โดยวิธีการประกวดราคาหรือวิธีการอื่นที่แสดงถึงความคุ้มค่าของการจัดซื้อจัดจ้าง



## 23 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 560

### เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานการเงิน

#### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในรายงานการเงินและวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
  - (ข) ข้อเท็จจริงที่ผู้ตรวจสอบพบหลังจากการนำรายงานการเงินออกเผยแพร่

#### เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในรายงานการเงินและวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

- 2) นอกเหนือจากการสอบถามเฉพาะที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน ย่อหน้าที่ ก9 ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นว่า
  - ก) มีความเกี่ยวข้องกับความสามารถในการบรรลุวัตถุประสงค์ของแผนงาน/งาน/โครงการของหน่วยงานภาครัฐ
  - ข) อาจกระทบต่อการแสดงข้อมูลผลการดำเนินงานในรายงานการเงิน
- 3) นอกเหนือจากการดำเนินการที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินย่อหน้าที่ ก10 ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาเรื่องที่เกิดจากการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานที่ออกกฎหมายและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ ที่อาจต้องคำนึงถึงในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบหรือภายหลังเสร็จสิ้นการตรวจสอบ ซึ่งเรื่องดังกล่าวส่งผลให้ต้องปรับปรุงหรือเปิดเผยข้อมูลในรายงานการเงิน

#### ข้อเท็จจริงที่ผู้ตรวจสอบพบหลังจากการนำรายงานการเงินออกเผยแพร่

- 4) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินย่อหน้าที่ ก20 กล่าวถึงการดำเนินการของผู้สอบบัญชีเพื่อป้องกันการนำรายงานของผู้สอบบัญชีไปอ้างอิง ในหน่วยงานภาครัฐ ผู้ตรวจสอบควรขอคำปรึกษาด้านกฎหมายเพื่อพิจารณารายงานไปยังหน่วยงานที่มีหน้าที่และอำนาจตามความเหมาะสม



## 24 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 570 (ปรับปรุง)

### เรื่อง การดำเนินงานต่อเนื่อง

#### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) เรื่อง การดำเนินงานต่อเนื่อง สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง
  - (ข) การประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร
  - (ค) วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเมื่อพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์

#### เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง

- 2) ผู้ตรวจสอบอาจต้องสอบถามและรายงานเกี่ยวกับการเตรียมการของหน่วยรับตรวจในการดำรงไว้ซึ่งสถานภาพทางการเงิน
- 3) หน่วยงานภาครัฐอาจมีการใช้จ่ายเงินในหนึ่งรอบปีงบประมาณมากกว่าทรัพยากรที่มีอยู่ ซึ่งเกิดจากรายได้น้อยกว่ารายจ่าย หรือมีหนี้สินมากกว่าสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม การหยุดหรือลดขนาดการดำเนินงานเนื่องจากการขาดความสามารถในการจัดหาเงินสำหรับการดำเนินงานหรือมีหนี้สินสุทธิตั้งเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นได้ยากในหน่วยงานภาครัฐ
- 4) โดยส่วนใหญ่ การหยุดการดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐเป็นผลจากการตัดสินใจเชิงนโยบายของรัฐบาล ซึ่งอาจต้องยุติการดำเนินงานและยุบเลิก ต้องลดขนาดและถ่ายโอนงานบางส่วนไปยังหน่วยงานอื่น หรือควบรวมกับหน่วยงานอื่น หรือแปรรูป ในแต่ละกรณีนั้นมีการหยุดการดำเนินงานของหน่วยงานทั้งหมดหรือบางส่วนของงาน ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาการดำเนินการเกี่ยวกับกิจกรรมของหน่วยงานที่กำลังประสบปัญหา และ/หรือได้มีการถ่ายโอนไปแล้ว เพื่อให้ได้ข้อสรุปเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง
- 5) ในการพิจารณาความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของหน่วยรับตรวจ ข้อพิจารณาของผู้ตรวจสอบเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องประกอบด้วยปัจจัย 2 ประการ ที่ในบางครั้งอาจมีความทับซ้อนกัน ดังนี้
  - ความเสี่ยงที่สำคัญเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทิศทางของนโยบาย เช่น เมื่อมีการเปลี่ยนรัฐบาล
  - ความเสี่ยงที่ไม่ได้เกิดขึ้นบ่อยนักในการดำเนินงานหรือความเสี่ยงต่อกิจกรรมหลักของหน่วยรับตรวจ เช่น เมื่อหน่วยรับตรวจมีทุนหมุนเวียนในระดับที่ไม่เพียงพอในการดำเนินงาน และไม่สามารถระดมทุนเพิ่มเติมได้
- 6) ความเสี่ยงจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายของรัฐบาล ที่มีผลกระทบต่อเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาเรื่องดังต่อไปนี้
  - การประกาศเจตนารมณ์ของรัฐบาลในการทบทวนนโยบายที่มีผลกระทบต่อหน่วยรับตรวจ
  - การทบทวนนโยบายดังกล่าวได้มีการประกาศให้ทราบแล้วและอยู่ระหว่างการดำเนินการ



- การทบทวนนโยบายดังกล่าวบ่งชี้ว่าได้ดำเนินการต่อหน่วยรับตรวจนั้นอย่างสมเหตุสมผล หรืออาจมีการทบทวนอีกครั้งในอนาคต
- มีนโยบายที่จะแปรรูปกิจกรรมต่าง ๆ ของหน่วยรับตรวจ

### การประเมินผลการประเมินของผู้บริหาร

- 7) ผู้ตรวจสอบควรตระหนักว่าการเปลี่ยนแปลงนโยบายของรัฐบาลสามารถทำให้เกิดผลกระทบที่สำคัญต่อสถานะและหน้าที่ของหน่วยงานภาครัฐ อย่างไรก็ตาม ผู้ตรวจสอบอาจไม่ทราบถึงการตัดสินใจต่าง ๆ ในทางการเมือง

### วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเมื่อพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์

- 8) เมื่อพิจารณาข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 16 ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาร้องขอให้หน่วยรับตรวจจัดทำหนังสือยืนยันโดยตรงจากส่วนงานหรือฝ่ายบริหารที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดหาแหล่งเงินหรือเงินทุนในอนาคตแก่หน่วยรับตรวจนั้น เมื่อมีการพิจารณาร้องขอหนังสือยืนยันดังกล่าว ผู้ตรวจสอบควรคำนึงถึงข้อจำกัดทั้งหมดที่เกิดขึ้นโดยกระบวนการทางการเมือง ในสถานการณ์นี้ คำรับรองของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบด้านการเงินของหน่วยรับตรวจที่ได้รับการสนับสนุนทางการเงินหรือเงินทุนในอนาคตอาจไม่เพียงพอที่จะให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับการดำเนินงานในอนาคตของหน่วยรับตรวจ เนื่องจากหน่วยรับตรวจอาจไม่ทราบเจตนาของหน่วยงานที่ให้การสนับสนุนทางการเงินได้
- 9) นอกจากวิธีการตรวจสอบตามที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี ผู้ตรวจสอบอาจอ่านบันทึกทางราชการเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงนโยบายและการดำเนินการที่เกี่ยวข้องของหน่วยงานที่ออกกฎหมายและสอบถามเกี่ยวกับเรื่องที่อยู่ระหว่างดำเนินการ เนื่องจากยังไม่มีบันทึกทางราชการในเรื่องนั้น



## 25 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 580

### เรื่อง หนังสือรับรอง

#### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 เรื่อง หนังสือรับรอง สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) ข้อพิจารณาโดยรวม
  - (ข) ผู้บริหารที่ได้รับคำร้องขอให้ออกหนังสือรับรอง
  - (ค) การสื่อสารถึงจำนวนเงินที่ยอมรับได้
  - (ง) วันที่และรอบระยะเวลาที่ครอบคลุมในหนังสือรับรอง
  - (จ) ความสงสัยในความน่าเชื่อถือของหนังสือรับรองและการไม่ได้รับหนังสือรับรองที่ขอ

#### ข้อพิจารณาโดยรวม

- 2) ความรับผิดชอบของผู้บริหารหน่วยงานภาครัฐอาจมีขอบเขตกว้างกว่าความรับผิดชอบของผู้บริหารในภาคเอกชน ซึ่งผู้ตรวจสอบต้องคำนึงถึงเรื่องขอบเขตความรับผิดชอบที่กว้างนี้ เมื่อต้องขอหนังสือรับรองเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหาร

#### ผู้บริหารที่ได้รับคำร้องขอให้ออกหนังสือรับรอง

- 3) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 ย่อหน้าที่ ก2 ผู้ตรวจสอบต้องคำนึงถึงข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบในการจัดทำรายงานการเงินที่อาจแตกต่างกันตามที่กำหนดไว้ในกฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับ ผู้ตรวจสอบต้องมีความรู้เกี่ยวกับกฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับที่นำมาใช้เพื่อให้สามารถระบุผู้มีหน้าที่ในการจัดทำหนังสือรับรอง ในขั้นตอนการวางแผนผู้ตรวจสอบอาจแจ้งและตกลงกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลบุคคลต่าง ๆ ดังกล่าว ซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเตรียมหนังสือรับรอง

#### การสื่อสารถึงจำนวนเงินที่ยอมรับได้

- 4) ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 ย่อหน้าที่ ก14 ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาถึงการสื่อสารจำนวนเงินที่ยอมรับได้กับผู้บริหารเพื่อวัตถุประสงค์ในการขอหนังสือรับรอง ในมุมมองของผู้ตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐ ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาถึงความรับผิดชอบที่กว้างกว่าการตรวจสอบภาคเอกชน ซึ่งอาจสื่อสารเกี่ยวกับข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทั้งหมดที่เกิดขึ้น และข้อบกพร่องของการควบคุม และการไม่ปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ แม้ว่าหน่วยรับตรวจจะดำเนินการแก้ไขแล้วก็ตาม ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาการสื่อสารตามข้อกำหนดดังกล่าวในการขอหนังสือรับรอง ซึ่งอธิบายถึงวัตถุประสงค์ ความรับผิดชอบและข้อกำหนดที่เพิ่มเติม



