



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620

การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้  
จัดทำขึ้นโดย คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี  
ซึ่งได้ผ่านขั้นตอนการพิจารณาทุกขั้นตอนแล้ว



มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 620 - การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2555 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย - นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 620 - การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620 - การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

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

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620

### การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี

#### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
<b>คำนำ</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1-2
ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบ	3
วันถือปฏิบัติ	4
<b>วัตถุประสงค์</b>	5
<b>คำจำกัดความ</b>	6
<b>ข้อกำหนด</b>	
การพิจารณาความจำเป็นในการใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี	7
ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ	8
ความรู้ ความสามารถ และความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี	9
การได้มาซึ่งความเข้าใจในด้านความเชี่ยวชาญของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี	10
ข้อตกลงกับผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี	11
การประเมินความเพียงพอของผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี	12-13
การอ้างอิงถึงผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชี	14-15
<b>การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น</b>	
คำจำกัดความของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี	ก1-ก3
การพิจารณาความจำเป็นในการใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี	ก4-ก9
ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ	ก10-ก13
ความรู้ ความสามารถ และความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี	ก14-ก20
การได้มาซึ่งความเข้าใจในด้านความเชี่ยวชาญของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี	ก21-ก22
ข้อตกลงกับผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี	ก23-ก31
การประเมินความเพียงพอของผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี	ก32-ก40
การอ้างอิงถึงผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชี	ก41-ก42
ภาคผนวก ข้อพิจารณาสำหรับข้อตกลงระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้เชี่ยวชาญภายนอก ของผู้สอบบัญชี	

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620 “การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงาน ตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับผลงานของบุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือองค์กรใดองค์กรหนึ่งที่มีความเชี่ยวชาญในด้านอื่นนอกเหนือจากการบัญชีหรือการสอบบัญชี เมื่อผลงานนั้นถูกนำมาใช้เพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการได้มาซึ่งหลักฐานการบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ
2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ไม่เกี่ยวข้องกับ
  - (ก) สถานการณ์ที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีสมาชิกคนใดคนหนึ่งหรือปรึกษาหารือกับบุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือองค์กรใดองค์กรหนึ่ง ที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะในด้านการบัญชีหรือการสอบบัญชี ซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220<sup>1</sup> เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ดังกล่าว หรือ
  - (ข) การที่ผู้สอบบัญชีใช้ผลงานของบุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือองค์กรใดองค์กรหนึ่งที่มีความเชี่ยวชาญในด้านอื่นนอกเหนือจากการบัญชีหรือการสอบบัญชี ซึ่งผลงานในด้านนั้นของผู้นั้นถูกนำมาใช้โดยกิจการเพื่อช่วยกิจการในการจัดทำงบการเงิน (ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร) ซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500<sup>2</sup> เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ดังกล่าว

### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบ

3. ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบต่อความเห็นจากการตรวจสอบที่ได้แสดงไว้เพียงอย่างเดียว และความรับผิดชอบดังกล่าวไม่ได้ลดลงจากการที่ผู้สอบบัญชีใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม หากผู้สอบบัญชีที่ใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีและที่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ สรุปว่าผลงานของผู้เชี่ยวชาญผู้หนึ่งเพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจยอมรับว่าสิ่งที่พบหรือข้อสรุปในด้านความเชี่ยวชาญของผู้เชี่ยวชาญผู้หนึ่งเป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสม

### วันถือปฏิบัติ

4. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 “การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ ก10 และ ก20-ก22

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 “หลักฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ ก34-ก48

## วัตถุประสงค์

5. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ
- (ก) เพื่อพิจารณาว่าจะใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีหรือไม่ และ
  - (ข) เพื่อพิจารณาว่าผลงานนั้นเพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีหรือไม่ หากมีการใช้ผลงานนั้นของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี

## คำจำกัดความ

6. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- (ก) ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี หมายถึง บุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือองค์กรใดองค์กรหนึ่งที่มีความเชี่ยวชาญในด้านอื่นนอกเหนือจากการบัญชีหรือการสอบบัญชี ผู้ซึ่งผลงานในด้านความเชี่ยวชาญนั้นถูกนำมาใช้โดยผู้สอบบัญชีเพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีอาจเป็นได้ทั้งผู้เชี่ยวชาญภายในของผู้สอบบัญชี (บุคคลที่เป็นหุ้นส่วน<sup>3</sup> หรือพนักงาน ซึ่งรวมถึงพนักงานชั่วคราวของสำนักงานหรือสำนักงานเครือข่ายของผู้สอบบัญชี) หรือเป็นผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก3)
  - (ข) ความเชี่ยวชาญ หมายถึง ทักษะ ความรู้ และประสบการณ์ในด้านใดด้านหนึ่งโดยเฉพาะ
  - (ค) ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร หมายถึง บุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือองค์กรใดองค์กรหนึ่งที่มีความเชี่ยวชาญในด้านอื่นนอกเหนือจากการบัญชีหรือการสอบบัญชี ผู้ซึ่งผลงานในด้านความเชี่ยวชาญนั้นถูกนำมาใช้โดยกิจการเพื่อช่วยกิจการในการจัดทำงบการเงิน

## ข้อกำหนด

การพิจารณาความจำเป็นในการใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี

7. หากจำเป็นต้องใช้ความเชี่ยวชาญในด้านอื่นนอกเหนือจากการบัญชีและการสอบบัญชีเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าจะใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก4-ก9)

## ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ

8. ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10-13 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับสถานการณ์ในการพิจารณาถึงลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาเรื่องต่าง ๆ รวมถึง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก10)

<sup>3</sup> “หุ้นส่วน” และ “สำนักงาน” ควรอ่านโดยอ้างอิงคำศัพท์ที่เทียบเท่าในหน่วยงานภาครัฐ ในกรณีที่เกี่ยวข้อง

- (ก) ลักษณะของเรื่องที่ผลงานของผู้เชี่ยวชาญเข้าไปเกี่ยวข้อง
- (ข) ความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของเรื่องที่ผลงานของผู้เชี่ยวชาญเข้าไปเกี่ยวข้อง
- (ค) ความสำคัญของผลงานนั้นของผู้เชี่ยวชาญต่อบริบทของการตรวจสอบ
- (ง) ความรู้และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีต่อผลงานในอดีตของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น และ
- (จ) การที่ผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นอยู่ภายใต้นโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานของผู้สอบบัญชีหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก11-ก13)

**ความรู้ ความสามารถ และความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี**

9. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีมีความรู้ ความสามารถ และความเที่ยงธรรมที่จำเป็นสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีหรือไม่ ในกรณีของผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชี การประเมินความเที่ยงธรรมต้องรวมถึงการสอบถามเกี่ยวกับส่วนได้ส่วนเสียและความสัมพันธ์ที่อาจก่อให้เกิดอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก14-ก20)