### วันที่และรอบระยะเวลาที่ครอบคลุมในหนังสือรับรอง

- 5) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 ย่อหน้าที่ ก15 กำหนดให้วันที่ในหนังสือรับรองควรเป็นวันที่ใกล้เคียงเท่าที่จะสามารถทำได้ในทางปฏิบัติกับวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีต่อรายงานการเงิน ในหน่วยงานภาครัฐ หนังสือรับรองของผู้บริหารในบางครั้งอาจได้รับจากผู้กำกับดูแลระดับสูง ซึ่งสิ่งสำคัญสำหรับผู้ตรวจสอบคือการวางแผนล่วงหน้าเพื่อให้ได้รับหนังสือรับรองอย่างทันเวลาเพื่อหลีกเลี่ยงความล่าช้าในการออกรายงานของผู้สอบบัญชี

### ความสงสัยในความน่าเชื่อถือของหนังสือรับรองและการไม่ได้รับหนังสือรับรองที่ขอ

- 6) ผู้ตรวจสอบอาจได้รับการแต่งตั้งตามขั้นตอนทางกฎหมาย ดังนั้น อาจไม่อยู่ในฐานะที่จะปฏิเสธหรือถอนตัวจากการตรวจสอบ ในกรณีดังกล่าวผู้ตรวจสอบอาจต้องรายงานต่อหน่วยงานที่ออกกฎหมายตามความเหมาะสม

### ข้อพิจารณาเพิ่มเติมสำหรับหน่วยงานภาครัฐในการจัดทำหนังสือรับรอง

ตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ หรือ หน้าที่และอำนาจการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบอาจขอให้เพิ่มเติมข้อมูลดังต่อไปนี้ในหนังสือรับรอง

- กิจกรรมและรายการทางการเงินเป็นไปตามอำนาจหน้าที่ที่กำหนดหรือไม่
- ระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพตลอดระยะเวลาการตรวจสอบหรือไม่
- หน่วยงานตรวจสอบภายในปฏิบัติหน้าที่อย่างมีประสิทธิภาพตลอดระยะเวลาการตรวจสอบหรือไม่
- โครงการของหน่วยงานภาครัฐได้ดำเนินการด้วยความคุ้มค่า มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลหรือไม่
- ฝ่ายบริหารได้จัดให้มีการตีความเกี่ยวกับข้อกำหนดที่ต้องปฏิบัติ สำหรับกรณีที่ข้อกำหนดนั้นสามารถตีความได้หลายแง่มุมหรือไม่
- ฝ่ายบริหารได้จัดเตรียมสัญญา ข้อตกลงเงินช่วยเหลือและหนังสือโต้ตอบทั้งหมด ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับข้อตกลงซึ่งรวมถึงการใช้จ่ายเงินตามแผนงาน/งาน/โครงการ ไว้ให้ตรวจสอบหรือไม่
- ฝ่ายบริหารได้เปิดเผยสัญญา ข้อตกลง กับหน่วยงานที่ให้บริการ รวมถึงการสื่อสารต่าง ๆ กับหน่วยงานที่ให้บริการ ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือไม่



## 26 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 600

### เรื่อง ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบรายงานการเงินของกลุ่มกิจการ รวมถึงงานของผู้ตรวจสอบอื่น

#### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 เรื่อง ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) คำจำกัดความ
  - (ข) การรับงานใหม่และการรับงานต่อเนื่อง
  - (ค) การทำความเข้าใจกลุ่มกิจการ กิจการภายในกลุ่ม และสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ
  - (ง) การทำความเข้าใจผู้ตรวจสอบของกิจการภายในกลุ่ม
  - (จ) ความมีสาระสำคัญ
  - (ฉ) การตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้
  - (ช) กระบวนการจัดทำรายงานการเงินรวม
  - (ซ) การติดต่อสื่อสารกับผู้ตรวจสอบของกิจการภายในกลุ่ม
  - (ณ) การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกลุ่มกิจการ

#### คำจำกัดความ

- 2) ในการพิจารณาคำจำกัดความตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ย่อหน้าที่ 9 ในหน่วยงานภาครัฐ ควรพิจารณาลักษณะเพิ่มเติมจากที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ก2 ถึง ก6 ดังนี้
  - ก) กิจการภายในกลุ่ม-อาจรวมถึงหน่วยงานต่าง ๆ กรม สำนักงาน บริษัท กองทุน ส่วนงานของกิจการภายในกลุ่ม เขต กิจการร่วมค้า และองค์กรที่ไม่ใช่องค์กรของรัฐ (Non-Governmental Organizations: NGOs)
  - ข) กิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญ-การตัดสินใจของกิจการภายในกลุ่มที่มีนัยสำคัญอาจเกี่ยวข้องกับเรื่องที่เกี่ยวข้องต่อความรู้สึกของสาธารณชน เช่น ประเด็นเกี่ยวกับความมั่นคงของประเทศ โครงการที่ได้รับเงินบริจาค หรือการรายงานการจัดเก็บรายได้ภาษีอากร เป็นต้น

#### การรับงานใหม่และการรับงานต่อเนื่อง

- 3) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ย่อหน้าที่ 13 กล่าวถึงความสามารถในการเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องกับงานของผู้ตรวจสอบของกิจการภายในกลุ่ม และการไม่ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมเพียงพอ ซึ่งในหน่วยงานภาครัฐเหตุการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้นได้น้อยมาก เนื่องจากกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติ คณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ห้ามจำกัดผู้ตรวจสอบในการเข้าถึงข้อมูล



- 4) ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ย่อหน้าที่ 13 นอกเหนือจากการอ้างอิงข้อปฏิบัติ ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ย่อหน้า ก18 ผู้ตรวจสอบของกลุ่มกิจการของหน่วยงานภาครัฐ อาจสื่อสารกับหน่วยงานที่ออกกฎหมายหรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นตามความเหมาะสม เกี่ยวกับการยกเลิกข้อจำกัดในการเข้าถึงหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งผู้บริหารของกลุ่มกิจการ หรือกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ กำหนดไว้
- 5) ในหน่วยงานภาครัฐ นอกจากการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญซึ่งกระทบต่อความสามารถของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ตรวจสอบกลุ่มกิจการในการได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอตามที่ระบุไว้ใน มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ย่อหน้าที่ ก12 อาจได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญ เพิ่มเติม ดังนี้
  - การเปลี่ยนแปลงกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ที่มีผลกระทบต่อระบบสารสนเทศเพื่อการจัดการด้านการเงิน และ/หรือแม่บทการรายงานทางการเงิน
  - การเปลี่ยนแปลงลักษณะ แหล่งที่มาหรือจำนวนเงินของเงินทุน รวมถึงการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างหนี้ สาธารณะ

#### การทำความเข้าใจกลุ่มกิจการ กิจการภายในกลุ่ม และสภาพแวดล้อมของกลุ่มกิจการ

- 6) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ย่อหน้าที่ ก23 ถึง ก31 กำหนดให้ผู้ตรวจสอบของกลุ่มกิจการต้องเข้าใจ กลุ่มกิจการ และกิจการภายในกลุ่ม กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจทำความเข้าใจประเด็น สำคัญเพิ่มเติมเกี่ยวกับหน่วยงานภาครัฐ ซึ่งอาจรวมถึง
  - การควบคุมสำหรับการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผน การปฏิบัติราชการ
  - การปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านงบประมาณและอำนาจหน้าที่ในการเบิกจ่าย
  - ความสม่ำเสมอของการจำแนกประเภทรหัสงบประมาณสำหรับการรายงานจำนวนเงินงบประมาณกับ การรายงานจำนวนเงินที่เบิกจ่ายจริง
  - การมีส่วนร่วมของกลุ่มกิจการ และ/หรือกิจการภายในกลุ่มเกี่ยวกับความร่วมมือระหว่างภาครัฐ และภาคเอกชน
- 7) ในบางกรณี รัฐบาลอาจมีความสัมพันธ์กับหน่วยงานที่มีความเป็นอิสระ ในรูปแบบของการถ่ายโอนหรือ บทบาทการเป็นผู้กำกับดูแลสำหรับบางภารกิจ ในกรณีนี้อาจเป็นการยากที่จะพิจารณาความสัมพันธ์ ของรัฐบาลกับหน่วยงานนั้นว่าเป็นการรวมกันในรูปแบบกลุ่มกิจการหรือไม่ ตัวอย่างเช่น
  - การนำแม่บทการรายงานทางการเงินมาใช้ อาจมีผลให้ยกเว้นหน่วยงานที่มีลักษณะเฉพาะ กรม สำนักงาน บริษัท กองทุน เขต กิจการร่วมค้า หรือองค์กรที่ไม่ใช่องค์กรของรัฐ (Non-Governmental Organizations: NGOs) จากรายงานทางการเงินของกลุ่มกิจการ ในกรณีนี้ หากผู้ตรวจสอบของ กลุ่มกิจการในหน่วยงานภาครัฐเชื่อว่าผลลัพธ์นี้อาจส่งผลให้เกิดความเข้าใจผิดในการนำเสนอรายงาน การเงินของกลุ่มกิจการ ผู้ตรวจสอบของกลุ่มกิจการของหน่วยงานภาครัฐอาจพิจารณาเพิ่มเติมเกี่ยวกับ





ผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชี และความจำเป็นในการสื่อสารเรื่องดังกล่าวกับหน่วยงานที่ออกกฎหมาย หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นที่เหมาะสมด้วย

- แม้มบทการรายงานทางการเงินอาจไม่ได้ให้ข้อปฏิบัติเฉพาะสำหรับการรวมหรือไม่รวมหน่วยงานที่มีลักษณะดังกล่าวข้างต้นในรายงานการเงินของกลุ่มกิจการ ในกรณีนี้ ผู้ตรวจสอบของกลุ่มกิจการของหน่วยงานภาครัฐอาจร่วมกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการและผู้บริหารของกิจการภายในกลุ่มเพื่อพิจารณาว่าการปฏิบัติของกิจการภายในกลุ่มอาจมีผลต่อการแสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรในรายงานการเงินของกลุ่มกิจการหรือไม่ อีกทั้งยังเป็นไปได้ที่ผู้บริหารกลุ่มกิจการอาจไม่เห็นด้วยกับการรวมกิจการภายในกลุ่มในรายงานการเงินของกลุ่มกิจการ ซึ่งอาจมีการจำกัดขอบเขตของผู้ตรวจสอบของกลุ่มกิจการในการสื่อสารและการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบของกิจการภายในกลุ่ม

### การทำความเข้าใจผู้ตรวจสอบของกิจการภายในกลุ่ม

- 8) นอกจากที่กล่าวไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ย่อหน้าที่ 33 ในหน่วยงานภาครัฐ ผู้ตรวจสอบของกลุ่มกิจการวางแผนเพื่อให้ผู้ตรวจสอบของกิจการภายในกลุ่มปฏิบัติตามตรวจสอบข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มหรือกลุ่มกิจการเพิ่มเติม สำหรับการตรวจสอบกลุ่มกิจการของหน่วยงานภาครัฐ อาจมีวิธีการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบของกลุ่มกิจการที่แตกต่างจากวิธีการตรวจสอบหรือแนวปฏิบัติของผู้ตรวจสอบของกิจการภายในกลุ่ม ในกรณีนี้ ผู้ตรวจสอบของกลุ่มกิจการอาจกำหนดวิธีปฏิบัติของผู้ตรวจสอบของกิจการภายในกลุ่มให้สอดคล้องกับวิธีการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบของกลุ่มกิจการ
- 9) เมื่อพิจารณาตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ย่อหน้าที่ 37 ผู้ตรวจสอบพึงระมัดระวังว่า ในหน่วยงานภาครัฐ ผู้ตรวจสอบของกิจการภายในกลุ่มอาจต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจริยธรรมที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินประกาศ
- 10) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ย่อหน้าที่ 38 หัวข้อย่อยที่ 2 ในหน่วยงานภาครัฐ ความเข้าใจของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเกี่ยวกับความรู้ความสามารถทางวิชาชีพของผู้ตรวจสอบของกิจการภายในกลุ่มและทักษะเฉพาะที่จำเป็นต่อการปฏิบัติตามตรวจสอบ เช่น ความรู้เฉพาะในอุตสาหกรรมในบริษัทนี้ ความเข้าใจดังกล่าวอาจรวมถึงความรู้เกี่ยวกับสภาพแวดล้อม กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ
- 11) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ย่อหน้าที่ 41 กล่าวถึงสถานการณ์ที่กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ห้ามการเข้าถึงเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบของผู้ตรวจสอบของกิจการภายในกลุ่ม ในสถานการณ์ดังกล่าวผู้ตรวจสอบอาจสื่อสารกับหน่วยงานภาครัฐให้พิจารณาว่าควรสื่อสารเหตุการณ์นี้ต่อหน่วยงานที่ออกกฎหมายหรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นที่เหมาะสมด้วยหรือไม่



## ความมีสาระสำคัญ

- 12) ในการกำหนดความมีสาระสำคัญสำหรับรายงานการเงินของกลุ่มกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ย่อหน้าที่ 21 ถึง 23 กำหนดไว้ ผู้ตรวจสอบอาจใช้ข้อปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 เรื่อง ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี ย่อหน้าที่ ก3 และ ก10 ซึ่งกล่าวถึงการกำหนดความมีสาระสำคัญในหน่วยงานภาครัฐ ในบริบทของรายงานการเงินของกลุ่มกิจการ ความมีสาระสำคัญสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือของบัญชี การเปิดเผยข้อมูล เช่นเดียวกันกับความมีสาระสำคัญของกิจการภายในกลุ่มอาจประเมินได้ว่าอยู่ในระดับต่ำ ซึ่งอาจเกิดจากหลายสาเหตุ รวมถึงบริบทของเหตุการณ์นั้น หรือลักษณะและรูปแบบของระบบและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง อีกทั้งอาจมีข้อกำหนดสำหรับการแยกแยะความเห็นต่อรายงานการเงินเฉพาะของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งเป็นการบ่งชี้ถึงความจำเป็นในการลดระดับความมีสาระสำคัญของกิจการภายในกลุ่ม นอกจากนี้วิธีการปฏิบัติบางอย่างอาจกำหนดขึ้นตามหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดินหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง หรือผู้ตรวจสอบอาจออกแบบวิธีการตรวจสอบสำหรับรายการที่มีสาระสำคัญตามลักษณะของรายการนั้น ๆ
- 13) ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ย่อหน้าที่ 21(ง) ได้กล่าวถึงการพิจารณาขอบเขตของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ที่ไม่สามารถอ้างได้อย่างแน่ชัดว่าไม่สำคัญต่อรายงานการเงินของกลุ่มกิจการ อาจได้รับอิทธิพลจากลักษณะของสถานการณ์ และความอ่อนไหวของสาธารณชน ผู้ตรวจสอบของกลุ่มกิจการของหน่วยงานภาครัฐยังต้องคำนึงถึงในมุมมองของหน่วยงานภาครัฐที่กว้างขึ้น ผู้ตรวจสอบอาจต้องสื่อสารข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทั้งหมด รวมถึงข้อมูลที่หน่วยงานได้แก้ไขให้ถูกต้องแล้ว ตลอดจนข้อบกพร่องในการควบคุมทั้งหมด และการไม่ปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ ซึ่งกรณีเหล่านี้ไม่มีการกำหนดขอบเขตไว้

## การตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้

- 14) เมื่อมีการปรับใช้ข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ย่อหน้าที่ 24 ในระดับกลุ่มกิจการ ผู้ตรวจสอบของกลุ่มกิจการของหน่วยงานภาครัฐอาจพิจารณาว่าในหน่วยงานภาครัฐ ลักษณะของกิจกรรมที่ดำเนินการโดยกิจการภายในกลุ่มที่แตกต่างกันเป็นปัจจัยกำหนดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในการปฏิบัติงานด้านการบรรเทาภัยพิบัติจะสูงกว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นเป็นประจำซึ่งมีความแน่นอนกว่า เช่น การจ่ายเงินเดือนข้าราชการ ในการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในการดำเนินงานทั้งกลุ่มกิจการ ผู้ตรวจสอบของกลุ่มกิจการอาจจัดประเภทของการดำเนินงานของกิจการภายในกลุ่มตามลักษณะของการดำเนินงาน การประเมินความเสี่ยงสำหรับแต่ละประเภทแยกกัน ซึ่งการประเมินความเสี่ยงดังกล่าวอาจทำให้ผู้ตรวจสอบของกลุ่มกิจการสามารถกำหนดลักษณะระยะเวลา และขอบเขตของงานตรวจสอบกระบวนการจัดทำรายงานการเงินรวม

### กระบวนการจัดทำรายงานการเงินรวม

- 15) เมื่อมีการพิจารณาข้อปฏิบัติตามมาตราฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ย่อหน้าที่ ก56 ในบริบทของหน่วยงานภาครัฐ อาจมีรายการที่มีความหลากหลายซึ่งถูกบันทึกเฉพาะในระดับกลุ่มโดยเฉพาะในรายงานการเงินแผ่นดิน รายการดังกล่าวอาจรวมถึงการบันทึกรายการประเภททรัพย์สินหรือทรัพย์สินทางประวัติศาสตร์ เช่น สินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรม ในกรณีดังกล่าว ผู้ตรวจสอบของกลุ่มกิจการรับผิดชอบในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสำหรับรายการเหล่านี้
- 16) ตัวอย่างของเงื่อนไขสำหรับหน่วยงานภาครัฐที่เพิ่มเติมจากภาคผนวกที่ 3 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 รวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น ซึ่งอาจบ่งชี้ถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อรายการเงินของกลุ่มกิจการ
- ผู้บริหารขาดความรู้เกี่ยวกับกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ที่เกี่ยวข้อง
  - การใช้จ่ายเงินเกินงบประมาณเนื่องจากความบกพร่องในการควบคุมด้านงบประมาณ
  - การแปรรูปของกิจการภายในกลุ่ม การมีแผนงาน/งาน/โครงการหรือกิจการภายในกลุ่มใหม่ หรือการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของแผนงาน/งาน/โครงการหรือกิจการภายในกลุ่มที่มีอยู่
  - แหล่งเงินทุนใหม่ของกลุ่มกิจการหรือกิจการภายในกลุ่ม และระหว่างกิจการภายในกลุ่ม
  - การเปลี่ยนแปลงกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ หรือคำสั่ง
  - การตัดสินใจทางการเมือง เช่น การปรับโครงสร้างองค์กรของกิจการภายในกลุ่ม
  - แผนงาน/งาน/โครงการสำคัญของกิจการภายในกลุ่มที่ไม่ได้รับการจัดสรรทรัพยากร และ/หรืองบประมาณอย่างเพียงพอ
  - ความคาดหวังของสาธารณชนที่เพิ่มขึ้น
  - การจัดซื้อจัดจ้างสินค้าและบริการของกิจการภายในกลุ่มบางกิจการ เช่น หน่วยงานด้านความมั่นคงแห่งชาติ
  - การจ้างบุคคลภายนอกในการดำเนินกิจกรรมของกิจการภายในกลุ่ม
  - กิจการภายในกลุ่มซึ่งอยู่ระหว่างการสอบสวนพิเศษ หรือการควบคุมกำกับทางกฎหมายหรือโดยรัฐสภา
  - การเปลี่ยนแปลงผู้นำทางการเมือง
  - ข้อบ่งชี้เกี่ยวกับความเสียหายหรือการกระทำความผิด
  - การทำประมาณการรายจ่ายสูงกว่าปกติเพื่อให้ได้รับงบประมาณ
  - การร่วมทุนระหว่างภาครัฐและภาคเอกชน
  - การแทรกแซงทางการเมืองในการจัดสรรทรัพยากรสาธารณะ
  - รัฐบาลมีอิทธิพลโดยตรงต่อการบริหารงาน และ/หรือการขาดประสบการณ์ทางวิชาชีพในการบริหารงานเปรียบเทียบกับตำแหน่งที่ได้รับแต่งตั้งจากการเมือง