**การได้มาซึ่งความเข้าใจในด้านความเชี่ยวชาญของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี**

10. ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอในด้านความเชี่ยวชาญของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก21-ก22)
- (ก) พิจารณาลักษณะ ขอบเขต และวัตถุประสงค์ของผลงานของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีได้ และ
  - (ข) ประเมินความเพียงพอของผลงานดังกล่าวสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีได้

**ข้อตกลงกับผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี**

11. ผู้สอบบัญชีต้องตกลงเป็นลายลักษณ์อักษรในกรณีที่เหมาะสม กับผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีในเรื่องต่าง ๆ ต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก23-ก26)
- (ก) ลักษณะ ขอบเขต และวัตถุประสงค์ของผลงานของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก 27)
  - (ข) หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก28-ก 29)
  - (ค) ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น รวมถึงรูปแบบของรายงานต่าง ๆ ซึ่งจะจัดทำขึ้นโดยผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก30)
  - (ง) ความจำเป็นที่ต้องให้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการรักษาความลับของลูกค้า (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก31)

### การประเมินความเพียงพอของผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี

12. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเพียงพอของผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี รวมถึง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก32)
  - (ก) ความเกี่ยวข้องและความสมเหตุสมผลของสิ่งที่พบหรือข้อสรุปของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น และความสอดคล้องกันของเรื่องดังกล่าวกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก33-ก34)
  - (ข) ความเกี่ยวข้องและความสมเหตุสมผลของข้อสมมติและวิธีการที่สำคัญในสถานการณ์ต่าง ๆ หากผลงานของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นเกี่ยวข้องกับการใช้ข้อสมมติและวิธีการดังกล่าว และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก35-ก37)
  - (ค) ความเกี่ยวข้อง ความครบถ้วน และความถูกต้องของข้อมูลเริ่มต้นที่มีความสำคัญต่อผลงานของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น หากผลงานของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นเกี่ยวข้องกับการใช้ข้อมูลเริ่มต้นดังกล่าว (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก38-ก39)
13. หากผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีไม่เพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก40)
  - (ก) ตกลงกับผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นเกี่ยวกับลักษณะและขอบเขตของงานที่ผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นต้องทำเพิ่มเติม หรือ
  - (ข) ใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามความเหมาะสมแก่สถานการณ์

### การอ้างอิงถึงผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชี

14. ผู้สอบบัญชีต้องไม่อ้างอิงถึงผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข เว้นแต่มีกฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดให้ทำเช่นนั้น หากมีกฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดให้มีการอ้างอิงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องระบุในรายงานของผู้สอบบัญชีว่าการอ้างอิงดังกล่าวไม่ได้ทำให้ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีลดลง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก41)
15. หากผู้สอบบัญชีอ้างอิงถึงผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชีเนื่องจากการอ้างอิงดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจเกี่ยวกับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องระบุในรายงานของผู้สอบบัญชีว่าการอ้างอิงดังกล่าวไม่ได้ทำให้ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีลดลง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก42)

## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

คำจำกัดความของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 6(ก))

- ก1. ความเชี่ยวชาญในด้านอื่นนอกเหนือจากการบัญชีหรือการสอบบัญชี อาจรวมถึงความเชี่ยวชาญที่เกี่ยวข้องกับเรื่องต่าง ๆ เช่น
- การกำหนดมูลค่าของเครื่องมือทางการเงิน ที่ดินและอาคาร โรงงานและเครื่องจักร เครื่องประดับ งานศิลปะ ของโบราณ สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาจากการรวมธุรกิจ และสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า
  - การคำนวณโดยใช้คณิตศาสตร์ประกันภัยสำหรับหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับสัญญาประกันภัย หรือโครงการผลประโยชน์พนักงาน
  - การประมาณปริมาณสำรองของน้ำมันและแก๊ส
  - การกำหนดมูลค่าหนี้สินเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมและต้นทุนในการทำความสะอาดพื้นที่
  - การตีความสัญญา กฎหมาย และข้อบังคับ
  - การวิเคราะห์ประเด็นการปฏิบัติทางภาษีที่ซับซ้อนหรือไม่ปกติ
- ก2. ในหลายกรณี การแยกความแตกต่างระหว่างความเชี่ยวชาญในด้านการบัญชีหรือการสอบบัญชีกับความเชี่ยวชาญในด้านอื่นกระทำไม่ได้ไม่ยาก แม้ในกรณีที่ความเชี่ยวชาญนั้นเกี่ยวข้องกับ ความชำนาญเฉพาะด้านการบัญชีหรือการสอบบัญชี ตัวอย่างเช่น บุคคลที่มีความเชี่ยวชาญในการนำวิธีการทางบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้รอการตัดไปปฏิบัติมักจะสามารถแยกออกจากผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมายภาษีอากรได้ง่าย บุคคลแรกไม่ถือว่าเป็นผู้เชี่ยวชาญตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เนื่องจากเป็นความเชี่ยวชาญในด้านการบัญชี ส่วนบุคคลหลังถือว่าเป็นผู้เชี่ยวชาญตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เนื่องจากเป็นความเชี่ยวชาญในด้านกฎหมาย การแยกความแตกต่างในการทำงานเดียวกันนี้อาจสามารถกระทำ ได้กับความชำนาญด้านอื่น ๆ ตัวอย่างเช่น ระหว่างความเชี่ยวชาญในวิธีการทางบัญชีสำหรับ เครื่องมือทางการเงินกับความเชี่ยวชาญในการสร้างแบบจำลองที่ซับซ้อนเพื่อกำหนดมูลค่าของเครื่องมือทางการเงิน อย่างไรก็ตาม ในบางกรณี โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่เกี่ยวข้องกับความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการสอบบัญชีที่เพิ่งเกิดขึ้น การแยกความแตกต่างระหว่างความเชี่ยวชาญในด้านการบัญชีหรือการสอบบัญชีกับความเชี่ยวชาญในด้านอื่นเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ กฎเกณฑ์และมาตรฐานทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องในเรื่องข้อกำหนดด้านการศึกษาและความสามารถของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการใช้ดุลยพินิจนั้น



- ก3. ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาว่า ข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ได้รับผลกระทบอย่างไรจากข้อเท็จจริงที่ว่าผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีอาจเป็นได้ทั้งบุคคลหรือองค์กร ตัวอย่างเช่น ในการประเมินความรู้ ความสามารถ และความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ผู้เชี่ยวชาญนั้นอาจเป็นองค์กรที่ผู้สอบบัญชีเคยใช้มาก่อน แต่ผู้สอบบัญชีไม่เคยมีประสบการณ์กับผู้เชี่ยวชาญที่เป็นบุคคลที่ได้รับมอบหมายจากองค์กรนั้น ในงานสอบบัญชีนั้น หรือในกรณีตรงกันข้าม ผู้สอบบัญชีอาจมีความคุ้นเคยกับผลงานของผู้เชี่ยวชาญที่เป็นบุคคล แต่ไม่มีความคุ้นเคยกับองค์กรที่ผู้เชี่ยวชาญที่เป็นบุคคลนั้นทำงานอยู่ ไม่ว่าจะเป็นกรณีใดก็ตาม ทั้งลักษณะส่วนบุคคลของบุคคลนั้นและลักษณะด้านการจัดการขององค์กรนั้น (เช่น ระบบการควบคุมคุณภาพที่องค์กรใช้) อาจเกี่ยวข้องกับการประเมินของผู้สอบบัญชี

การพิจารณาความจำเป็นในการใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 7)

- ก4. ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี เพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในข้อใดข้อหนึ่งหรือหลายข้อต่อไปนี้
- การได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงการควบคุมภายใน
  - การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
  - การพิจารณาและการนำการตอบสนองโดยรวมต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ในระดับของงบการเงินไปปฏิบัติ
  - การออกแบบและใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ซึ่งรวมถึงการทดสอบการควบคุมและการตรวจสอบเนื้อหาสาระ
  - การประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน
- ก5. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอาจเพิ่มขึ้นหากผู้บริหารต้องการความเชี่ยวชาญในด้านอื่นนอกเหนือจากการบัญชีในการจัดทำงบการเงิน เนื่องจากกรณีเช่นนี้อาจชี้ให้เห็นถึงความซับซ้อนในระดับหนึ่ง หรือผู้บริหารอาจไม่มีความรู้ในด้านความเชี่ยวชาญนั้น หากในการจัดทำงบการเงิน ผู้บริหารไม่มีความเชี่ยวชาญที่จำเป็น ผู้บริหารอาจใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารในการระบุความเสี่ยงดังกล่าว การควบคุมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารอาจช่วยลดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

- ก6. หากการจัดทำงบการเงินเกี่ยวข้องกับการใช้ผู้เชี่ยวชาญในด้านอื่นนอกเหนือจากการบัญชี ผู้สอบบัญชีซึ่งมีทักษะด้านการบัญชีและการสอบบัญชีอาจไม่มีความเชี่ยวชาญที่จำเป็นในการตรวจสอบงบการเงินนั้น ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องพอใจว่ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบรวมกันแล้วมีทักษะความรู้และความสามารถที่เหมาะสมในการที่จะปฏิบัติงานตรวจสอบ<sup>4</sup> นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชียังต้องมั่นใจเกี่ยวกับลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของทรัพยากรที่จำเป็นในการที่จะปฏิบัติงานตรวจสอบ<sup>5</sup> การพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าจะใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีหรือไม่ และหากมีการใช้จะใช้เมื่อใดและมีขอบเขตเพียงใด จะช่วยผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติตามข้อกำหนดเหล่านี้ ในขณะที่การตรวจสอบกำลังคืบหน้าหรือในขณะที่สถานการณ์ต่าง ๆ เปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีอาจต้องทบทวนการตัดสินใจที่ได้ทำไปแล้วเกี่ยวกับการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี
- ก7. อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้เป็นผู้เชี่ยวชาญในด้านอื่นที่เกี่ยวข้องนอกเหนือจากการบัญชีหรือการสอบบัญชี ยังสามารถได้มาซึ่งความเข้าใจที่เพียงพอเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในด้านนั้นเพื่อที่จะปฏิบัติงานตรวจสอบได้โดยไม่ต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ความเข้าใจดังกล่าวอาจได้มาจาก ตัวอย่างเช่น
- ประสบการณ์จากการตรวจสอบกิจการซึ่งต้องการความเชี่ยวชาญนั้นในการจัดทำงบการเงิน
  - การศึกษาหรือการพัฒนาทางวิชาชีพเฉพาะด้าน ซึ่งอาจรวมถึงหลักสูตรที่เป็นทางการหรือการปรึกษาร่วมกับบุคคลซึ่งมีความเชี่ยวชาญในด้านที่เกี่ยวข้อง เพื่อวัตถุประสงค์ในการเพิ่มความสามารถของผู้สอบบัญชีเองในการจัดการกับเรื่องต่าง ๆ ในด้านความเชี่ยวชาญนั้น การปรึกษาหารือดังกล่าวแตกต่างจากการปรึกษาร่วมกับผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีในเรื่องเกี่ยวกับสถานการณ์ต่าง ๆ โดยเฉพาะที่พบในการตรวจสอบเมื่อผู้เชี่ยวชาญนั้นได้รับข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องทั้งหมดซึ่งจะทำให้ผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นสามารถให้คำปรึกษาที่เหมาะสมเกี่ยวกับเรื่องที่เกี่ยวข้องได้<sup>6</sup>
  - การปรึกษาร่วมกับผู้สอบบัญชีที่เคยปฏิบัติงานตรวจสอบที่คล้ายคลึงกันมาก่อน

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ย่อหน้าที่ 14

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 “การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 8(จ)

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ย่อหน้าที่ ก21

- ก8. ในกรณีอื่น ๆ ผู้สอบบัญชีอาจประเมินว่ามีความจำเป็นหรืออาจเลือกที่จะใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเพื่อช่วยในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ข้อพิจารณาในการตัดสินใจว่าจะใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีหรือไม่ อาจรวมถึง
- การที่ผู้บริหารได้ใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินหรือไม่ (ดูย่อหน้าที่ ก9)
  - ลักษณะและความสำคัญของเรื่องนั้น รวมถึงความซับซ้อนของเรื่องนั้น
  - ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของเรื่องนั้น
  - ลักษณะที่คาดการณ์ไว้ของวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ระบุได้ ซึ่งรวมถึงความรู้ของผู้สอบบัญชีและประสบการณ์เกี่ยวกับผลงานของผู้เชี่ยวชาญในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าว และการมีอยู่ของแหล่งอื่นของหลักฐานการสอบบัญชี
- ก9. หากผู้บริหารใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีว่าจะใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีหรือไม่ อาจได้รับอิทธิพลจากปัจจัยต่าง ๆ เช่น
- ลักษณะ ขอบเขต และวัตถุประสงค์ของผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร
  - การที่ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารเป็นพนักงานของกิจการหรือเป็นผู้ที่ได้รับการว่าจ้างโดยกิจการเพื่อให้บริการที่เกี่ยวข้อง
  - ขอบเขตที่ผู้บริหารสามารถควบคุมหรือมีอิทธิพลต่อผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร
  - ความรู้และความสามารถของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร
  - การที่ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารอยู่ภายใต้มาตรฐานการปฏิบัติงานด้านเทคนิคหรือข้อกำหนดอื่นทางวิชาชีพหรือของอุตสาหกรรมหรือไม่
  - การควบคุมใด ๆ ภายในกิจการที่มีต่อผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500<sup>7</sup> มีข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับผลกระทบของความรู้ ความสามารถ และความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารที่มีต่อความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชี

ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8)

- ก10. ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 9-13 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับสถานการณ์ ตัวอย่างเช่น ปัจจัยต่อไปนี้อาจชี้ให้เห็นถึงความจำเป็นที่ต้องใช้วิธีการตรวจสอบที่แตกต่างไปหรือมีขอบเขตที่กว้างกว่าเดิม
- ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเกี่ยวข้องกับเรื่องที่สำคัญซึ่งเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่ขึ้นอยู่กับความเห็นส่วนบุคคลและซับซ้อน

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ย่อหน้าที่ 8

- ผู้สอบบัญชีไม่เคยใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีและไม่มีความรู้เกี่ยวกับความรู้ ความสามารถ และความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นมาก่อน
- ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของงานตรวจสอบ ไม่ใช่เพียงแต่รับปรึกษาหารือเพื่อให้คำแนะนำเกี่ยวกับเรื่องใดเรื่องหนึ่ง
- ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเป็นผู้เชี่ยวชาญภายนอก ดังนั้น จึงไม่อยู่ภายใต้นโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานของผู้สอบบัญชี

นโยบายและวิธีการควบคุมคุณภาพของสำนักงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8(จ))

- ก11. ผู้เชี่ยวชาญภายในของผู้สอบบัญชีอาจเป็นส่วนหรือพนักงานซึ่งรวมถึงพนักงานชั่วคราวของสำนักงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งอยู่ภายใต้ นโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานนั้นตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1<sup>8</sup> ผู้เชี่ยวชาญภายในของผู้สอบบัญชีอาจเป็นส่วนหรือพนักงานซึ่งรวมถึงพนักงานชั่วคราวของสำนักงานเครือข่าย ซึ่งอาจใช้นโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพร่วมกับสำนักงานของผู้สอบบัญชี
- ก12. ผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและไม่อยู่ภายใต้ นโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1<sup>9</sup> อย่างไรก็ตาม ในบางประเทศ กฎหมายหรือข้อบังคับอาจกำหนดว่า ผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีต้องได้รับการปฏิบัติเสมือนว่าเป็นสมาชิกคนหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ดังนั้น จึงอาจอยู่ภายใต้ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระและข้อกำหนดทางวิชาชีพอื่นที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับดังกล่าว
- ก13. กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีสิทธิเชื่อถือระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน หากข้อมูลจากสำนักงานหรือแหล่งอื่นจะชี้แนะไว้เป็นอย่างอื่น<sup>10</sup> ขอบเขตของความเชื่อถือดังกล่าวจะแตกต่างกันตามสถานการณ์และอาจมีผลกระทบต่อลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างของเรื่องต่าง ๆ เช่น
- ความรู้และความสามารถ ผ่านแผนงานการว่าจ้างและการฝึกอบรม
  - ความเที่ยงธรรม ผู้เชี่ยวชาญภายในของผู้สอบบัญชีอยู่ภายใต้ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระ

<sup>8</sup> มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 “การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง” ย่อหน้าที่ 12(ฉ)

<sup>9</sup> มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 12(ฉ)

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ย่อหน้าที่ 4

- การประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเพียงพอของผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น แผนงานการฝึกอบรมของสำนักงานอาจทำให้ผู้เชี่ยวชาญภายในของผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจที่เหมาะสมเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของความเชี่ยวชาญของตนเองกับกระบวนการตรวจสอบ การเชื่อถือในการฝึกอบรมดังกล่าวและกระบวนการอื่นของสำนักงาน เช่น วิธีปฏิบัติในการกำหนดขอบเขตของผลงานของผู้เชี่ยวชาญภายในของผู้สอบบัญชี อาจมีผลกระทบต่อลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในการประเมินความเพียงพอของผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี
  - การปฏิบัติตามข้อบังคับทางกฎหมาย ผ่านกระบวนการการติดตามผล
  - ข้อตกลงกับผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี
- การเชื่อถือระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานดังกล่าวไม่ได้ทำให้ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ลดลง

**ความรู้ ความสามารถ และความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้า 9)**

ก14. ความรู้ ความสามารถ และความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเป็นปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการที่ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีจะเพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีหรือไม่ ความรู้เกี่ยวข้องกับลักษณะและระดับของความเชี่ยวชาญของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ความสามารถเกี่ยวข้องกับความสามารถของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีในการใช้ความรู้ในสถานการณ์ต่าง ๆ ของงานตรวจสอบ ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อความสามารถอาจรวมถึง ตัวอย่างเช่น ท่าเลที่ตั้งทางภูมิศาสตร์และการมีเวลาและทรัพยากร ความเที่ยงธรรมเกี่ยวข้องกับการที่ความลำเอียง ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ หรืออิทธิพลจากสิ่งอื่น ๆ อาจมีผลกระทบต่อการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพหรือการใช้ดุลยพินิจทางธุรกิจของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี

ก15. สารสนเทศเกี่ยวกับความรู้ ความสามารถ และความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี อาจมาจากแหล่งที่มาที่หลากหลาย เช่น

- ประสบการณ์ส่วนตัวจากผลงานในอดีตของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น
- การปรึกษาหารือกับผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น
- การปรึกษาหารือกับผู้สอบบัญชีอื่นหรือบุคคลอื่นที่มีความคุ้นเคยกับผลงานของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น
- ความรู้เกี่ยวกับคุณสมบัติ การเป็นสมาชิกองค์กรวิชาชีพหรือสมาคมอุตสาหกรรม ใบอนุญาตในการปฏิบัติงาน หรือการได้รับการยอมรับจากภายนอกในรูปแบบอื่นของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น
- บทความที่ได้รับการตีพิมพ์หรือหนังสือที่เขียนโดยผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น
- นโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานของผู้สอบบัญชี (ดูย่อหน้าที่ ก11-ก13)