### การสื่อสารกับผู้ตรวจสอบของกิจการภายในกลุ่ม

- 17) เมื่อมีการสื่อสารระหว่างผู้ตรวจสอบของกิจการภายในกลุ่มตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ย่อหน้าที่ 40 ผู้ตรวจสอบของกลุ่มกิจการของหน่วยงานภาครัฐอาจพบว่า การติดต่อสื่อสารดังกล่าวเกี่ยวข้องกับทำให้ข้อมูลความเสี่ยงของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ แก่ผู้ตรวจสอบของกิจการภายในกลุ่ม ซึ่งอาจมีผลให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในรายงานการเงินของกลุ่มกิจการ หรือมีผลกระทบต่อลักษณะระยะเวลา และขอบเขตของการปฏิบัติงานตรวจสอบ และข้อกำหนดในการรายงาน
- 18) ข้อกำหนดและข้อมูลสำหรับหน่วยงานภาครัฐที่เพิ่มเติมจากภาคผนวกที่ 5 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 อาจรวมถึง
- กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกิจการภายในกลุ่ม ตลอดจน ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ
  - วิธีการเพิ่มเติมที่ผู้ตรวจสอบของกลุ่มกิจการกำหนดว่า จำเป็นต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบของกิจการภายในกลุ่ม

### การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารของกลุ่มกิจการและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกลุ่มกิจการ

- 19) ผู้ตรวจสอบของกลุ่มกิจการของหน่วยงานภาครัฐอาจมีความรับผิดชอบในการรายงาน เพื่อสื่อสารเรื่องการทุจริตที่ตรวจพบในระดับกิจการภายในกลุ่มที่เพิ่มเติมจากข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 ย่อหน้าที่ 47 ความรับผิดชอบนี้ อาจรวมถึงการรายงานต่อบุคคลภายนอกที่มีหน้าที่เกี่ยวข้อง เช่น ผู้กำกับดูแล และผู้มีอำนาจหน้าที่ในการบังคับบัญชา ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบในการรายงานเรื่องการทุจริตรวมอยู่ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 เรื่อง ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน



## 27 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 610 (ปรับปรุง) เรื่อง การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) เรื่อง การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) การพิจารณาว่าจะใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในหรือไม่ ในเรื่องใด และมีขอบเขตเพียงใด
  - (ข) การพิจารณาว่าจะขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในหรือไม่ ในเรื่องใด และมีขอบเขตเพียงใด

### การพิจารณาว่าจะใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในหรือไม่ ในเรื่องใด และมีขอบเขตเพียงใด

- 2) การประเมินความเที่ยงธรรมของหน่วยงานตรวจสอบภายในตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 15(ก) ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาตามหลักเกณฑ์กระทรวงการคลังว่าด้วยมาตรฐานและหลักเกณฑ์ปฏิบัติการตรวจสอบภายในสำหรับหน่วยงานภาครัฐ อย่างไรก็ตาม งานของหน่วยตรวจสอบภายในจะน่าเชื่อถือได้มีความเที่ยงธรรม หากการจัดตั้งหน่วยตรวจสอบภายในเป็นไปตามกฎหมายระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ และดำเนินการตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้
  - (ก) หน่วยงานตรวจสอบภายในขึ้นตรงต่อผู้บริหารสูงสุดและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เช่น หัวหน้าหน่วยงานหรือคณะกรรมการตรวจสอบ
  - (ข) หน่วยงานตรวจสอบภายในได้รายงานผลการตรวจสอบให้ทั้งผู้บริหารสูงสุดและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เช่น หัวหน้าหน่วยงานหรือคณะกรรมการตรวจสอบ
  - (ค) โครงสร้างของหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องไม่อยู่ภายใต้สายการบังคับบัญชาของหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งที่ได้รับการตรวจสอบ
  - (ง) หน่วยงานตรวจสอบภายในปฏิบัติงานตรวจสอบและรายงานข้อตรวจพบ ความเห็น และข้อสรุปได้อย่างเที่ยงธรรมโดยปราศจากแรงกดดันทางการเมือง และไม่เกรงกลัวต่อผลกระทบทางการเมือง
  - (จ) ข้อกำหนดที่ไม่อนุญาตให้ผู้ตรวจสอบภายในตรวจสอบหน่วยงานที่ตนเคยปฏิบัติงานเพื่อหลีกเลี่ยงความขัดแย้งทางผลประโยชน์ใด ๆ
  - (ฉ) หน่วยงานตรวจสอบภายในมีการติดต่อ สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

### การพิจารณาว่าจะขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในหรือไม่ ในเรื่องใด และมีขอบเขตเพียงใด

- 3) ในการพิจารณาความคาดหวังของสาธารณชนเกี่ยวกับความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบอาจต้องประเมินอุปสรรคและมาตรการป้องกันในการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งเพิ่มเติมจากเกณฑ์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี



## 28 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 620

### เรื่อง การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้ตรวจสอบ

#### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620 เรื่อง การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) การพิจารณาความจำเป็นในการใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้ตรวจสอบ
  - (ข) ความรู้ความสามารถ ความเที่ยงธรรมและเป็นกลางของผู้เชี่ยวชาญของผู้ตรวจสอบ
  - (ค) ข้อตกลงกับผู้เชี่ยวชาญของผู้ตรวจสอบ

#### การพิจารณาความจำเป็นในการใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้ตรวจสอบ

- 2) ในการพิจารณาความจำเป็นในการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้ตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาว่าการตรวจสอบการเงินอาจรวมถึงความรับผิดชอบที่เพิ่มขึ้นในเรื่องเกี่ยวกับการทุจริต ซึ่งในบางกรณีผู้ตรวจสอบอาจจำเป็นต้องใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญ เช่น ในกรณีตรวจพบการปฏิบัติไม่เป็นไปตามกฎหมายและข้อกำหนดที่อาจบ่งชี้ถึงการกระทำผิดกฎหมายหรือทุจริต ผู้ตรวจสอบอาจหารือกับที่ปรึกษาทางกฎหมายหรือหน่วยงานกำกับดูแลที่เหมาะสม ในบางสภาพแวดล้อมของหน่วยงานภาครัฐ เช่น ในกระบวนการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวินัยการเงินการคลังของรัฐ ผู้ตรวจสอบต้องรวบรวมหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติไม่เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ หรือการกระทำผิด ส่งให้หน่วยงานภายในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่รับผิดชอบด้านวินัยการเงินการคลังของรัฐ และให้ความร่วมมือในการดำเนินการ โดยทั่วไป ข้อตรวจพบดังกล่าวจะจัดทำเป็นรายงานการตรวจสอบแยกต่างหากจากรายงานของผู้สอบบัญชีและรายงานข้อเสนอแนะ

#### ความรู้ความสามารถ ความเที่ยงธรรมและเป็นกลางของผู้เชี่ยวชาญของผู้ตรวจสอบ

- 3) ประเด็นเรื่องความเป็นอิสระเป็นเรื่องสำคัญที่สุดของภาครัฐและประเด็นดังกล่าวอาจรวมถึงข้อกำหนดทางกฎหมายหรือนโยบายของรัฐบาลซึ่งผู้ตรวจสอบและผู้เชี่ยวชาญต้องปฏิบัติตาม ในการประเมินความเป็นอิสระของผู้เชี่ยวชาญ ผู้ตรวจสอบอาจปรับใช้วิธีการประเมินความเที่ยงธรรมตามที่แนะนำไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620 ย่อหน้าที่ ก20 และอาจประเมินว่าผู้เชี่ยวชาญมีความเป็นกลางทางการเมือง การกระทำของผู้เชี่ยวชาญที่อาจนำไปสู่ข้อสงสัยเกี่ยวกับความเป็นกลางทางการเมือง อาจรวมถึงการลงสมัครรับเลือกตั้งหรือการดำรงตำแหน่งทางการเมือง หรือมีส่วนเกี่ยวข้องในงานที่ได้รับ การสนับสนุนทางการเงินจากกลุ่มการเมือง กลุ่มจัดการผลประโยชน์ หรือองค์กรที่เกี่ยวข้องทางการเมือง ปัจจัยเหล่านี้ควรนำมาพิจารณาว่าผู้เชี่ยวชาญเข้าไปมีส่วนร่วมมากน้อยเพียงใดและความเป็นไปได้ อย่างชัดเจนหรือไม่ว่าเป็นการกระทำเพื่อประโยชน์ส่วนตน และ/หรือเป็นการกระทำที่มีอคติ



### ข้อตกลงกับผู้เชี่ยวชาญของผู้ตรวจสอบ

- 4) ในการรักษาความลับ ผู้ตรวจสอบและผู้เชี่ยวชาญต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค 1 มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินทั่วไป ข้อ 4 ความเคร่งครัดในจริยธรรมแห่งวิชาชีพในการตรวจเงินแผ่นดิน 4.5 ความโปร่งใสและการรักษาความลับ และในการพิจารณาเรื่องการรักษาความลับตามที่ระบุในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620 ย่อหน้าที่ 11(ง) ผู้ตรวจสอบต้องตระหนักถึงกฎหมายที่ให้สาธารณชนสามารถเข้าถึงผลงานของผู้เชี่ยวชาญที่นำมาใช้ในการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐด้วย
- 5) สำหรับหน่วยงานภาครัฐ โดยทั่วไป หน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแล หน่วยงานที่มีหน้าที่และอำนาจตามกฎหมาย สำนักงานตำรวจแห่งชาติ สำนักงานอัยการสูงสุด ผู้ฟ้องคดี หรือผู้พิพากษาสามารถร้องขอเพื่อให้ได้มาซึ่งการเข้าถึงผลงานของผู้เชี่ยวชาญได้ ผู้ตรวจสอบควรแจ้งให้ผู้เชี่ยวชาญทราบว่าหน่วยงานหรือบุคคลดังกล่าวอาจขอเอกสารหลักฐานหรือรายงานของผู้เชี่ยวชาญเพื่อนำไปใช้ในการดำเนินการอื่นหรืองานสืบสวนได้
- 6) ผู้เชี่ยวชาญที่ปฏิบัติงานให้แก่หน่วยงานภาครัฐอาจมีความรับผิดชอบที่เพิ่มขึ้นเกี่ยวกับการรักษาความลับซึ่งเป็นไปตามหน้าที่และอำนาจของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน หรือกฎหมายที่เกี่ยวกับรักษาความลับของทางราชการหรือพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล เช่น กฎหมายที่เกี่ยวกับการตรวจสอบหน่วยงานด้านความมั่นคง ด้านสาธารณสุข ด้านบริการสังคมหรือด้านการจัดเก็บภาษี ผู้ตรวจสอบอาจจำเป็นต้องทำความเข้าใจในข้อกำหนดเฉพาะที่เกี่ยวกับการรักษาความลับที่ตกลงกับผู้เชี่ยวชาญไว้เป็นลายลักษณ์อักษร
- 7) เพื่อรักษาความสมดุลระหว่างการรักษาความลับกับความโปร่งใส ผู้ตรวจสอบต้องใช้วิจรรย์ญาณเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพเพื่อให้มั่นใจว่างานของผู้เชี่ยวชาญนั้นได้มีการระบุถึงลักษณะงานที่ต้องถือเป็นความลับไว้อย่างชัดเจนและได้ปฏิบัติเกี่ยวกับการรักษาความลับแล้วอย่างเหมาะสม ในขณะเดียวกันก็ให้สิทธิในการเข้าถึงข้อมูลได้ตามความเหมาะสม ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบควรตระหนักถึงนโยบายและวิธีปฏิบัติกำหนดไว้เกี่ยวกับการจัดการสถานการณ์ดังกล่าว



## 29 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นและการรายงานต่อรายงานการเงิน

### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้

### รายงานของผู้สอบบัญชี

- 2) กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ของหน่วยงานภาครัฐ อาจกำหนดความรับผิดชอบต่อรายงานการเงินและผู้ตรวจสอบควรกำหนดความรับผิดชอบของผู้บริหาร และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล<sup>1</sup> ในรายงานของผู้สอบบัญชี ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก44 ถึง ก49
- 3) ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 43 กำหนดว่า หากผู้สอบบัญชีกล่าวถึงความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน ซึ่งนอกเหนือจากความรับผิดชอบผู้สอบบัญชีภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชีในการรายงานต่องบการเงิน ความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานดังกล่าวต้องกล่าวถึงในส่วนที่แยกต่างหากในรายงานของผู้สอบบัญชีและต้องอยู่ภายใต้หัวข้อ “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น” หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสมกับเนื้อหาของส่วนนั้น เว้นแต่ได้กล่าวถึงความรับผิดชอบในการรายงานอื่น ๆ เหล่านี้ในหัวข้อเหมือนกันกับที่นำเสนอภายใต้ความรับผิดชอบการรายงานที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีในกรณีที่น่าเสนอความรับผิดชอบอื่น ๆ ในการรายงานในส่วนที่เหมือนกันกับองค์ประกอบรายงานที่เกี่ยวข้องที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี ข้อกำหนดในการรายงานตามมาตรฐานการสอบบัญชียุทธศาสตร์ มีขึ้นเพื่อช่วยให้การแสดงความเห็นต่อรายงานการเงินมีความชัดเจน โดยกำหนดข้อมูลที่ต้องรายงานไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่ไม่เกี่ยวข้องกับการแสดงความเห็นต่อรายงานการเงินเพื่อให้เห็นความแตกต่างอย่างชัดเจนซึ่งตามมาตรฐานการสอบบัญชีไม่ได้กล่าวถึงลักษณะและขอบเขตของวิธีการที่ต้องปฏิบัติเพื่อสนับสนุนการรายงานข้อมูลดังกล่าว หรือวิธีการนำเสนอข้อมูลดังกล่าวในรายงานแยกต่างหาก ดังนั้น การนำมาตรฐานการตรวจสอบอื่น ๆ มาใช้จึงมีความจำเป็นในการรายงานข้อมูลดังกล่าว ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด
- 4) ความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน ต้องระบุไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีในหัวข้อเกณฑ์ในการแสดงความเห็นตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 28

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล





- 5) ในกรณีที่กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ กำหนดให้ผู้ตรวจสอบใช้รูปแบบหรือถ้อยคำที่เฉพาะเจาะจงในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาว่ารูปแบบหรือถ้อยคำได้รวมถึงแต่ละองค์ประกอบเป็นอย่างน้อยตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 50 หรือไม่ หากไม่มีองค์ประกอบตามที่กำหนด ผู้ตรวจสอบไม่สามารถอ้างได้ว่าการตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี
- 6) ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก21 หากกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ไม่ได้กำหนดผู้รับรายงานของผู้สอบบัญชีไว้ให้ผู้ตรวจสอบเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลหรือหน่วยงานที่ออกกฎหมาย
- 7) กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ อาจกำหนดระยะเวลาในการลงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ในสถานการณ์ที่ผู้ตรวจสอบไม่สามารถปฏิบัติงานให้แล้วเสร็จภายในเวลาที่กำหนด ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาถึงการดำเนินการที่เหมาะสม เช่น แจ้งผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลหรือหน่วยงานที่ออกกฎหมาย



## 30 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 701

### เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

#### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
  - (ข) การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

#### การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

- 2) ในขณะที่ข้อกำหนดในการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นข้อบังคับสำหรับกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณารายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเมื่อตรวจสอบหน่วยงานอื่นนอกเหนือจากกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เนื่องจากหน่วยงานภาครัฐเป็นส่วนเกี่ยวข้องที่สำคัญของภาคเศรษฐกิจต่าง ๆ และมีหน้าที่รับผิดชอบตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายซึ่งส่งผลกระทบต่อประชาชน ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด
- 3) เมื่อตัดสินใจที่จะสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในกรณีที่มีการตรวจสอบหน่วยงานอื่นนอกเหนือจากกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาตามหลักเกณฑ์ ดังนี้
  - ถ้ากฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ หรือ หน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน กำหนดให้ผู้ตรวจสอบต้องรายงานประเด็นเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับงานของผู้ตรวจสอบซึ่งคล้ายกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาว่าประเด็นเฉพาะดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี หรือไม่
  - การสื่อสารประเด็นที่คล้ายกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ซึ่งกำหนดไว้ตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ อาจมีการสื่อสารในรูปแบบที่แตกต่างกันไป หากเป็นการสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 อาจไม่เหมาะสม แต่ผู้ตรวจสอบอาจสื่อสารเรื่องดังกล่าวด้วยการแยกเสนอรายงานต่อผู้ใช้อย่างเฉพาะเจาะจง ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบอาจนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มาปรับใช้ในส่วนที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากรายงานของผู้สอบบัญชีเผยแพร่ต่อผู้มีส่วนได้เสียและผู้ใช้รายงานการเงิน
  - มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 675 ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมในการปฏิบัติเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและข้อกำหนดการรายงานอื่น ๆ สำหรับหน่วยงานภาครัฐ



- 4) ในกรณีที่ผู้ตรวจสอบนำมาตราฐานการสอบบัญชี รหัส 701 มาใช้สำหรับการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐ นอกเหนือจากกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ผู้ตรวจสอบอาจกำหนดนโยบายเพื่อสื่อสารเรื่องสำคัญ ในการตรวจสอบสำหรับหน่วยงานภาครัฐทั้งหมด (นอกเหนือจากกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์) หรือเฉพาะหน่วยงานที่เฉพาะเจาะจง โดยอาจกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อระบุหน่วยงานที่อาจมีการสื่อสาร เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น
- หน่วยงานภาครัฐที่มีผลกระทบสูงสุดต่องบประมาณของรัฐ เช่น หน่วยงานภาครัฐที่ได้รับการจัดสรร งบประมาณรายจ่ายประจำปี
  - หน่วยงานภาครัฐที่มีผลกระทบในสัดส่วนมากที่สุดต่อรายงานการเงินรวม
  - หน่วยงานภาครัฐที่อาจส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจ เช่น ภาระหนี้สาธารณะ

### การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

- 5) ในการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ให้ผู้ตรวจสอบพิจารณากฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ โดยจำกัดการรายงานข้อมูลให้เป็นไปตามข้อกำหนด การรักษาความลับ ในการรักษาความลับอาจขึ้นอยู่กับหน้าที่และอำนาจของผู้ตรวจสอบหรือกฎหมาย ที่เกี่ยวข้องกับความลับทางราชการหรือข้อมูลส่วนบุคคล เช่น การตรวจสอบหน่วยงานที่รับผิดชอบ เกี่ยวกับการป้องกันประเทศ งานสาธารณสุข งานบริการสังคม และการจัดเก็บภาษี ผู้ตรวจสอบอาจระบุ กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ และพิจารณาข้อกำหนด การรักษาความลับดังกล่าว เมื่อกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อสื่อสาร ซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ย่อหน้าที่ 14 และย่อหน้าที่ ก52 ถึง ก56 ให้ข้อปฏิบัติเกี่ยวกับสถานการณ์นี้
- 6) ตัวอย่างของวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

### เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คือเรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ในการตรวจสอบรายงานการเงินงวดปัจจุบัน เรื่องเหล่านี้ได้ถูกระบุในบริบทของการตรวจสอบรายงานการเงิน โดยรวมและในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับ เรื่องเหล่านี้

### การประเมินมูลค่าสินทรัพย์ที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะ

บริษัท กขค จำกัด ถือครองสินทรัพย์ที่มีนัยสำคัญซึ่งมีวัตถุประสงค์เฉพาะ แสดงเป็นร้อยละ xx ของ สินทรัพย์รวม เนื่องจากโครงสร้างที่มีรูปแบบเฉพาะ ลักษณะและอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ดังกล่าว การประเมินมูลค่าสินทรัพย์เหล่านี้ ขึ้นอยู่กับการพัฒนาแบบจำลองการประเมินมูลค่าที่ใช้ภายในหน่วยงาน และไม่ใช้ราคาซื้อขายในตลาด ทำให้เกิดความไม่แน่นอนของการวัดมูลค่าอย่างมีสาระสำคัญในการประเมิน มูลค่าสินทรัพย์ ด้วยเหตุนี้ การประเมินมูลค่าสินทรัพย์เหล่านี้จึงเป็นสาระสำคัญต่อการตรวจสอบ



สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน/ข้าพเจ้าให้ผู้เชี่ยวชาญด้านการประเมินมูลค่าสินทรัพย์ และผู้เชี่ยวชาญภายนอกมีส่วนร่วมในเรื่องนี้ และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน/ข้าพเจ้าได้ใช้วิธีการตรวจสอบที่สำคัญ ดังนี้