- ก16. เรื่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการประเมินความรู้ ความสามารถ และความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีรวมถึงการที่ผลงานของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นอยู่ภายใต้มาตรฐานการปฏิบัติงานด้านเทคนิคหรือข้อกำหนดอื่นทางวิชาชีพหรือของอุตสาหกรรมหรือไม่ ตัวอย่างเช่น ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณและข้อกำหนดในการเป็นสมาชิกขององค์กรวิชาชีพหรือสมาคมอุตสาหกรรม มาตรฐานการให้ความเห็นชอบขององค์กรที่ออกใบอนุญาตในการปฏิบัติงาน หรือข้อกำหนดที่มีการบังคับใช้โดยกฎหมายหรือข้อบังคับ
- ก17. เรื่องอื่น ๆ ที่อาจเกี่ยวข้อง รวมถึง
- ความเกี่ยวข้องของความรู้ของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีกับเรื่องที่ผลงานของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นจะถูกนำมาใช้ ซึ่งรวมถึงความชำนาญในด้านต่าง ๆ ภายใต้ความเชี่ยวชาญของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น ตัวอย่างเช่น นักคณิตศาสตร์ประกันภัยอาจมีความชำนาญในเรื่องการประกันทรัพย์สินและวินาศภัย แต่มีความเชี่ยวชาญที่จำกัดเกี่ยวกับการคำนวณเงินบำนาญ
  - ความรู้ของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อกำหนดทางบัญชีและการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น ความรู้เกี่ยวกับข้อสมมติและวิธีการ ซึ่งรวมถึงแบบจำลองต่าง ๆ ที่สอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
  - การที่เหตุการณ์ที่ไม่ได้คาดการณ์ไว้ การเปลี่ยนแปลงเงื่อนไข หรือหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการใช้วิธีการตรวจสอบชี้ให้เห็นว่าอาจมีความจำเป็นที่จะต้องพิจารณาการประเมินความรู้ ความสามารถ และความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีที่ได้ทำไปแล้วในครั้งแรกใหม่ในขณะที่การตรวจสอบกำลังคืบหน้าหรือไม่
- ก18. มีสถานการณ์หลากหลายที่อาจเป็นอุปสรรคต่อการรักษาความเที่ยงธรรม ตัวอย่างเช่น อุปสรรคจากการมีส่วนได้เสีย อุปสรรคจากการเป็นผู้ให้การสนับสนุน อุปสรรคจากความคุ้นเคย อุปสรรคจากการตรวจสอบหรือสอบทานงานที่ตนเองมีส่วนร่วม และอุปสรรคจากการคุกคามโดยตรง มาตรการการป้องกันอาจจำกัดหรือลดอุปสรรคดังกล่าวได้และอาจถูกกำหนดขึ้นจากโครงสร้างภายนอก (ตัวอย่างเช่น วิชาชีพของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี กฎหมายหรือข้อบังคับ) หรือจากสภาพแวดล้อมในการทำงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี (ตัวอย่างเช่น นโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพ) นอกจากนี้อาจมีมาตรการการป้องกันโดยเฉพาะสำหรับงานตรวจสอบ
- ก19. การประเมินความสำคัญของอุปสรรคต่อการรักษาความเที่ยงธรรมและความจำเป็นที่จะต้องมีมาตรการการป้องกันหรือไม่นั้นอาจขึ้นอยู่กับบทบาทของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีและความสำคัญของผลงานของผู้เชี่ยวชาญในบริบทของการตรวจสอบ อาจมีบางสถานการณ์ที่มาตรการการป้องกันไม่สามารถลดอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีที่ได้รับการเสนอชื่อเป็นบุคคลที่มีบทบาทสำคัญในการจัดทำสารสนเทศที่จะกำลังถูกตรวจสอบ นั้นหมายความว่า ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีคือผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร

- ก20. ในการประเมินความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชี อาจเกี่ยวข้องกับ
- (ก) การสอบถามกิจการเกี่ยวกับผลประโยชน์หรือความสัมพันธ์ใด ๆ ที่ทราบที่กิจการมีกับผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชี ที่อาจกระทบต่อความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น
  - (ข) การปรึกษาหารือกับผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นถึงมาตรการการป้องกันที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น และการประเมินว่ามาตรการการป้องกันเพียงพอหรือไม่ที่จะลดอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ผลประโยชน์และความสัมพันธ์ที่อาจปรึกษาหารือกับผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีรวมถึง
    - ผลประโยชน์ทางการเงิน
    - ความสัมพันธ์ทางธุรกิจและส่วนตัว
    - การให้บริการทางด้านอื่นโดยผู้เชี่ยวชาญ รวมถึงโดยองค์กรหากผู้เชี่ยวชาญภายนอกเป็นองค์กร

ในบางกรณี อาจเหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีจะได้มาซึ่งคำรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับผลประโยชน์และความสัมพันธ์กับกิจการที่ผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นทราบ

การได้มาซึ่งความเข้าใจในด้านความเชี่ยวชาญของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10)

- ก21. ผู้สอบบัญชีอาจได้มาซึ่งความเข้าใจในด้านความเชี่ยวชาญของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีจากหลายแหล่งตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 7 หรือจากการปรึกษาหารือกับผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น
- ก22. เรื่องต่าง ๆ เกี่ยวกับด้านความเชี่ยวชาญของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีอาจรวมถึง
- การที่ด้านความเชี่ยวชาญของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นครอบคลุมถึงความชำนาญที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบหรือไม่ (ดูย่อหน้าที่ ก17)
  - การที่มีมาตรฐานวิชาชีพหรือมาตรฐานอื่น และข้อบังคับหรือข้อกำหนดทางกฎหมายที่มีการบังคับใช้หรือไม่
  - ข้อสมมติและวิธีการใด (รวมถึงแบบจำลองต่าง ๆ ในกรณีที่เกี่ยวข้อง) ที่นำมาใช้โดยผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี และการที่ข้อสมมติและวิธีการดังกล่าวได้รับการยอมรับโดยทั่วไปในด้านความเชี่ยวชาญของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นและเหมาะสมสำหรับวัตถุประสงค์ในการรายงานทางการเงินหรือไม่
  - ลักษณะของข้อมูลหรือสารสนเทศทั้งจากภายในและภายนอกที่ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีใช้

ข้อตกลงกับผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้า 11)