- การประเมินความเหมาะสมของข้อสมมติที่ผู้บริหารใช้
- การวิเคราะห์ผลลัพธ์เปรียบเทียบกับข้อมูลของบุคคลที่สามที่เกี่ยวข้อง
- การทดสอบการควบคุมภายในของโปรแกรมที่ใช้ในการประเมินมูลค่า

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน/ข้าพเจ้าได้ประเมินการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงินแล้ว

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าสินทรัพย์ที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะตามที่กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ XX<sup>1</sup>

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ย่อหน้าที่ 13



## 31 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 705 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชี หรือรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) สถานการณ์ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชี/ผู้ตรวจสอบแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป
  - (ข) การกำหนดรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี/ผู้ตรวจสอบแบบที่เปลี่ยนแปลงไป
  - (ค) ลักษณะของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
  - (ง) ลักษณะของการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ
  - (จ) รูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป
  - (ฉ) การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

### สถานการณ์ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชี/ผู้ตรวจสอบแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

- 2) ในการปรับใช้ข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 6 ผู้ตรวจสอบที่รับผิดชอบในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการรายงานการไม่ปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ ในขณะที่ปฏิบัติงานตรวจสอบรายงานการเงิน อาจพิจารณาผลกระทบของเรื่องสำคัญในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย โดยรายงานในส่วนที่แยกต่างหากในรายงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน ย่อหน้าที่ 43

### การกำหนดรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี/ผู้ตรวจสอบแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

- 3) นอกจากการปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 13(ข) ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณารายงานต่อหน่วยงานที่ออกกฎหมาย หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นตามความเหมาะสมจากการที่ผู้บริหารจำกัดการเข้าถึงหลักฐานการสอบบัญชี

### ลักษณะของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

- 4) เมื่อนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 3 มาใช้ ผู้ตรวจสอบต้องนำข้อปฏิบัติเพิ่มเติมตามแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 450 และตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 เรื่อง การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ ย่อหน้าที่ 24 และ 25 มาใช้ด้วย



### ลักษณะของการไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

- 5) สำหรับหน่วยงานภาครัฐ ตัวอย่างเพิ่มเติมของสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับวิธีการตรวจสอบหรือเวลาการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบตามที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก11 อาจรวมถึงการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับกฎหมาย ภัยพิบัติที่ส่งผลกระทบต่อระดับชาติ และการตัดสินใจทางการเมือง เช่น การปฏิบัติการทางทหาร และการย้ายสถานที่ทำการที่สำคัญของรัฐ

### รูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

- 6) สำหรับหน่วยงานภาครัฐ การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปอาจไม่เกี่ยวข้องกับเฉพาะกับจำนวนเงินของผลกระทบที่มีต่อภาษีเงินได้ กำไรก่อนภาษี กำไรสุทธิและส่วนของผู้ถือหุ้น ตามตัวอย่างที่ให้ไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก22 ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาจากจำนวนเงินของผลกระทบที่มีต่อรายงานการเงินในรายการอื่น ๆ เช่น รายจ่ายรวม รายได้รวม หรือหนี้สาธารณะ หรือรายได้สูงกว่าค่าใช้จ่าย

### การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

- 7) ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาสื่อสารกับผู้ใช้รายงานอื่น เช่น หน่วยงานที่ออกกฎหมาย เพิ่มเติมจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 30



## 32 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 706 (ปรับปรุง) เรื่อง วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของ ผู้สอบบัญชีหรือรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) เรื่อง วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี
  - (ข) วรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชี
  - (ค) การสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแล

### วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี

- 2) นอกจากตัวอย่างสถานการณ์ที่ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาว่าจำเป็นต้องเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) แต่สำหรับการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐ หน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดินหรือความคาดหวังของสาธารณชน ผู้ตรวจสอบอาจเพิ่มสถานการณ์ที่ต้องรายงานในวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ที่ได้มีการแสดงหรือเปิดเผยไว้แล้วอย่างเหมาะสมในรายงานการเงิน โดยอาจพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้
  - การดำเนินการตามข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวกับโครงการหรืองบประมาณ
  - กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ หรือคำสั่งที่ถือปฏิบัติที่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญกับหน่วยงานภาครัฐ
  - การทุจริต การปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบหรือการเกิดความเสียหาย
  - รายการที่มีนัยสำคัญ
  - ข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่เป็นสาระสำคัญ
  - การดำเนินงานตามภารกิจที่มีข้อสงสัย
  - รายการที่เกิดขึ้นโดยไม่คำนึงถึงความประหยัด
  - ข้อผิดพลาดของงวดก่อน
  - ประเด็นด้านสิ่งแวดล้อม
  - ประเด็นที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสังคมของหน่วยงานภาครัฐ

**วรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชี**

- 3) ตัวอย่างการรายงานในวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ ตามย่อหน้าที่ 2 ข้างต้น หากไม่มีการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวในรายงานการเงิน ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาเพิ่มวรรคเรื่องอื่น ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 10 ถึง 11
- 4) ในการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐ ผู้ตรวจสอบมีหน้าที่และอำนาจตามกฎหมายหรือ ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ อาจไม่สามารถถอนตัวจากงานตรวจสอบได้ ถึงแม้ว่าผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ อันเนื่องมาจากการจำกัดขอบเขตการตรวจสอบโดยผู้บริหารจะแพร่กระจาย ตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 10 ในกรณีนี้ ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาว่าจำเป็นต้องเพิ่มวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีเพื่ออธิบายถึงหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งทำให้ผู้ตรวจสอบไม่สามารถถอนตัวจากงานตรวจสอบนั้นได้
- 5) ข้อจำกัดในการเผยแพร่หรือการใช้รายงานของผู้สอบบัญชี ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 14 อาจไม่สามารถนำมาใช้ได้หน่วยงานภาครัฐ ทั้งนี้ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 (ปรับปรุง) เรื่อง ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบงบการเงินที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ย่อหน้าที่ 21 ได้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมเกี่ยวกับข้อจำกัดในการเผยแพร่หรือการนำไปใช้

**การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล**

- 6) ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 12 กำหนดให้ผู้ตรวจสอบต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หากผู้ตรวจสอบคาดว่าจะเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์หรือวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาสื่อสารกับผู้ใช้งานอื่นด้วย เช่น หน่วยงานที่ออกกฎหมาย
- 7) ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 18 ผู้ตรวจสอบอาจได้รับการคาดหวังให้สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับทุกเรื่องที่อยู่ในวรรคเรื่องอื่นรวมถึงเรื่องที่เกิดขึ้นในหลายงวดต่อเนื่องกัน และอาจพิจารณาสื่อสารเรื่องที่เกิดขึ้นดังกล่าวกับบุคคลอื่นด้วย เช่น หน่วยงานที่ออกกฎหมาย





### 33 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 710

#### เรื่อง ข้อมูลเปรียบเทียบ-ตัวเลขเปรียบเทียบและรายงานการเงินเปรียบเทียบ

##### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 710 เรื่อง ข้อมูลเปรียบเทียบ-ตัวเลขเปรียบเทียบและงบการเงินเปรียบเทียบ สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้

##### การรายงานการตรวจสอบ

- 2) โดยทั่วไป สถานการณ์ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 710 ย่อหน้าที่ 13 17 และ 18 มีโอกาสเกิดขึ้นน้อยในหน่วยงานภาครัฐ เนื่องจากความรับผิดชอบในการตรวจสอบรายงานการเงินเป็นหน้าที่และอำนาจตามที่กฎหมายกำหนด นอกจากนี้ สถานการณ์ที่อาจเกี่ยวข้องกับแนวคิดเรื่องผู้ตรวจสอบคนก่อน ได้แก่ การแปรรูปกิจการเอกชนไปเป็นของรัฐและการแปรรูปรัฐวิสาหกิจ รวมถึงสถานการณ์ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 710 ย่อหน้าที่ 14 และ 19 ที่เกี่ยวข้องกับรายงานการเงินงวดก่อนไม่ได้มีการตรวจสอบ นั้น มีโอกาสน้อยมากที่จะเกิดขึ้น



## 34 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 720 (ปรับปรุง) เรื่อง ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบเกี่ยวกับข้อมูลอื่น

### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) เรื่อง ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) คำจำกัดความของรายงานประจำปี
  - (ข) การถอนตัวจากงานตรวจสอบ

### คำจำกัดความของรายงานประจำปี

- 2) ในการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ หน่วยงานภาครัฐอาจเผยแพร่รายงานเพิ่มเติม เช่น รายงานกิจกรรมประจำปี หรือรายงานความยั่งยืนด้านการเงินหรือกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง
- 3) ผู้ตรวจสอบควรทำความเข้าใจเกี่ยวกับขอบเขต เนื้อหา วัตถุประสงค์ และเจตนารมณ์ของเอกสารหรือชุดเอกสารที่หน่วยรับตรวจเผยแพร่ประจำปี ไม่ว่าจะเอกสารหรือชุดเอกสารนั้นจะอยู่ในรูปแบบสื่อสิ่งพิมพ์หรืออิเล็กทรอนิกส์ ผู้ตรวจสอบควรประสานงานกับผู้บริหารเพื่อระบุว่าจะเอกสารหรือชุดเอกสารใดเป็นรายงานประจำปีของหน่วยรับตรวจ
- 4) ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาว่าจำเป็นต้องจัดทำแนวปฏิบัติ เพื่อให้แน่ใจว่าลักษณะของรายงานประจำปีที่หน่วยงานภาครัฐจะดำเนินการเป็นไปอย่างสม่ำเสมอในทุกหน่วยรับตรวจ

### การถอนตัวจากงานตรวจสอบ

- 5) เมื่อสถานการณ์แวดล้อมในการปฏิเสธการแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลอื่น อันทำให้เกิดข้อสงสัยในความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ซึ่งนำไปสู่ปัญหาความน่าเชื่อถือของหนังสือรับรองที่ได้รับจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ในระหว่างการตรวจสอบ เมื่อนั้นการถอนตัวจากงานตรวจสอบอาจเหมาะสม
- 6) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก47 กำหนดให้ในหน่วยงานภาครัฐ การถอนตัวจากงานตรวจสอบอาจไม่สามารถทำได้ ในกรณีดังกล่าว ผู้ตรวจสอบอาจออกรายงานต่อหน่วยงานที่ออกกฎหมายโดยให้รายละเอียดของประเด็นหรืออาจดำเนินการอื่น ๆ ตามความเหมาะสม ซึ่งการดำเนินการอื่น ๆ ตามความเหมาะสมประกอบด้วยรายงานภายใต้วรรคเรื่องอื่นตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) เรื่อง วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ระบุให้เห็นชัดถึงการปฏิเสธของผู้บริหารในการแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลอื่น หรือผู้ตรวจสอบอาจสรุปได้ว่าการไม่แสดงความเห็นต่อรายงานการเงินเป็นการตอบสนองที่เหมาะสมในสถานการณ์ดังกล่าว นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาดำเนินการเพิ่มเติมตามสถานการณ์ที่เกิดขึ้น



## 35 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 800 (ปรับปรุง) เรื่อง ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบรายงานการเงินที่จัดทำ ตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 (ปรับปรุง) เรื่อง ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบงบการเงินที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) คำนิยามของแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ
  - (ข) ข้อพิจารณาเมื่อตกลงรับงานสอบบัญชี
  - (ค) การแสดงความเห็นและข้อพิจารณาในการรายงาน

### คำนิยามของแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

- 2) นอกจากการจัดทำรายงานการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป หน่วยงานภาครัฐอาจจัดทำรายงานการเงินเพื่อนำเสนอหน่วยงานอื่น (เช่น หน่วยงานกำกับดูแล หน่วยงานที่ออกกฎหมาย หรือหน่วยงานอื่นที่ทำหน้าที่ควบคุมดูแล) ที่สามารถสั่งการให้หน่วยงานภาครัฐจัดทำรายงานการเงินที่ให้ข้อมูลเฉพาะตามความต้องการในบางสถานการณ์ รายงานการเงินดังกล่าวเป็นรายงานการเงินเพียงฉบับเดียวที่หน่วยงานภาครัฐจัดทำตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก4 สามารถพิจารณาได้ว่ารายงานการเงินนั้นเป็นรายงานการเงินเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ดังนั้น ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาว่าแม่บทการรายงานทางการเงินที่ออกแบบมาเพื่อตอบสนองความต้องการข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้รายงานการเงินที่หลากหลาย “แม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป” หรือได้ตอบสนองความต้องการข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้รายงานการเงินเฉพาะกลุ่มหรือไม่
- 3) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก1 ให้ตัวอย่างของแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะสำหรับตัวอย่างอื่นอาจรวมถึงการจัดทำรายงานทางการเงินตามข้อกำหนดของการให้ความช่วยเหลือหรือแผนงาน/งาน/โครงการเฉพาะเรื่องของหน่วยงานภาครัฐ

### ข้อพิจารณาเมื่อตกลงรับงานสอบบัญชี

- 4) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 8 กำหนดว่า การทำความเข้าใจเกี่ยวกับขั้นตอนที่ผู้บริหารใช้ในการตัดสินใจว่าแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องเป็นที่ยอมรับได้ในสถานการณ์นั้น อาจช่วยให้ผู้ตรวจสอบพิจารณาว่า แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในการจัดทำรายงานการเงินที่ยอมรับได้หรือไม่ ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 เรื่อง ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี ในบางสถานการณ์ กฎหมาย หรือ ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ อาจกำหนดแม่บทการรายงานทางการเงินที่ผู้บริหารนำมาใช้ในการจัดทำรายงานการเงินเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะสำหรับหน่วยงานบางประเภท ตัวอย่างเช่น หน่วยงานกำกับดูแล อาจกำหนดบทบัญญัติการรายงานการเงินเพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของหน่วยงานกำกับดูแลนั้น



ในกรณีที่ไม่มีข้อกำหนดอื่นที่ขัดแย้ง แม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้ในการจัดทำรายงานการเงินที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะ ซึ่งจัดทำโดยหน่วยงานดังกล่าวถือเป็นที่ยอมรับ

### การแสดงความเห็นและข้อพิจารณาในการรายงาน

- 5) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 11 กำหนดให้ ผู้ตรวจสอบต้องนำข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงินมาใช้ในการแสดงความเห็น ซึ่งในหน่วยงานภาครัฐ กฎหมายที่กำหนดหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดินอาจกำหนดรูปแบบหรือถ้อยคำที่เฉพาะเจาะจงในรายงานของผู้สอบบัญชี เมื่อผู้ตรวจสอบจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีโดยใช้รูปแบบหรือถ้อยคำที่เฉพาะเจาะจงที่กำหนดโดยกฎหมายดังกล่าว รายงานของผู้สอบบัญชีสามารถระบุว่าการตรวจสอบได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีและกฎหมายที่กำหนดหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน เฉพาะกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีได้รวมแต่ละองค์ประกอบที่ระบุตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน ย่อหน้าที่ 50(ก) ถึง (ง) เป็นอย่างน้อย
- 6) ความรับผิดชอบตามกฎหมายหรือตามหน้าที่และอำนาจในภาครัฐอาจกำหนดให้รายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับรายงานการเงินเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ระบุความรับผิดชอบต่อรายงานอื่น ๆ นอกเหนือจากความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี โดยแยกคำอธิบายดังกล่าวเป็นวรรคต่างหากในรายงานของผู้สอบบัญชี ทั้งนี้หากกฎหมายที่เกี่ยวข้องหรือหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน ระบุรูปแบบหรือถ้อยคำที่ใช้ในส่วนนี้ ผู้ตรวจสอบอาจใช้ถ้อยคำที่กำหนดไว้ และต้องเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน ย่อหน้าที่ 43 ถึง 45
- 7) ในกรณีที่ผู้บริหารสามารถเลือกใช้แม่บทการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 13(ข) กำหนดว่า การอ้างอิงถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่เลือกใช้ในวรรคแสดงความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อรายงานการเงินเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะให้อธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับความรับผิดชอบในการตัดสินใจว่า แม่บทการรายงานทางการเงินที่เลือกใช้นั้นเป็นที่ยอมรับในสถานการณ์ของงานตรวจสอบนั้น ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 4 ข้างต้น ผู้บริหารของหน่วยงานภาครัฐอาจไม่สามารถตัดสินใจเลือกใช้แม่บทการรายงานทางการเงินได้ อย่างไรก็ตาม ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาเพิ่มคำอธิบายที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อรายงานการเงินเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ทั้งนี้ เพื่ออ้างอิงแหล่งที่มาของการกำหนดแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้
- 8) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 14 กำหนดให้รายงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ เพื่อให้ข้อมูลกับผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีว่า รายงานการเงินได้จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ซึ่งส่งผลให้รายงานการเงินอาจไม่เหมาะสมที่จะนำไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก21 อธิบายว่า ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาเพิ่มข้อความในรายงานของผู้สอบบัญชีว่ารายงานนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ของผู้ใช้รายงานการเงินเฉพาะกลุ่มเท่านั้น ซึ่งสามารถกระทำได้โดยการจำกัดการเผยแพร่หรือการใช้รายงานของผู้สอบบัญชี



ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับกฎหมายหรือข้อบังคับ สำหรับหน่วยงานภาครัฐ การจำกัดการเผยแพร่หรือการใช้รายงานของผู้สอบบัญชีอาจไม่สามารถกระทำได้ เนื่องจากรายงานของผู้สอบบัญชีถือเป็นเอกสารที่เปิดเผยต่อสาธารณะ อย่างไรก็ตาม ผู้ตรวจสอบต้องเพิ่มข้อความในรายงานของผู้สอบบัญชีว่า รายงานการเงินได้จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ เพื่อหลีกเลี่ยงความเข้าใจผิดของผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชี

### ตัวอย่างของย่อหน้าข้างต้นมี ดังนี้

ตัวอย่างของข้อความที่รวมอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น : หลักการบัญชีและข้อจำกัดในการนำไปใช้เผยแพร่

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน/ข้าพเจ้าขอให้สังเกตหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ x ซึ่งอธิบายเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่หน่วยรับตรวจใช้ในการจัดทำรายงานการเงิน รายงานการเงินจัดทำขึ้นตาม (กฎหมาย/ระเบียบข้อบังคับ/ข้อกำหนดอื่น) กำหนดโดย (รัฐสภา/รัฐบาล/กระทรวง/หน่วยงานราชการ/หน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่) เพื่อช่วยหน่วยรับตรวจในการปฏิบัติตาม(เกณฑ์/ข้อกำหนด) ซึ่งส่งผลให้รายงานการเงินนี้อาจไม่เหมาะสมสำหรับใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่น รายงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน/ข้าพเจ้าจัดทำเพื่อ (รัฐสภา/รัฐบาล/กระทรวง/หน่วยงานราชการ/หน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่) และไม่ควรนำไปใช้งานโดยบุคคลอื่น ทั้งนี้ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน/ข้าพเจ้ามิได้แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในเรื่องนี้

หมายเหตุ : คำว่า “รายงานการเงิน” ให้ปรับเปลี่ยนตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่หน่วยรับตรวจใช้



## 36 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 805 (ปรับปรุง) เรื่อง ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบรายงานการเงินงบใดงบหนึ่ง และการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการ ในรายงานการเงิน

### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 805 (ปรับปรุง) เรื่อง ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่งและการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในงบการเงิน สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) ข้อพิจารณาเมื่อตกลงรับงานสอบบัญชี
  - (ข) การแสดงความเห็นและข้อพิจารณาในการรายงาน