- ก23. ลักษณะ ขอบเขต และวัตถุประสงค์ของผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีอาจแตกต่างกันอย่างมากในแต่ละสถานการณ์ เช่นเดียวกับบทบาทและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี และลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ดังนั้น จึงมีข้อกำหนดว่าเรื่องต่าง ๆ ดังกล่าวต้องมีการตกลงกันระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ไม่ว่าผู้เชียวชาญนั้นจะเป็นผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีหรือผู้เชี่ยวชาญภายในของผู้สอบบัญชี
- ก24. เรื่องต่าง ๆ ที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 8 อาจกระทบต่อระดับของรายละเอียดและความเป็นทางการของข้อตกลงระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงเรื่องที่เหมาะสมหรือไม่ที่ข้อตกลงนั้นต้องเป็นลายลักษณ์อักษร ตัวอย่างเช่น ปัจจัยต่าง ๆ ดังต่อไปนี้อาจชี้ให้เห็นถึงความจำเป็นที่จะต้องมีการตกลงที่มีรายละเอียดมากขึ้น หรือความจำเป็นที่ข้อตกลงต้องเป็นลายลักษณ์อักษร
- ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีจะสามารถเข้าถึงสารสนเทศของกิจการที่ละเอียดอ่อนหรือที่เป็นความลับ
  - บทบาทและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีแตกต่างกันจากบทบาทและหน้าที่ตามปกติ
  - ข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับของหลาย ๆ เขตอำนาจกฎหมายมีผลบังคับใช้
  - เรื่องที่ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเกี่ยวข้องกับนั้นมีความซับซ้อนสูง
  - ผู้สอบบัญชีไม่เคยใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นมาก่อน
  - ขอบเขตของผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีและความสำคัญของผลงานนั้นในบริบทของการตรวจสอบมีมากขึ้น
- ก25. ข้อตกลงระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีมักอยู่ในรูปแบบของหนังสือตอบรับงาน ภาคผนวกได้แสดงเรื่องต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาให้รวมอยู่ในหนังสือตอบรับงานดังกล่าว หรือในรูปแบบอื่นของข้อตกลงกับผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชี
- ก26. หากไม่มีข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี หลักฐานของการมีข้อตกลงอาจรวมอยู่ใน ตัวอย่างเช่น
- บันทึกการวางแผน หรือเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้อง เช่น แนวการสอบบัญชี
  - นโยบายและวิธีปฏิบัติของสำนักงานของผู้สอบบัญชี ในกรณีของผู้เชี่ยวชาญภายในของผู้สอบบัญชี นโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่มีอยู่และที่ใช้กำกับผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นอาจรวมถึงนโยบายและวิธีปฏิบัติโดยเฉพาะซึ่งเกี่ยวข้องกับผลงานของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น ขอบเขตของการจดบันทึกในเอกสารหลักฐานของผู้สอบบัญชีขึ้นอยู่กับลักษณะของนโยบายและ



วิธีปฏิบัติดังกล่าว ตัวอย่างเช่น อาจไม่มีการกำหนดให้ต้องจัดบันทึกในเอกสารหลักฐานของผู้สอบบัญชีหากสำนักงานของผู้สอบบัญชีมีวิธีปฏิบัติโดยละเอียดครอบคลุมสถานการณ์ต่าง ๆ ที่มีการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น

ลักษณะ ขอบเขต และจุดประสงค์ของผลงาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 11(ก))

ก27. ในการตกลงเกี่ยวกับลักษณะ ขอบเขต และวัตถุประสงค์ของผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีให้รวมถึงการพิจารณาหรือเกี่ยวกับมาตรฐานการปฏิบัติงานด้านเทคนิคที่เกี่ยวข้องหรือข้อกำหนดอื่นทางวิชาชีพหรือของอุตสาหกรรมที่ผู้เชี่ยวชาญจะปฏิบัติตาม

บทบาทและความรับผิดชอบ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 11(ข))

ก28. ข้อตกลงเกี่ยวกับบทบาทและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีอาจรวมถึง

- การที่ผู้สอบบัญชีหรือผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีจะเป็นผู้ทดสอบรายละเอียดของข้อมูลเริ่มต้น
- การยินยอมให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาหรือกับกิจการและผู้อื่นเกี่ยวกับสิ่งที่พบหรือข้อสรุปของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี และให้ผู้สอบบัญชีกล่าวถึงรายละเอียดของสิ่งที่พบหรือข้อสรุปของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นไว้ในเกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชี ในกรณีที่จำเป็น (ดูย่อหน้าที่ ก42)
- ข้อตกลงใด ๆ เพื่อแจ้งให้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีทราบถึงข้อสรุปของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับผลงานของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น

เอกสารหลักฐาน

ก29. ข้อตกลงเกี่ยวกับบทบาทและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีอาจรวมถึงข้อตกลงเกี่ยวกับการเข้าถึงและการเก็บรักษาเอกสารหลักฐานของแต่ละฝ่าย เมื่อผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเป็นสมาชิกคนหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ เอกสารหลักฐานของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นจะเป็นส่วนหนึ่งของเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ เว้นแต่จะมีการระบุไว้ในข้อตกลงเป็นอย่างอื่นเอกสารหลักฐานของผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นและไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ

### การสื่อสาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11(ค))

ก30. การสื่อสารสองทางที่มีประสิทธิผลช่วยส่งเสริมให้เกิดการประสานที่เหมาะสมระหว่างลักษณะระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีกับงานอื่นของการตรวจสอบ ตลอดจนการปรับเปลี่ยนที่เหมาะสมของวัตถุประสงค์ของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น เมื่อผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเกี่ยวข้องกับข้อสรุปของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ทั้งการรายงานเป็นลายลักษณ์อักษรอย่างเป็นทางการเมื่อสิ้นสุดงานของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นและการรายงานด้วยวาจา ระหว่างที่การตรวจสอบกำลังคืบหน้าอาจเป็นการเหมาะสม การระบุหุ้นส่วนหรือพนักงานที่จะเป็นผู้ประสานงานกับผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ตลอดจนวิธีการในการสื่อสารระหว่างผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นกับกิจการ จะช่วยให้เกิดการสื่อสารที่ทันทั่วถึงและมีประสิทธิผลโดยเฉพาะอย่างยิ่งในงานตรวจสอบขนาดใหญ่

### การรักษาความลับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11(ง))

ก31. ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการรักษาความลับภายใต้ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ใช้กับผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องใช้กับผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีด้วย อาจมีการกำหนดข้อกำหนดเพิ่มเติมโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ กิจการอาจร้องขอให้มีการตกลงเกี่ยวกับข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการรักษาความลับโดยเฉพาะเจาะจงกับผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชี

### การประเมินความเพียงพอของผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

ก32. การประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความรู้ ความสามารถ และความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ความคุ้นเคยของผู้สอบบัญชีที่มีต่อด้านความเชี่ยวชาญของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี และลักษณะของงานที่ทำโดยผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี มีผลกระทบต่อลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพื่อประเมินความเพียงพอของผลงานของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี

### สิ่งที่พบและข้อสรุปที่ได้จากผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12(ก))

ก33. วิธีการตรวจสอบโดยเฉพาะที่ใช้เพื่อประเมินความเพียงพอของผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเพื่อวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี อาจรวมถึง

- การสอบถามผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี
- การสอบทานเอกสารหลักฐานและรายงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี
- การใช้วิธีการตรวจสอบหลายวิธีร่วมกัน เช่น

- การสังเกตการณ์การปฏิบัติงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี
- การตรวจสอบข้อมูลที่ตีพิมพ์ เช่น รายงานทางสถิติจากแหล่งข้อมูลที่น่าเชื่อถือ และมีชื่อเสียง
- การขอคำยืนยันในเรื่องที่เกี่ยวข้องจากบุคคลที่สาม
- การวิเคราะห์เปรียบเทียบโดยละเอียด และ
- การทดสอบการคำนวณใหม่
- การปรึกษาหารือกับผู้เชี่ยวชาญอื่นที่มีความชำนาญที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น เมื่อสิ่งที่พบหรือข้อสรุปของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีไม่สอดคล้องกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่น
- การปรึกษาหารือกับผู้บริหารเกี่ยวกับรายงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี

ก34. ปัจจัยที่เกี่ยวข้องในการประเมินความเกี่ยวเนื่องและความสมเหตุสมผลของสิ่งที่พบหรือข้อสรุปของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ไม่ว่าจะอยู่ในรายงานหรือในรูปแบบอื่น อาจรวมถึงการที่สิ่งที่พบหรือข้อสรุปดังกล่าว

- มีการนำเสนอในรูปแบบที่เป็นไปตามมาตรฐานของวิชาชีพหรือของอุตสาหกรรมของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีหรือไม่
- มีการแสดงขอบเขตของงานที่ทำและมาตรฐานที่ใช้ ซึ่งรวมถึงการอ้างอิงถึงวัตถุประสงค์ที่ได้ตกลงไว้กับผู้สอบบัญชี ไว้อย่างชัดเจนหรือไม่
- เกิดขึ้นบนพื้นฐานของช่วงเวลาที่เหมาะสมและได้พิจารณาถึงเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานในกรณีที่เกี่ยวข้อง หรือไม่
- อยู่ภายใต้เงื่อนไขหรือข้อจำกัดในการใช้หรือไม่ และหากเป็นเช่นนั้น จะมีผลกระทบต่อผู้สอบบัญชีหรือไม่ และ
- เกิดขึ้นบนพื้นฐานของการพิจารณาที่เหมาะสมถึงข้อผิดพลาดหรือความเบี่ยงเบนที่พบโดยผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีหรือไม่

#### ข้อสมมติ วิธีการ และข้อมูลเริ่มต้น

ข้อสมมติ วิธีการ และข้อมูลเริ่มต้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ 12(ข))

ก35. เมื่องานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีคือเพื่อประเมินข้อสมมติและวิธีการซึ่งรวมถึงแบบจำลองต่าง ๆ ในกรณีที่เหมาะสม ที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี วิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีมักจะมุ่งไปที่การประเมินว่าผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีได้สอบทานข้อสมมติและวิธีการเหล่านั้นอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ เมื่องานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีคือเพื่อหาค่าประมาณแบบจุดของผู้สอบบัญชีหรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี เพื่อใช้เปรียบเทียบกับค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร วิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอาจมุ่งไปที่การประเมินข้อสมมติและวิธีการซึ่งรวมถึงแบบจำลองต่าง ๆ ในกรณีที่เหมาะสม ที่ใช้โดยผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี

- ก36. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540<sup>11</sup> อธิบายถึงข้อสมมติและวิธีการที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ซึ่งในบางกรณีรวมถึงการใช้แบบจำลองที่มีลักษณะเฉพาะสูงซึ่งพัฒนาขึ้นเองโดยกิจการ แม้ว่าคำอธิบายดังกล่าวถูกเขียนขึ้นในบริบทของการที่ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับข้อสมมติและวิธีการของผู้บริหาร คำอธิบายดังกล่าวยังอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินข้อสมมติและวิธีการของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี
- ก37. เมื่อผลงานของผู้เชี่ยวชาญเกี่ยวข้องกับการใช้ข้อสมมติและวิธีการที่สำคัญ ปัจจัยที่เกี่ยวข้องในการประเมินข้อสมมติและวิธีการดังกล่าวของผู้สอบบัญชีรวมถึงการที่ข้อสมมติและวิธีการดังกล่าว
- ได้รับการยอมรับโดยทั่วไปในด้านความเชี่ยวชาญของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีหรือไม่
  - สอดคล้องกับข้อกำหนดต่าง ๆ ของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
  - ขึ้นอยู่กับการใช้แบบจำลองที่มีลักษณะเฉพาะหรือไม่ และ
  - สอดคล้องกับข้อสมมติและวิธีการของผู้บริหารหรือไม่ และหากไม่สอดคล้อง ความแตกต่างนั้นมาจากสาเหตุใดและมีผลกระทบอย่างไร

ข้อมูลเริ่มต้นที่ใช้โดยผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12(ค))

- ก38. เมื่อผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเกี่ยวข้องกับการใช้ข้อมูลเริ่มต้นที่สำคัญต่อผลงานของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น วิธีการตรวจสอบต่อไปนี้อาจนำมาใช้ในการทดสอบข้อมูลดังกล่าว
- การตรวจสอบแหล่งที่มาของข้อมูล ซึ่งรวมถึงการได้มาซึ่งความเข้าใจและการทดสอบ (ในกรณีที่เกี่ยวข้อง) การควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลและการส่งผ่านข้อมูลไปยังผู้เชี่ยวชาญ (ในกรณีที่เกี่ยวข้อง)
  - การสอบทานข้อมูลเพื่อความครบถ้วนและความสอดคล้องภายใน
- ก39. ในหลายกรณีผู้สอบบัญชีอาจทดสอบข้อมูลเริ่มต้น อย่างไรก็ตาม ในกรณีอื่น ๆ ที่ลักษณะของข้อมูลเริ่มต้นที่ใช้โดยผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีมีลักษณะเชิงเทคนิคสูงเมื่อเทียบกับด้านความเชี่ยวชาญของผู้เชี่ยวชาญ ผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นอาจทดสอบข้อมูลนั้น หากผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีได้ทดสอบข้อมูลเริ่มต้นแล้ว การสอบถามผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นโดยผู้สอบบัญชี หรือการควบคุมดูแลหรือการสอบทานการทดสอบของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นอาจเป็นวิธีที่เหมาะสมสำหรับผู้สอบบัญชีในการประเมินความเกี่ยวข้องกัน ความครบถ้วน และความถูกต้องของข้อมูลนั้น

<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” ย่อหน้าที่ 8, 13 และ 15

ผลงานที่ไม่เพียงพอ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13)

ก40. หากผู้สอบบัญชีสรุปว่าผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีไม่เพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีและผู้สอบบัญชีไม่สามารถแก้ไขเรื่องนี้ได้ด้วยการใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 13 ซึ่งอาจรวมถึงการปฏิบัติงานเพิ่มเติมโดยทั้งผู้เชี่ยวชาญและผู้สอบบัญชี หรือรวมถึงการว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญอีกผู้หนึ่ง กรณีเช่นนี้อาจจำเป็นต้องแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ<sup>12</sup>

การอ้างอิงถึงผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 14-15)

ก41. ในบางกรณี กฎหมายหรือข้อบังคับอาจกำหนดให้มีการอ้างอิงถึงผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น เพื่อวัตถุประสงค์เกี่ยวกับความโปร่งใสในหน่วยงานภาครัฐ

ก42. ในบางสถานการณ์ อาจเหมาะสมที่จะอ้างอิงถึงผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป เพื่ออธิบายถึงลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนั้น ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจต้องขอคำยินยอมจากผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีก่อนที่จะทำการอ้างอิง

<sup>12</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 6(ข)

## ภาคผนวก

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก45)

### ข้อพิจารณาสำหรับข้อตกลงระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้เชี่ยวชาญภายนอกของ ผู้สอบบัญชี

ภาคผนวกนี้กล่าวถึงเรื่องต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาให้รวมอยู่ในข้อตกลงใด ๆ กับผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชี รายการต่อไปนี้ เป็นเพียงตัวอย่างซึ่งไม่ได้รวบรวมทุกเรื่องเอาไว้ และมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อเป็นแนวทางที่อาจนำไปใช้ร่วมกับข้อพิจารณาต่าง ๆ ที่ได้แสดงไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ การตัดสินใจว่าจะรวมเรื่องบางเรื่องไว้ในข้อตกลงหรือไม่ ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ต่าง ๆ ของงานตรวจสอบ รายการต่อไปนี้ อาจช่วยในการพิจารณาเรื่องต่าง ๆ ที่จะรวมอยู่ในข้อตกลงกับผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีได้ด้วย

#### ลักษณะ ขอบเขต และวัตถุประสงค์ของผลงานของผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชี

- ลักษณะและขอบเขตของวิธีการที่จะใช้โดยผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชี
- วัตถุประสงค์ของผลงานของผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชี ในบริบทของความเสี่ยงที่สำคัญ และการพิจารณาความเสี่ยงเกี่ยวกับเรื่องที่ผลงานของผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีเข้าไปเกี่ยวข้อง และแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในกรณีที่เกี่ยวข้อง
- มาตรฐานการปฏิบัติงานด้านเทคนิคที่เกี่ยวข้อง หรือข้อกำหนดอื่นทางวิชาชีพหรือของอุตสาหกรรม ที่ผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติตาม
- ข้อสมมติและวิธีการ รวมถึงแบบจำลองต่าง ๆ ที่ผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีจะใช้และขอบเขตการใช้
- วันที่มีผลบังคับใช้ หรือระยะเวลาที่ใช้ทดสอบ ของเรื่องของผลงานของผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชี และข้อกำหนดเกี่ยวกับเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

#### บทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชี

- มาตรฐานการรายงานทางการเงินและมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง และข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
- ความเห็นชอบจากผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการใช้รายงานของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นตามความตั้งใจของผู้สอบบัญชี รวมถึงการอ้างอิงใด ๆ ถึงรายงานนั้น หรือการเปิดเผยรายงานนั้นต่อผู้อื่น ตัวอย่างเช่น การอ้างอิงถึงรายงานนั้นในเกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชี (ในกรณีที่จำเป็น) หรือการเปิดเผยรายงานนั้นต่อผู้บริหารหรือคณะกรรมการตรวจสอบ
- ลักษณะและขอบเขตของการสอบทานผลงานของผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชี

- การที่ผู้สอบบัญชีหรือผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีจะทดสอบข้อมูลเริ่มต้นหรือไม่
- การเข้าถึงระเบียบน แฟ้มข้อมูล และบุคลากรของกิจการและผู้เชี่ยวชาญของกิจการ โดยผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชี
- วิธีการในการสื่อสารระหว่างผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีกับกิจการ
- การเข้าถึงเอกสารหลักฐานของแต่ละฝ่ายโดยผู้สอบบัญชีและผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชี
- ความเป็นเจ้าของและการควบคุมเอกสารหลักฐานระหว่างและภายหลังจากงานตรวจสอบ รวมถึงข้อกำหนดใด ๆ ในการเก็บรักษาเอกสาร
- ความรับผิดชอบของผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานด้วยทักษะและความระมัดระวัง
- ความรู้และความสามารถของผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีที่จะปฏิบัติงาน
- ความคาดหวังที่ว่าผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีจะใช้ความรู้ทั้งหมดที่ผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นมีที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ หรือมิฉะนั้นจะแจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบ
- ข้อจำกัดใด ๆ ที่ห้ามผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีเกี่ยวข้องกับรายงานของผู้สอบบัญชี
- ข้อตกลงใด ๆ ที่จะแจ้งผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีถึงข้อสรุปของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับผลงานของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น

#### การสื่อสารและการรายงาน

- วิธีการและความถี่ในการสื่อสาร รวมถึง
  - วิธีการรายงานสิ่งที่พบหรือข้อสรุปของผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชี (ตัวอย่างเช่น รายงานเป็นลายลักษณ์อักษร รายงานด้วยวาจา การให้ข้อมูลอย่างต่อเนื่องกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ)
  - การระบุถึงบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบโดยเฉพาะเจาะจงที่มีหน้าที่ประสานงานกับผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชี
- ผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติงานเสร็จสิ้นและรายงานสิ่งที่พบหรือข้อสรุปต่อผู้สอบบัญชีเมื่อใด
- ความรับผิดชอบของผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีที่จะสื่อสารในทันทีเกี่ยวกับความล่าช้าใด ๆ ที่อาจเกิดขึ้นในการที่จะปฏิบัติงานให้เสร็จสิ้น และเงื่อนไขหรือข้อจำกัดใด ๆ ที่อาจมีขึ้นเกี่ยวกับสิ่งที่พบหรือข้อสรุปของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น
- ความรับผิดชอบของผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีที่จะสื่อสารในทันทีเกี่ยวกับกรณีต่าง ๆ ที่กิจการจำกัดผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นไม่ให้เข้าถึงระเบียบน แฟ้มข้อมูล บุคลากรหรือผู้เชี่ยวชาญของกิจการ
- ความรับผิดชอบของผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีที่จะสื่อสารกับผู้สอบบัญชีถึงข้อมูลทั้งหมดที่ผู้เชี่ยวชาญผู้นั้นเชื่อว่าอาจเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ของสถานการณ์ต่าง ๆ ที่ได้สื่อสารไปแล้วก่อนหน้านี้



- ความรับผิดชอบของผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีที่จะสื่อสารเกี่ยวกับสถานการณ์ต่าง ๆ ที่อาจก่อให้เกิดอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญผู้นั้น และมาตรการการป้องกันใด ๆ ที่เกี่ยวข้องที่อาจกำจัดหรือลดอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

#### การรักษาความลับ

- ความจำเป็นที่ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการรักษาความลับรวมถึง
  - ข้อกำหนดเกี่ยวกับการรักษาความลับในข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่มีผลบังคับใช้กับผู้สอบบัญชี
  - ข้อกำหนดเพิ่มเติมที่อาจมีการบังคับใช้โดยกฎหมายหรือข้อบังคับ (ถ้ามี)
  - ข้อกำหนดเกี่ยวกับการรักษาความลับโดยเฉพาะเจาะจงที่กำหนดโดยกิจการ (ถ้ามี)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์