### ข้อพิจารณาเมื่อตกลงรับงานสอบบัญชี

- 2) เมื่อพิจารณาตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 805 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 7 ผู้ตรวจสอบอาจรับงานตรวจสอบรายงานการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายการในรายงานการเงิน เช่น ตรวจสอบแผนงาน/งาน/โครงการขององค์กรใดองค์กรหนึ่งที่ได้รับเงินจากรัฐบาล ซึ่งผู้ตรวจสอบไม่ได้เป็นผู้ตรวจสอบรายงานการเงินฉบับสมบูรณ์ขององค์กรนั้น ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 805 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 6 ระบุให้ผู้ตรวจสอบปรึกษาร่วมกับผู้บริหารของหน่วยงานภาครัฐเกี่ยวกับงานตรวจสอบอีกประเภทหนึ่งที่น่าจะมีความเหมาะสมกว่าในทางปฏิบัติหรือไม่ กรณีที่ผู้ตรวจสอบพิจารณาแล้วว่าการตรวจสอบดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้ในทางปฏิบัติ และไม่สามารถดำเนินการได้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี ผู้ตรวจสอบอาจจำเป็นต้องพิจารณาเกี่ยวกับประเด็นดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่และอำนาจตามกฎหมาย
- 3) หน่วยงานภาครัฐอาจจัดทำข้อมูลทางการเงินรวมทั้งรายงานการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือส่วนประกอบเฉพาะของรายงานการเงิน หรือบัญชี หรือรายการในรายงานการเงินสำหรับหน่วยงานอื่น (เช่น หน่วยงานกำกับดูแล หน่วยงานที่ออกกฎหมาย หรือหน่วยงานอื่นที่ทำหน้าที่ควบคุมดูแล) สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินอาจมีหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน ข้อมูลข้างต้น ดังนั้น ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาข้อปฏิบัติในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 805 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 5 ถึง 9 เกี่ยวกับกรณีดังกล่าวด้วยความระมัดระวัง
- 4) ในกรณีที่ผู้ตรวจสอบตอบรับงานเพื่อรายงานเกี่ยวกับรายงานการเงินงบใดงบหนึ่ง หรือส่วนประกอบเฉพาะของรายงานการเงิน หรือบัญชี หรือรายการในรายงานการเงินที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบรายงานการเงินของหน่วยงานภาครัฐ ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาว่ากฎหมายที่กำหนดหน้าที่และอำนาจในการตรวจสอบอาจกำหนดการใช้ข้อความในการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่แตกต่างอย่างมีนัยสำคัญจากที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 805 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 8 ถึง 9



ทั้งนี้ ข้อพิจารณาเพิ่มเติมสำหรับผู้ตรวจสอบในการตกลงรับงานสอบบัญชีจะเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 เรื่อง ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี ย่อหน้าที่ 18 ถึง 21

- 5) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 805 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 8 กล่าวถึงการทำความเข้าใจเกี่ยวกับข้อพิจารณาที่ผู้บริหารใช้ในการตัดสินใจว่าแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องเป็นที่ยอมรับได้ในสถานการณ์นั้น ซึ่งจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบใช้ในการพิจารณาการยอมรับได้ของแม่บทดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ในหน่วยงานภาครัฐ แม่บทการรายงานทางการเงินอาจกำหนดโดยกฎหมาย หรือระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ

#### การแสดงความเห็นและข้อพิจารณาในการรายงาน

- 6) ในหน่วยงานภาครัฐ กฎหมายที่กำหนดหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน อาจกำหนดรูปแบบหรือถ้อยคำที่เฉพาะเจาะจงในรายงานของผู้สอบบัญชี เมื่อผู้ตรวจสอบจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีโดยใช้รูปแบบหรือถ้อยคำที่เฉพาะ เจาะจงที่กำหนดโดยกฎหมายดังกล่าว รายงานของผู้สอบบัญชีสามารถระบุว่าการตรวจสอบได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี (รหัส 200-899) และกฎหมายที่กำหนดหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน เฉพาะกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีได้รวมถึงแต่ละองค์ประกอบที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นและรายงานต่องบการเงิน ย่อหน้าที่ 50(ก) ถึง (ค) เป็นอย่างน้อย
- 7) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 805 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 15 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าต้องเปลี่ยนแปลงรายงานของผู้สอบบัญชีต่อส่วนประกอบของรายงานการเงินในลักษณะเดียวกันกับรายงานของผู้สอบบัญชีต่อรายงานการเงินฉบับสมบูรณ์ของหน่วยรับตรวจหรือไม่ ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาเปลี่ยนแปลงรายงานของผู้สอบบัญชีต่อส่วนประกอบของรายงานการเงิน โดยพิจารณาจากการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีต่อรายงานการเงินฉบับสมบูรณ์ของหน่วยรับตรวจ ซึ่งรวมถึงข้อพิจารณาที่เกี่ยวข้องตามย่อหน้าที่ 6 ข้างต้น ในกรณีรายงานของผู้สอบบัญชีต่อรายงานการเงินฉบับสมบูรณ์ของหน่วยรับตรวจแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปไม่เกี่ยวข้องกับส่วนประกอบของรายงานการเงินที่ตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาว่าควรอ้างถึงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปดังกล่าวในรายงานของผู้สอบบัญชีต่อส่วนประกอบของรายงานการเงินหรือไม่ ปัจจัยที่อาจมีผลกระทบต่อพิจารณาของผู้ตรวจสอบ รวมถึงข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวข้องหรือหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน ข้อกำหนดเฉพาะอื่น ๆ สำหรับงานสอบบัญชี และการไม่อ้างถึงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปดังกล่าวในรายงานของผู้สอบบัญชีต่อส่วนประกอบของรายงานการเงิน อาจทำให้ผู้ใช้รายงานดังกล่าวเข้าใจผิดได้



## 37 แนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐ รหัส 810 (ปรับปรุง) เรื่อง งานการรายงานต่อรายงานการเงินอย่างย่อ

### เนื้อหาของแนวปฏิบัติ

- 1) แนวปฏิบัตินี้ให้ข้อปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 810 (ปรับปรุง) เรื่อง งานการรายงานต่องบการเงินอย่างย่อ สำหรับผู้ตรวจสอบในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) รายงานของผู้สอบบัญชีต่อรายงานการเงินอย่างย่อ
  - (ข) ข้อจำกัดในการเผยแพร่หรือการใช้หรือการให้อ่านระมัดระวังเกี่ยวกับหลักสำคัญทางการบัญชี
  - (ค) ความเกี่ยวข้องกันของผู้ตรวจสอบ

### รายงานของผู้สอบบัญชีต่อรายงานการเงินอย่างย่อ

- 2) ในการรายงานต่อรายงานการเงินอย่างย่อ ผู้ตรวจสอบต้องแสดงความเห็นเพิ่มเติมจากการแสดงความเห็นว่ารายงานการเงินจัดทำขึ้นโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่ เช่น ผู้ตรวจสอบอาจรายงานว่าพบการไม่ปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ซึ่งครอบคลุมถึงระเบียบวิธีการงบประมาณและภาวะรับผิดชอบ หรือรายงานเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุมภายใน กรณีดังกล่าว ผู้ตรวจสอบควรอ้างอิงถึงการแสดงความเห็นเพิ่มเติมในการรายงานต่อรายงานการเงินอย่างย่อ นอกเหนือจากข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 810 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 16
- 3) ในหน่วยงานภาครัฐ องค์ประกอบของรายงานของผู้สอบบัญชีรวมทั้งรูปแบบและข้อความในการแสดงความเห็นอาจกำหนดโดยกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ หรือโดยหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้ตรวจสอบควรปรับใช้ข้อความที่ได้อธิบายไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 810 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 10
- 4) กรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขต่องบการเงินอย่างย่อ มีวรรณเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ วรรณเรื่องอื่น วรรณความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หรือข้อความซึ่งได้อธิบายถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข ผู้ตรวจสอบต้องนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 810 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 19 มาปรับใช้ตามสถานการณ์

### ข้อจำกัดในการเผยแพร่หรือการใช้หรือการให้อ่านระมัดระวังเกี่ยวกับหลักสำคัญทางการบัญชี

- 5) ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 810 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 22 โดยทั่วไปรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินอย่างย้อมีข้อจำกัดในการเผยแพร่หรือการนำไปใช้ ซึ่งแตกต่างจากรายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่มีข้อจำกัดในการใช้หรือการเผยแพร่เนื่องจากเป็นเอกสารสาธารณะ





### ความเกี่ยวข้องกันของผู้ตรวจสอบ

- 6) ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 810 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 26 ถึง 27 กำหนดให้ผู้ตรวจสอบหลีกเลี่ยงการเข้าไปเกี่ยวข้องกับรายงานการเงินอย่างย่อที่ผู้ตรวจสอบไม่ได้ตรวจสอบ แต่ผู้ตรวจสอบอาจกระทำการอื่นตามที่กฎหมาย รวมทั้งหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน กำหนดไว้ ซึ่งการกระทำดังกล่าวอาจรวมถึงการรายงานอย่างเป็นทางการต่อหน่วยงานที่ออกกฎหมาย



### ที่ปรึกษากิตติมศักดิ์

นายประจักษ์                      บุญยัง                      ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน

### ที่ปรึกษาคณะกรรมการ

นางเกล็ดนที                      มโนสันต์                      รองผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน  
นางสาวมะยูรีย์                      จันทะมาตย์                      ที่ปรึกษาการตรวจเงินแผ่นดิน

### คณะกรรมการ

นางสวานันท์ทิดา	บัวแย้ม	ผู้อำนวยการสำนักวิจัย
นางสาวพุทธชาด	ตันหยง	ผู้อำนวยการสำนักตรวจสอบการเงิน และบริหารพัสดุที่ 15
นางลดาวัลย์	โชติมานนท์	ผู้อำนวยการสำนักตรวจสอบการเงิน และบริหารพัสดุที่ 3
นางสาวพัทธมน	พุทธสีมา	นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินเชี่ยวชาญ
นายบุญชาย	ชุมแสงศิริธัญ	นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินชำนาญการพิเศษ
นางวรรณวรงค์	ทิพย์มณี	นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินชำนาญการพิเศษ
นางสาวปิยรัตน์	ตั้งกาญจนภาสน์	นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินชำนาญการพิเศษ
นางสาวจุฑามาศ	ชัยศิริถาวรกุล	นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินชำนาญการพิเศษ
นางสุนทรี	ตะเพียนทอง	นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินชำนาญการพิเศษ
นางสาวอังคณา	เตชะวงศากร	นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินชำนาญการพิเศษ
นางสาวศรียา	กฤษณรักษ์ปาณี	นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินชำนาญการพิเศษ
นางปิยภัทร์	จันทร์เอี่ยม	นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินชำนาญการ
นางสาวจตุพร	บุญเหมย	นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินชำนาญการ
นางสาวโรธญา	จันทร์วิบูลย์	นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินชำนาญการ
นางสาวชาลีณี	สุขสอาด	นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินปฏิบัติการ