



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200

วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต  
และการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 200 – วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี รั บอนุญาต และการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษ ในเดือน เมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2555 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 200 – วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 – วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี © 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

เนื่องจาก International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้เผยแพร่ *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition* เมื่อวันที่ 20 ธันวาคม ค.ศ. 2016 (ISBN: 978-1-60815-318-8) ซึ่งมีการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีหลายฉบับตาม Addressing disclosures in the audit of financial statements project และ Auditor Reporting project

ดังนั้น สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์จึงปรับปรุง มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 – วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี (แปลจาก ISA200, Overall objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing) โดยปรับปรุงเนื้อหาและถ้อยคำบางส่วนให้สอดคล้องกับการปรับปรุงข้างต้น (ดังแสดงในส่วนที่แรเงา) สำหรับการตรวจสอบงบการเงินที่มีงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 แต่เนื่องด้วยข้อกำหนดที่สำคัญของมาตรฐานการสอบฉบับนี้ไม่เปลี่ยนแปลง ดังนั้น วันถือปฏิบัติของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้จึงเป็นวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 เป็นต้นไปเช่นเดิม ซึ่งสอดคล้องกับวันที่ถือปฏิบัติที่ระบุไว้ใน Handbook 2016-2017 Edition ของ IFAC

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200

### วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555)

#### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1-2
การตรวจสอบงบการเงิน	3-9
วันที่ถือปฏิบัติ	10
วัตถุประสงค์	11-12
คำจำกัดความ	13
ข้อกำหนด	
ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน	14
การสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพ	15
การใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพ	16
หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอและความเสี่ยงในการสอบบัญชี	17
การปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี	18-24
การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
การตรวจสอบงบการเงิน	ก1-ก13
<b>คำจำกัดความ</b>	<b>ก14-ก15</b>
ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน	ก16-ก19
การสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพ	ก20-ก24
การใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพ	ก25-ก29
หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอและความเสี่ยงในการสอบบัญชี	ก30-ก54
การปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี	ก55-ก78

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดความรับผิดชอบโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี กล่าวคือ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และอธิบายถึงลักษณะและขอบเขตของการตรวจสอบซึ่งออกแบบมาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ เหล่านั้นได้ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ยังอธิบายถึงขอบเขต การบังคับใช้ และโครงสร้างของมาตรฐานการสอบบัญชี ตลอดจนข้อกำหนดเกี่ยวกับความรับผิดชอบทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสำหรับทุกงานตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีจะใช้คำว่า “ผู้สอบบัญชี” แทนคำว่า “ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”
2. มาตรฐานการสอบบัญชีถูกกำหนดขึ้นในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยผู้สอบบัญชี จึงควรถูกปรับใช้ตามความจำเป็นในกรณีที่น่าไปใช้กับการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินในอดีตอื่น มาตรฐานการสอบบัญชีไม่ได้กล่าวถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่อาจกำหนดไว้ในกฎหมาย ข้อบังคับ หรือตัวอย่างเช่นในการเสนอขายหลักทรัพย์ต่อสาธารณะ ความรับผิดชอบดังกล่าวอาจแตกต่างจากที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี ดังนั้นในขณะที่ผู้สอบบัญชีอาจพบว่าหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ในมาตรฐานการสอบบัญชีมีประโยชน์ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชียังคงมีความรับผิดชอบที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือภาระหน้าที่ทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องทั้งหลายด้วย

### การตรวจสอบงบการเงิน

3. วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ คือเพื่อเพิ่มระดับความเชื่อมั่นของผู้ใช้งบการเงินที่มีต่องบการเงิน การบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวเกิดขึ้นได้โดยการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ในกรณีของแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปส่วนใหญ่ ความเห็นดังกล่าวจะเกี่ยวข้องกับการระบุว่างบการเงินถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามแม่บทหรือไม่ การปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นดังกล่าวได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1)
4. งบการเงินที่ต้องได้รับการตรวจสอบ คืองบการเงินของกิจการที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการ ภายใต้การกำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล มาตรฐานการสอบบัญชีไม่ได้กำหนดความรับผิดชอบของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และไม่ได้สลับล้างข้อกฎหมายหรือข้อบังคับที่กำหนดความรับผิดชอบของบุคคลดังกล่าว อย่างไรก็ตาม การตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีเป็นการตรวจสอบบนหลักการที่ว่า ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับ

ดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ได้รับความประทับใจหรือความประทับใจอันเป็นพื้นฐานของการปฏิบัติงาน ตรวจสอบ การตรวจสอบงบการเงินไม่ได้ปลดปล่อยความรับผิดชอบของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2-ก11)

5. เพื่อเป็นหลักพื้นฐานในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเป็นความเชื่อมั่นในระดับสูง ซึ่งเกิดขึ้นเมื่อผู้สอบบัญชีได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชี (หรือความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมต่องบการเงินที่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ) ให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ อย่างไรก็ตามความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลไม่ใช่ความเชื่อมั่นในระดับสูงสุด เนื่องจากการตรวจสอบมีข้อจำกัดสืบเนื่อง ซึ่งทำให้หลักฐานการสอบบัญชีส่วนใหญ่ที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการสรุปผลและแสดงความเห็นนั้น มีลักษณะที่ต้องใช้ดุลยพินิจมากกว่าที่จะเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปในตัวเอง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก30-ก54)
6. ผู้สอบบัญชีจะใช้แนวคิดเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญ ทั้งในการวางแผนและการปฏิบัติงาน ตรวจสอบ และในการประเมินผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในระหว่างการตรวจสอบและผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ได้รับการแก้ไข (ถ้ามี) ที่มีต่องบการเงิน<sup>1</sup> โดยทั่วไป การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง รวมถึงการละเว้นการบันทึกบัญชีจะมีสาระสำคัญหากเมื่อพิจารณาแต่ละรายการหรือหลายรายการรวมกันแล้ว สามารถคาดคะเนได้อย่างมีเหตุผลว่า การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเหล่านั้นจะมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินจากการใช้ข้อมูลในงบการเงินนั้น การใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญเป็นไปตามสถานการณ์แวดล้อม ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความต้องการข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้งบการเงิน และขนาดหรือลักษณะของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือทั้งสองปัจจัยประกอบกัน มีผลกระทบต่อการใช้ดุลยพินิจดังกล่าว ความเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวข้องกับงบการเงินโดยรวม ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงไม่มีความรับผิดชอบในการตรวจให้พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงินโดยรวม
7. มาตรฐานการสอบบัญชีประกอบด้วยวัตถุประสงค์ ข้อกำหนด และการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น ซึ่งออกแบบมาเพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพและคงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีต้อง

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 “ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี” และ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ”

- ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดจากการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงการควบคุมภายในของกิจการ
  - ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่ามีมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ โดยการออกแบบและใช้วิธีการที่เหมาะสมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้
  - แสดงความเห็นต่องบการเงินจากข้อสรุปที่ได้จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ
8. รูปแบบของความเห็นของผู้สอบบัญชีขึ้นอยู่กับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก12-ก13)
9. ผู้สอบบัญชีอาจมีความรับผิดชอบอื่นในการสื่อสารและการรายงานต่อผู้ใช้งบการเงิน ผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หรือบุคคลอื่นภายนอกกิจการ เกี่ยวกับเรื่องที่เกิดจากการตรวจสอบความรับผิดชอบดังกล่าวอาจถูกกำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีหรือโดยกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง<sup>2</sup>

#### วันถือปฏิบัติ

10. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

<sup>2</sup> ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 43

## วัตถุประสงค์

11. ในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีคือ
  - (ก) เพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ซึ่งช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความคิดเห็นได้ว่า งบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และ
  - (ข) เพื่อรายงานต่องบการเงินและสื่อสารตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดตามข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบ
12. ในทุกกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล และการแสดงความคิดเห็นแบบมีเงื่อนไขในรายงานของผู้สอบบัญชีไม่เพียงพอในสถานการณ์ดังกล่าวเพื่อวัตถุประสงค์ในการรายงานต่อผู้ใช้งบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีไม่แสดงความคิดเห็นหรือถอนตัว (หรือลาออก)<sup>3</sup> จากงานตรวจสอบ หากการถอนตัวนั้นสามารถกระทำได้อย่างกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

## คำจำกัดความ

13. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
  - (ก) แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หมายถึง แม่บทการรายงานทางการเงินที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ใช้ในการจัดทำงบการเงิน ซึ่งเป็นที่ยอมรับเมื่อพิจารณาถึงลักษณะของกิจการและวัตถุประสงค์ของงบการเงิน หรือซึ่งกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ

คำว่า “แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร” ใช้อ้างอิงถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่กำหนดให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บทนั้น และ

  - (1) ให้ยอมรับโดยชัดแจ้งหรือโดยนัยว่า ผู้บริหารอาจจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลนอกเหนือไปจากที่แม่บทกำหนดไว้ เพื่อให้การนำเสนอของงบการเงินนั้นถูกต้องตามที่ควร หรือ
  - (2) ให้ยอมรับโดยชัดแจ้งว่า ผู้บริหารอาจจำเป็นต้องไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บทเพื่อให้การนำเสนอของงบการเงินนั้นถูกต้องตามที่ควร ทั้งนี้การไม่ปฏิบัติตามดังกล่าวอาจจำเป็นในสถานการณ์ที่ยากจะเกิดขึ้นเท่านั้น

คำว่า “แม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์” ใช้อ้างอิงถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่กำหนดให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บทนั้น แต่ไม่ได้กำหนดเรื่องการยอมรับในข้อ (1) หรือ (2) ข้างต้น

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชีใช้คำว่า “การถอนตัว” เท่านั้น

- (ข) หลักฐานการสอบบัญชี หมายถึง ข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อสรุปในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี หลักฐานการสอบบัญชีรวมถึงข้อมูลจากบันทึกทางการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินและข้อมูลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี
- (1) ความเพียงพอของหลักฐานการสอบบัญชี เป็นการประเมินเกี่ยวกับปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชี ปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการได้รับนั้น พิจารณาจากการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชีและจากคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชื่อนั้น
  - (2) ความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี เป็นการประเมินเกี่ยวกับคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งหมายถึงความเกี่ยวข้องและความเชื่อถือได้ของหลักฐานการสอบบัญชีซึ่งใช้สนับสนุนข้อสรุปที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี
- (ค) ความเสี่ยงในการสอบบัญชี หมายถึง ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมต่องบการเงินที่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงในการสอบบัญชีเป็นผลมาจากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและความเสี่ยงจากการตรวจสอบ
- (ง) ผู้สอบบัญชี หมายถึง บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งตามปกติคือ หุ่นส่วนผู้รับผิดชอบงานตรวจสอบหรือสมาชิกอื่นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือสำนักงาน (แล้วแต่กรณี) ในกรณีที่มาตรฐานการสอบบัญชียุติระบุว่าข้อกำหนดหรือความรับผิดชอบนั้นต้องปฏิบัติตามโดยหุ่นส่วนผู้รับผิดชอบงานตรวจสอบ ให้ใช้คำว่า “หุ่นส่วนผู้รับผิดชอบงานตรวจสอบ” แทนคำว่า “ผู้สอบบัญชี” คำว่า “หุ่นส่วนผู้รับผิดชอบงานตรวจสอบ” และ “สำนักงาน” จะใช้อ้างอิงถึงเรื่องเดียวกันในส่วนของภาครัฐในกรณีที่เกี่ยวข้อง
- (จ) ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ หมายถึง ความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ จะตรวจไม่พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ซึ่งอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น
- (ฉ) งบการเงิน หมายถึง การแสดงข้อมูลทางการเงินในอดีตตามโครงสร้างรวมถึงการเปิดเผยข้อมูล โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสื่อสารให้ทราบถึงทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจหรือภาระผูกพันของกิจการ ณ ขณะใดขณะหนึ่ง หรือการเปลี่ยนแปลงของสิ่งเหล่านั้นในช่วงเวลาหนึ่ง ตามแม่บทการรายงานทางการเงิน คำว่า “งบการเงิน” หมายถึง งบการเงินที่ครบถ้วนสมบูรณ์แบบตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง แต่ก็อาจหมายถึงงบการเงินเพียงงบเดียวก็ได้ การเปิดเผยข้อมูลประกอบด้วยข้อมูลซึ่งเป็นเชิงอธิบายหรือเชิงบอกลักษณะที่เป็นไปตามข้อกำหนดหรือแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งแสดงไว้ที่หน้างบการเงินหรือในหมายเหตุหรือในข้อมูลที่ถูกอ้างอิงถึง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก14-ก15)



- (ข) ข้อมูลทางการเงินในอดีต หมายถึง ข้อมูลที่แสดงในรูปแบบทางการเงินของกิจการใด กิจการหนึ่ง ซึ่งได้มาจากระบบบัญชีของกิจการนั้นและเกี่ยวกับเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาที่ผ่านมาในอดีต หรือเกี่ยวกับสภาวะหรือสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ ณ เวลาใดเวลาหนึ่งในอดีต
- (ค) ผู้บริหาร หมายถึง บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่รับผิดชอบด้านการบริหารเพื่อการดำเนินงานของกิจการ สำหรับกิจการบางแห่งตามกฎหมายในบางประเทศ ผู้บริหารรวมถึงผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลบางคนหรือทุกคน ตัวอย่างเช่น กรรมการบริหารในคณะกรรมการกำกับดูแล หรือเจ้าของที่มีอำนาจจัดการ เป็นต้น
- (ฅ) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง หมายถึง ความแตกต่างระหว่างจำนวนเงิน การจัดประเภทรายการ การแสดงรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการในงบการเงินตามที่รายงานไว้ กับจำนวนเงิน การจัดประเภทรายการ การแสดงรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการในงบการเงินตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดจากข้อผิดพลาดหรือการทุจริตเมื่อผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นว่างบการเงินแสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญหรือไม่ ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งรวมถึงรายการปรับปรุงที่เป็นจำนวนเงิน การจัดประเภท การแสดงรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งจำเป็นที่จะทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ
- (ณ) หลักการการปฏิบัติงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) หมายถึง ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ได้รับความทราบและเข้าใจว่าตนมีความรับผิดชอบดังต่อไปนี้ซึ่งเป็นพื้นฐานในการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี กล่าวคือ ความรับผิดชอบ
- (1) เรื่องการจัดทำงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการนำเสนองบการเงินดังกล่าวโดยถูกต้องตามที่ควร
  - (2) เรื่องการควบคุมภายในที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) พิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้ และ
  - (3) เรื่องการจัดเตรียมสิ่งต่อไปนี้ให้แก่ผู้สอบบัญชี
    - ก. การเข้าถึงข้อมูลทั้งหมดที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ตระหนักว่าเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน เช่น การบันทึกบัญชี เอกสารหลักฐาน และข้อมูลอื่น
    - ข. ข้อมูลเพิ่มเติมที่ผู้สอบบัญชีอาจขอจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ และ

ค. การเข้าถึงบุคคลต่าง ๆ ภายในกิจการได้อย่างไม่มีข้อจำกัด ซึ่งผู้สอบบัญชี พิจารณาว่าจำเป็นที่จะต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากบุคคลเหล่านั้น ในกรณีของแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร ข้อ (1) ข้างต้นอาจกล่าวใหม่ ได้ว่า “ในการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรตาม แม่บทการรายงานทางการเงิน”

คำว่า “หลักการการปฏิบัติงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม)” อาจถูกอ้างอิงโดยใช้คำว่า “หลักการ”

- (ฎ) การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ หมายถึง การนำการฝึกอบรม ความรู้ และ ประสบการณ์ในบริบทของมาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานการบัญชี และข้อกำหนด ด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องไปใช้ในการตัดสินใจอย่างรอบรู้ในการปฏิบัติงานที่เหมาะสม ในแต่ละสถานการณ์ของงานตรวจสอบ
- (ฉ) การสังเกตและสงสัยของผู้ประกอบวิชาชีพ หมายถึง ทักษะคิดที่รวมถึงความรู้ลึกซึ้งคิด ในการตั้งข้อสงสัย การใช้วิจรณ์ญาณในการประเมินสถานการณ์ที่อาจชี้ให้เห็นถึง การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นจากข้อผิดพลาดหรือการทุจริต และการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีอย่างระมัดระวัง
- (ช) ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล หมายถึง ในบริบทของการตรวจสอบงบการเงิน ความเชื่อมั่นในระดับสูงแต่ไม่ใช่ความเชื่อมั่นในระดับสูงสุด
- (ฅ) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หมายถึง ความเสี่ยง ที่งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญก่อนการตรวจสอบ ความเสี่ยงดังกล่าวประกอบด้วยความเสี่ยงสองส่วน ซึ่งอธิบายในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ได้ดังนี้
- (1) ความเสี่ยงสืบเนื่อง หมายถึง ความเสี่ยงที่สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับ ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือของบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลจะแสดงข้อมูลที่ ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจมีสาระสำคัญ ไม่ว่าจะมีความสำคัญในแต่ละรายการหรือ มีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น โดยไม่พิจารณา การควบคุมที่เกี่ยวข้อง
  - (2) ความเสี่ยงจากการควบคุม หมายถึง ความเสี่ยงที่การควบคุมภายในของกิจการ ไม่สามารถป้องกันหรือตรวจสอบพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ที่อาจเกิดขึ้นภายในเวลาทันท่วงที ซึ่งการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงกับสิ่งที่ ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือของบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่อาจเกิดขึ้น และอาจมีสาระสำคัญ ไม่ว่าจะมีความสำคัญ ในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น

- (ต) ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หมายถึง บุคคลหรือกลุ่มบุคคล หรือองค์กรหรือหลายองค์กร (ตัวอย่างเช่น ผู้ดูแลด้านการเงินขององค์กร) ที่มีความรับผิดชอบในการกำกับดูแลทิศทางเชิงกลยุทธ์ของกิจการและมีภาระหน้าที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบของกิจการ รวมถึงการกำกับดูแลกระบวนการการรายงานทางการเงิน สำหรับบางกิจการในบางประเทศ ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจรวมถึงผู้บริหาร ตัวอย่างเช่น กรรมการบริหารในคณะกรรมการกำกับดูแลของหน่วยงานภาครัฐหรือภาคเอกชน หรือเจ้าของที่มีอำนาจจัดการ เป็นต้น

## ข้อกำหนด

### ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน

14. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง รวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระในงานตรวจสอบงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16-ก19)

### การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

15. ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยตระหนักว่าอาจมีสถานการณ์ที่ทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก20-ก24)

### การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

16. ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก25-ก29)

### หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอและความเสี่ยงในการสอบบัญชี

17. เพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ ซึ่งช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถได้มาซึ่งข้อสรุปที่สมเหตุสมผลในการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก30-ก54)

### การปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี

#### การปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ

18. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีทุกฉบับที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับหนึ่งจะเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบเมื่อมาตรฐานการสอบบัญชานั้นมีผลใช้บังคับ และมีสถานการณ์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชานั้นอยู่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก55-ก59)

19. ผู้สอบบัญชีต้องมีความเข้าใจเนื้อหาทั้งหมดของมาตรฐานการสอบบัญชี รวมถึงมาตรฐานการสอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวกับการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น เพื่อที่จะเข้าใจวัตถุประสงค์และนำข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีไปปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก60-ก68)
20. ผู้สอบบัญชีต้องไม่กล่าวว่าได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชี เว้นแต่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ

#### วัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีแต่ละฉบับ

21. เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องใช้วัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องในการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยตระหนักถึงความสัมพันธ์ระหว่างมาตรฐานการสอบบัญชีเหล่านั้น เพื่อ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก69-ก71)
  - (ก) พิจารณามีวิธีการตรวจสอบใดหรือไม่ นอกเหนือจากที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีเหล่านั้น ที่จำเป็นต้องปฏิบัติเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีเหล่านั้น และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก72)
  - (ข) ประเมินว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก73)

#### การปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง

22. ขึ้นอยู่กับย่อหน้าที่ 23 ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดแต่ละข้อของมาตรฐานการสอบบัญชี เว้นแต่ภายใต้สถานการณ์ของการตรวจสอบนั้น
  - (ก) มาตรฐานการสอบบัญชีทั้งฉบับไม่เกี่ยวข้อง หรือ
  - (ข) ข้อกำหนดนั้นไม่เกี่ยวข้อง เนื่องจากข้อกำหนดนั้นขึ้นอยู่กับเงื่อนไขบางประการและเงื่อนไขนั้นไม่เกิดขึ้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก74-ก75)
23. ภายใต้สถานการณ์พิเศษ ผู้สอบบัญชีอาจเห็นว่ามีความจำเป็นที่จะไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานสอบบัญชีฉบับใดฉบับหนึ่ง ในสถานการณ์ดังกล่าวผู้สอบบัญชีต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพื่อให้บรรลุจุดมุ่งหมายของข้อกำหนดนั้น ความจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีจะไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อข้อกำหนดนั้นเกี่ยวกับการใช้ วิธีการตรวจสอบที่เฉพาะเจาะจง และวิธีการตรวจสอบนั้นจะไม่มีประสิทธิผลในการที่จะบรรลุจุดมุ่งหมายของข้อกำหนดนั้น ภายใต้สถานการณ์เฉพาะในการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก76)

### การไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์

24. ถ้าผู้สอบบัญชีไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในมาตรฐานสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องฉบับใดฉบับหนึ่งได้ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวจะเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีหรือไม่ และจะเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือขอถอนตัวจากงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีหรือไม่ (หากการถอนตัวนั้นสามารถกระทำได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง) การไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์เป็นเรื่องสำคัญที่ต้องบันทึกในกระดาษทำการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230<sup>4</sup> (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก77-ก78)

มาตรฐานการสอบบัญชี

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8(ค)

## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

### การตรวจสอบงบการเงิน

#### ขอบเขตของการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 3)

ก1. ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินจะเกี่ยวกับการพิจารณาว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ความเห็นดังกล่าวมีลักษณะเช่นเดียวกันในทุก ๆ การตรวจสอบงบการเงิน ความเห็นของผู้สอบบัญชีจึงไม่ได้ให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับเรื่องบางเรื่อง ตัวอย่างเช่น การดำรงอยู่ในอนาคตของกิจการหรือประสิทธิภาพหรือประสิทธิผลในการบริหารกิจการของผู้บริหาร อย่างไรก็ตามในบางประเทศ กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นเกี่ยวกับเรื่องบางเรื่องโดยเฉพาะ เช่น ประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน หรือความสอดคล้องกันระหว่างรายงานสำหรับผู้บริหารกับงบการเงิน แม้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีมีข้อกำหนดและแนวปฏิบัติเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องปฏิบัติงานเพิ่มเติมหากผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบมากขึ้นในการแสดงความเห็นดังกล่าว

#### การจัดทำงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 4)

ก2. กฎหมายหรือข้อบังคับอาจกำหนดความรับผิดชอบที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) อย่างไรก็ตาม ขอบเขตของความรับผิดชอบดังกล่าวหรือวิธีการอธิบายความรับผิดชอบดังกล่าวอาจแตกต่างกันในแต่ละประเทศ นอกเหนือจากข้อแตกต่างดังกล่าว การตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีอยู่บนหลักการที่ว่า ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ได้รับความไว้วางใจว่าตนมีความรับผิดชอบในเรื่องดังต่อไปนี้

- (ก) เรื่องการจัดทำงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการนำเสนองบการเงินดังกล่าวโดยถูกต้องตามที่ควร
- (ข) เรื่องการควบคุมภายในที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) พิจารณาว่าจำเป็น เพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้ และ
- (ค) เรื่องการจัดเตรียมสิ่งต่อไปนี้ให้แก่ผู้สอบบัญชี
  - (1) การเข้าถึงข้อมูลทั้งหมดที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ตระหนักว่าเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน เช่น การบันทึกบัญชี เอกสารหลักฐานและข้อมูลอื่น
  - (2) ข้อมูลเพิ่มเติมที่ผู้สอบบัญชีอาจขอจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ และ
  - (3) การเข้าถึงบุคคลต่าง ๆ ภายในกิจการได้อย่างไม่มีข้อจำกัด ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าจำเป็นที่จะต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากบุคคลเหล่านั้น

- ก3. ในการจัดทำงบการเงิน ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ต้อง
- ระบุแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ในบริบทของกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง
  - จัดทำงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินดังกล่าว
  - มีคำอธิบายที่เพียงพอเกี่ยวกับแม่บทการรายงานทางการเงินดังกล่าวในงบการเงิน
- ในการจัดทำงบการเงิน ผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดประมาณการทางบัญชีที่สมเหตุสมผลภายใต้สถานการณ์นั้น ๆ และต้องเลือกและนำนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมไปปฏิบัติ การใช้ดุลยพินิจดังกล่าวต้องกระทำในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- ก4. งบการเงินอาจจัดทำขึ้นตามแม่บทการรายงานทางการเงิน เพื่อให้เป็นไปตาม
- ความต้องการข้อมูลทางการเงินโดยทั่วไปของผู้ใช้ที่หลากหลาย (หรือ “งบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป”) หรือ
  - ความต้องการข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้เฉพาะกลุ่ม (หรือ “งบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ”)
- ก5. แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องมักรวมถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กำหนดขึ้นโดยองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่หรือเป็นที่ยอมรับในการกำหนดมาตรฐาน หรือโดยข้อกำหนดของกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ต่าง ๆ ในบางกรณีแม่บทการรายงานทางการเงินอาจรวมถึงทั้งมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กำหนดขึ้นโดยองค์กรที่มีอำนาจหรือเป็นที่ยอมรับในการกำหนดมาตรฐานและโดยข้อกำหนดของกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ต่าง ๆ แหล่งข้อมูลอื่นอาจให้แนวทางในการนำแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไปปฏิบัติ ในบางกรณีแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจรวมถึงแหล่งข้อมูลอื่นดังกล่าว หรืออาจประกอบด้วยเพียงแค่แหล่งข้อมูลดังกล่าวเท่านั้น แหล่งข้อมูลอื่นดังกล่าวอาจรวมถึง
- สภาพแวดล้อมด้านกฎหมายและจรรยาบรรณ รวมถึงกฎหมาย ข้อบังคับ คำตัดสินของศาล และภาระหน้าที่ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ ที่เกี่ยวข้องกับเรื่องทางบัญชี
  - การตีความทางการบัญชีของหน่วยงานที่มีอำนาจต่าง ๆ ซึ่งได้มีการพิมพ์เผยแพร่แล้ว โดยองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดมาตรฐาน องค์กรวิชาชีพ หรือองค์กรตามกฎหมาย ความคิดเห็นของหน่วยงานที่มีอำนาจต่าง ๆ เกี่ยวกับประเด็นทางการบัญชีที่เกิดขึ้น ซึ่งได้มีการพิมพ์เผยแพร่โดยองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดมาตรฐาน องค์กรวิชาชีพ หรือองค์กรตามกฎหมาย
  - วิธีปฏิบัติโดยทั่วไปและวิธีปฏิบัติของอุตสาหกรรม ที่เป็นที่ยอมรับอย่างกว้างขวางและแพร่หลาย และ
  - วรรณกรรมทางการบัญชี
- เมื่อมีการขัดแย้งกันระหว่างแม่บทการรายงานทางการเงินกับแหล่งข้อมูลต่าง ๆ ที่อาจให้แนวทางในการนำแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไปปฏิบัติ หรือระหว่างแหล่งข้อมูลต่าง ๆ ที่รวมถึงแม่บทการรายงานทางการเงิน ให้ถือปฏิบัติตามแหล่งที่มีอำนาจสูงสุด

- ก6. ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกำหนดรูปแบบและเนื้อหาของงบการเงิน แม้ว่าแม่บทการรายงานทางการเงินอาจไม่ได้กล่าวถึงวิธีปฏิบัติหรือการเปิดเผยข้อมูลสำหรับทุกรายการหรือทุกเหตุการณ์ แต่โดยทั่วไปแล้วแม่บทการรายงานทางการเงินได้รวบรวมหลักการกว้าง ๆ ไว้อย่างเพียงพอ ซึ่งสามารถใช้เป็นเกณฑ์ในการพัฒนาและการนำนโยบายการบัญชีที่สอดคล้องกับแนวคิดพื้นฐานของข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินไปปฏิบัติได้
- ก7. แม่บทการรายงานทางการเงินบางเรื่องเป็นแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร ในขณะที่เรื่องอื่น ๆ เป็นแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ แม่บทการรายงานทางการเงินซึ่งรวมถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กำหนดโดยองค์กรที่มีอำนาจหรือเป็นที่ยอมรับในการประกาศใช้มาตรฐานที่กิจการต่าง ๆ ต้องนำไปใช้ในการจัดทำงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป มักถูกกำหนดขึ้นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์เกี่ยวกับการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี
- ก8. ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องได้กำหนดส่วนประกอบของงบการเงินที่สมบูรณ์ ภายใต้แม่บทหลายแม่บท งบการเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ ภายใต้แม่บทดังกล่าว งบการเงินที่สมบูรณ์ประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ งบกระแสเงินสดและหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง ภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินอื่น งบการเงินฉบับเดียวและหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้องอาจหมายถึงงบการเงินที่สมบูรณ์
- ตัวอย่างของงบการเงินฉบับเดียว ซึ่งแต่ละฉบับนั้นรวมถึงหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง ได้แก่
    - งบแสดงฐานะการเงิน
    - งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จหรืองบแสดงผลการดำเนินงาน
    - งบกำไรสะสม
    - งบกระแสเงินสด
    - งบแสดงสินทรัพย์และหนี้สินซึ่งไม่รวมถึงส่วนของเจ้าของ
    - งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ
    - งบแสดงรายได้และค่าใช้จ่าย
    - งบแสดงผลการดำเนินงานแยกตามสายผลิตภัณฑ์



- ก9. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 กล่าวถึงข้อกำหนดและให้แนวปฏิบัติในการพิจารณาความยอมรับได้ของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 (ปรับปรุง) กล่าวถึงข้อควรพิจารณาเมื่องบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ<sup>6</sup>
- ก10. เนื่องจากหลักการมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องได้รับคำยืนยันของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ว่าได้รับทราบและเข้าใจว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) มีความรับผิดชอบตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ก2 โดยถือเป็นเงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับการรับงานสอบบัญชี<sup>7</sup>

ข้อพิจารณาโดยเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

- ก11. ข้อบังคับเกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงินของหน่วยงานภาครัฐอาจกว้างกว่าข้อบังคับเกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรอื่น ๆ ดังนั้น หลักการการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินของหน่วยภาครัฐที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหาร อาจรวมถึงความรับผิดชอบเพิ่มเติม เช่น ความรับผิดชอบในการจัดการรายการและเหตุการณ์ให้เป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับหรืออำนาจหน้าที่ที่ใช้บังคับอื่น<sup>8</sup>

รูปแบบของความเห็นของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8)

- ก12. ความเห็นของผู้สอบบัญชีคือความเห็นที่ว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ อย่างไรก็ตาม รูปแบบของความเห็นของผู้สอบบัญชีขึ้นอยู่กับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินส่วนใหญ่รวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับการแสดงรายการในงบการเงิน สำหรับแม่บทดังกล่าว การจัดทำงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องรวมถึงการแสดงรายการด้วย
- ก13. ในกรณีที่แม่บทการรายงานทางการเงินคือแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร ซึ่งมักจะเป็นกรณีของงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป ความเห็นตามมาตรฐานการสอบบัญชีคือความเห็นที่ว่างบการเงินแสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญหรือไม่ ในกรณีที่แม่บทการรายงานทางการเงินคือแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ความเห็นตามมาตรฐานการสอบบัญชีคือความเห็นที่ว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทดังกล่าวหรือไม่ หากไม่ได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น การอ้างอิงในมาตรฐานการสอบบัญชีถึงความเห็นของผู้สอบบัญชีจะครอบคลุมถึงความเห็นทั้งสองรูปแบบนี้

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 6(ก)

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 (ปรับปรุง) “ข้อพิจารณาพิเศษ - การตรวจสอบงบการเงินที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ” ย่อหน้าที่ 8

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 6(ข)

<sup>8</sup> ดูย่อหน้าที่ ก59

## คำจำกัดความ

## งบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13 ฉ)

ก14. แม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทอาจอ้างถึงทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจหรือภาระผูกพันโดยใช้คำศัพท์อื่น เช่น อาจอ้างถึงค่าเหล่านี้โดยใช้คำว่า สินทรัพย์หรือหนี้สินของกิจการ และส่วนแตกต่างระหว่างสินทรัพย์และหนี้สินใช้คำว่า ส่วนของเจ้าของหรือส่วนได้เสียในส่วนของผู้เจ้าของ

ก15. ข้อมูลซึ่งเป็นเชิงอธิบายหรือเชิงบอกลักษณะซึ่งถูกกำหนดให้รวมอยู่ในงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจรวมถึงข้อมูลที่ถูกอ้างถึงไปยังข้อมูลในเอกสารอื่น เช่น รายงานของผู้บริหารหรือรายงานเกี่ยวกับความเสี่ยง คำว่า “รวมถึงข้อมูลที่ถูกอ้างถึง” หมายความว่า การอ้างอิงในงบการเงินไปยังเอกสารอื่น แต่ไม่ใช้การอ้างอิงจากเอกสารอื่นมายังงบการเงิน เมื่อแม่บทการรายงานทางการเงินไม่ได้ห้ามอย่างชัดเจนเกี่ยวกับการอ้างอิงตำแหน่งของข้อมูลซึ่งเป็นเชิงอธิบายหรือเชิงบอกลักษณะที่จะแสดงไว้ และข้อมูลนั้นถูกอ้างถึงอย่างเหมาะสม ดังนั้น ข้อมูลเหล่านี้เป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน

ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 14)

ก16. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง รวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระในงานตรวจสอบงบการเงิน ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องได้ถูกระบุไว้ในจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

ก17. จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีกำหนดหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน หลักการพื้นฐานที่ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามได้แก่

- (ก) ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
- (ข) ความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
- (ค) การรักษาความลับ
- (ง) ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ
- (จ) ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคล หรือ นิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ และ
- (ฉ) ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป

นอกจากนี้ จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้ให้ตัวอย่างการประยุกต์ใช้หลักการพื้นฐาน และข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณภายใต้สถานการณ์ที่มักจะพบในทางปฏิบัติ

ก18. งานตรวจสอบบัญชีเป็นงานที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของสาธารณะ ดังนั้นจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจึงกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องมีความเป็นอิสระจากกิจการที่ตรวจสอบ ความเป็นอิสระประกอบด้วยทั้งความเป็นอิสระโดยจิตใจและความเป็นอิสระตามที่ปรากฏให้เห็น ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีจากกิจการที่ตรวจสอบช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดง

ความเห็นในการตรวจสอบได้โดยไม่ได้รับผลกระทบจากอิทธิพลที่อาจกระทบต่อความเห็นนั้น  
ความเป็นอิสระช่วยส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์สุจริต  
มีความเที่ยงธรรม และดำรงไว้ซึ่งทัศนคติเกี่ยวกับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

ก19. มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1<sup>9</sup> และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220<sup>10</sup> กล่าวถึง  
ความรับผิดชอบของสำนักงานในการจัดให้มีและคงไว้ซึ่งระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน  
สำหรับงานตรวจสอบ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 กำหนดความรับผิดชอบของ  
สำนักงานในการจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติที่ออกแบบมาเพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่าง  
สมเหตุสมผลแก่สำนักงานว่า สำนักงานและบุคลากรของสำนักงานปฏิบัติตามข้อกำหนด  
ด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง รวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระ<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี  
รหัส 220 กำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบเกี่ยวกับข้อกำหนด  
ด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ความรับผิดชอบดังกล่าวรวมถึงการคงไว้ซึ่งความระมัดระวัง  
โดยการสังเกตการณ์และการสอบถามที่จำเป็น เพื่อให้ทราบถึงการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนด  
ด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ การพิจารณาถึง  
การดำเนินการที่เหมาะสมหากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบได้รับทราบเรื่องต่าง ๆ  
ที่แสดงว่าสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบไม่ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ  
ที่เกี่ยวข้อง และการได้มาซึ่งข้อสรุปเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระ  
ที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบ<sup>12</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ยอมรับว่ากลุ่มผู้ปฏิบัติงาน  
ตรวจสอบมีสิทธิที่จะเชื่อถือระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานในการบรรลุความ  
รับผิดชอบของกลุ่มเกี่ยวกับวิธีการปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบ  
แต่ละงาน เว้นแต่ข้อมูลจากสำนักงานหรือแหล่งอื่นจะชี้แนะเป็นอย่างอื่น

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

ก20. การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพรวมถึงการที่ผู้สอบบัญชีระมัดระวังในเรื่องต่อไปนี้  
ตัวอย่างเช่น

- หลักฐานการสอบบัญชีที่ขัดแย้งกับหลักฐานอื่นที่ได้รับ
- ข้อมูลที่ทำให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของเอกสารและคำตอบที่ได้รับจาก  
การสอบถามซึ่งจะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี
- สถานการณ์ที่อาจแสดงให้เห็นถึงการทุจริตที่อาจเกิดขึ้น
- สถานการณ์ที่ชี้ให้เห็นถึงความจำเป็นที่ต้องใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมจากที่กำหนด  
โดยมาตรฐานการสอบบัญชี

<sup>9</sup> มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 “การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทาน  
งบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง”

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 “การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 2

<sup>11</sup> มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 20-25

<sup>12</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ย่อหน้าที่ 9-12

- ก21. การดำรงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการตรวจสอบเป็นเรื่องที่จำเป็น หากผู้สอบบัญชีต้องการลดความเสี่ยง ตัวอย่างเช่น ความเสี่ยงจาก
- การมองข้ามสถานการณ์ที่ผิดปกติ
  - การได้มาซึ่งข้อสรุปที่เกินความจริงจากการสังเกตการณ์ในการตรวจสอบ
  - การใช้สมมติฐานที่ไม่เหมาะสมในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบและการประเมินผลการตรวจสอบที่ได้
- ก22. การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นสิ่งจำเป็นในการประเมินหลักฐานการสอบบัญชี อย่างระมัดระวัง การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพรวมถึงการตั้งข้อสงสัยเกี่ยวกับ หลักฐานการสอบบัญชีที่ขัดแย้งกันและความน่าเชื่อถือของเอกสารและคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามและข้อมูลอื่นที่ได้รับจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล การสังเกต และสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพยังรวมถึงการพิจารณาความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับภายใต้สถานการณ์ต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่มีปัจจัยเสี่ยงจากการทุจริตและมีเอกสารเพียงฉบับเดียวซึ่งง่ายต่อการทุจริตเป็นหลักฐานประกอบเพียงชิ้นเดียวสำหรับจำนวนเงินที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน
- ก23. ผู้สอบบัญชีอาจยอมรับว่ารายการและเอกสารเป็นของจริง เว้นแต่ผู้สอบบัญชีมีเหตุผลที่จะเชื่อเป็นอย่างอื่น อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีควรพิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี<sup>13</sup> ในกรณีที่มีข้อสงสัยเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของข้อมูลหรือมีข้อบ่งชี้ถึงการทุจริตที่อาจเกิดขึ้น (ตัวอย่างเช่น ถ้าสถานการณ์ที่พบระหว่างการตรวจสอบทำให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเอกสารอาจไม่ใช่ของจริงหรือข้อมูลในเอกสารอาจถูกบิดเบือน) มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องสืบค้นข้อเท็จจริงเพิ่มเติมและพิจารณาถึงการปรับเปลี่ยนหรือการเพิ่มวิธีการตรวจสอบที่จำเป็นเพื่อขจัดข้อสงสัยดังกล่าว<sup>14</sup>
- ก24. ผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงประสบการณ์ในอดีตเกี่ยวกับความซื่อสัตย์และความน่าเชื่อถือของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ อย่างไรก็ตาม ความเชื่อที่ว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีความซื่อสัตย์และความน่าเชื่อถือ ไม่ได้ทำให้ผู้สอบบัญชีลดความจำเป็นในการดำรงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ หรือทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถยอมรับหลักฐานการสอบบัญชีที่เชื่อถือได้น้อย ในการได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล

<sup>13</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 “หลักฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 7-9

<sup>14</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 13 มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ย่อหน้าที่ 11 และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 “การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก” ย่อหน้าที่ 10-11 และ 16

### การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างอิงย่อหน้า 16)

ก25. การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพมีความจำเป็นต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบที่เหมาะสม เนื่องจากการตีความข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องและมาตรฐานการสอบบัญชีและการตัดสินใจอย่างรอบคอบที่จำเป็นตลอดการตรวจสอบ ไม่สามารถกระทำได้หากไม่มีการนำความรู้และประสบการณ์ที่เกี่ยวข้องไปปรับใช้กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ต่าง ๆ การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพมีความจำเป็นโดยเฉพาะอย่างยิ่งต่อการตัดสินใจเกี่ยวกับ

- ความมีสาระสำคัญและความเสี่ยงในการสอบบัญชี
- ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ใช้เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีและเพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี
- การประเมินว่าผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ และการประเมินว่าผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานเพิ่มเติมหรือไม่เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีและวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี
- การประเมินการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการนำแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องของกิจการไปปฏิบัติ
- การสรุปผลการสอบบัญชีจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ตัวอย่างเช่น การประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการที่กำหนดโดยผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน

ก26. ลักษณะที่สำคัญของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีคือ การใช้ดุลยพินิจโดยผู้สอบบัญชีที่ได้รับการฝึกอบรม มีความรู้และประสบการณ์ ซึ่งช่วยในการพัฒนาความรู้ความสามารถที่จำเป็นในการใช้ดุลยพินิจอย่างสมเหตุสมผล

ก27. การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพในสถานการณ์เฉพาะใด ๆ ตั้งอยู่บนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีทราบ การปรึกษาหารือในเรื่องต่าง ๆ ที่ยากหรือที่มีข้อโต้แย้งในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ ทั้งภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ และระหว่างกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกับกลุ่มอื่นในระดับที่เหมาะสม ไม่ว่าจะภายในหรือภายนอกสำนักงาน ดังเช่นที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220<sup>15</sup> จะช่วยผู้สอบบัญชีในการใช้ดุลยพินิจอย่างรอบคอบและสมเหตุสมผล

ก28. การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพอาจประเมินได้จากการพิจารณาว่า ดุลยพินิจนั้นสะท้อนให้เห็นถึงการนำหลักการสอบบัญชีและหลักการบัญชีไปปฏิบัติอย่างเหมาะสมหรือไม่ และดุลยพินิจนั้นเหมาะสมและสอดคล้องกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีทราบจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือไม่

<sup>15</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ย่อหน้า 18

ก29. การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพต้องกระทำตลอดการตรวจสอบและต้องมีการบันทึกไว้อย่างเหมาะสม ในการนี้ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่เพียงพอเพื่อให้ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และไม่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบนั้นมาก่อน สามารถเข้าใจถึงดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่สำคัญที่ใช้เพื่อให้ได้ข้อสรุปเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างการตรวจสอบได้<sup>16</sup> การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพไม่อาจใช้เป็นเหตุผลของการตัดสินใจที่ไม่อยู่บนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของงานตรวจสอบหรือหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

**หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอและความเสี่ยงในการสอบบัญชี**  
(อ้างอิงย่อหน้าที่ 5 และ 17)

*ความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี*

ก30. หลักฐานการสอบบัญชีมีความจำเป็นต่อการสนับสนุนความเห็นและรายงานของผู้สอบบัญชี หลักฐานการสอบบัญชีได้มาจากการเก็บรวบรวมและส่วนใหญ่ได้มาจากการใช้วิธีการตรวจสอบในระหว่างการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม หลักฐานการสอบบัญชีอาจรวมถึงข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งอื่น เช่น การตรวจสอบครั้งก่อน ๆ (เมื่อผู้สอบบัญชีได้พิจารณาแล้วว่ามีเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นหลังจากการตรวจสอบครั้งก่อนหรือไม่ ที่อาจกระทบต่อความเกี่ยวข้องของข้อมูลนั้นกับการตรวจสอบในปัจจุบัน<sup>17</sup>) หรือวิธีการควบคุมคุณภาพของสำนักงานเกี่ยวกับการตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า นอกเหนือจากแหล่งอื่นภายในและภายนอกกิจการแล้ว บันทึกทางการบัญชีของกิจการยังเป็นแหล่งข้อมูลที่สำคัญของหลักฐานการสอบบัญชี นอกจากนี้ ข้อมูลที่อาจใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีอาจถูกจัดเตรียมขึ้นโดยผู้เชี่ยวชาญที่เป็นพนักงานหรือถูกว่าจ้างโดยกิจการ หลักฐานการสอบบัญชีประกอบด้วยทั้งข้อมูลที่สนับสนุนและยืนยันสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน และข้อมูลอื่นที่ขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน นอกจากนี้ ในบางกรณี การไม่มีข้อมูล (ตัวอย่างเช่น การที่ผู้บริหารปฏิเสธที่จะให้คำรับรองตามที่ถูกร้องขอ) ก็ถือว่าเป็นหลักฐานการสอบบัญชีด้วยเช่นกัน งานส่วนใหญ่ของผู้สอบบัญชีในการกำหนดรูปแบบของความเห็นของผู้สอบบัญชี ประกอบด้วย การรวบรวมและการประเมินหลักฐานการสอบบัญชี

ก31. ความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กัน ความเพียงพอเป็นการประเมินเกี่ยวกับปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชี ปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการได้รับพิจารณาจากการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของผู้สอบบัญชี (เมื่อความเสี่ยงที่ประเมินได้ยิ่งสูงขึ้น ผู้สอบบัญชีจะมีความต้องการหลักฐานการสอบบัญชีในปริมาณมากขึ้น) และจากคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชีนั้น

<sup>16</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 ย่อหน้าที่ 8

<sup>17</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญโดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ” ย่อหน้าที่ 9

(คุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชียิ่งสูงขึ้น ผู้สอบบัญชีอาจต้องการปริมาณหลักฐานการสอบบัญชีที่น้อยลง) อย่างไรก็ตาม การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีในปริมาณมากขึ้นอาจไม่สามารถชดเชยกับหลักฐานที่ด้อยคุณภาพได้

- ก32. ความเหมาะสม เป็นการประเมินเกี่ยวกับคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งหมายถึง ความเกี่ยวข้องและความเชื่อถือได้ของหลักฐานการสอบบัญชีซึ่งใช้สนับสนุนข้อสรุปที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ความเชื่อถือได้ของหลักฐานได้รับผลกระทบจากแหล่งที่มาของหลักฐานและจากลักษณะของหลักฐาน และขึ้นอยู่กับแต่ละสถานการณ์ที่ได้รับหลักฐานนั้นมา
- ก33. การที่ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีในอยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถได้มาซึ่งข้อสรุปที่สมเหตุสมผลเพื่อสนับสนุนความเห็นของผู้สอบบัญชีหรือไม่นั้น เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 และมาตรฐานการสอบบัญชีอื่นที่เกี่ยวข้องมีข้อกำหนดเพิ่มเติมและให้แนวปฏิบัติเพิ่มเติมที่นำไปปฏิบัติได้ตลอดการตรวจสอบในส่วนที่เกี่ยวข้องกับข้อพิจารณาของผู้สอบบัญชีในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

#### ความเสี่ยงในการสอบบัญชี

- ก34. ความเสี่ยงในการสอบบัญชี เป็นผลมาจากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและความเสี่ยงจากการตรวจสอบ การประเมินความเสี่ยงขึ้นอยู่กับวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่จำเป็นสำหรับวัตถุประสงค์นั้นและหลักฐานที่ได้รับตลอดการตรวจสอบ การประเมินความเสี่ยงเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพมากกว่าเป็นเรื่องของความสามารถในการวัดค่าอย่างแม่นยำ
- ก35. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี ความเสี่ยงในการสอบบัญชีไม่รวมถึงความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีอาจแสดงความเห็นว่างบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ในขณะที่งบการเงินไม่ได้แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยทั่วไปความเสี่ยงดังกล่าวไม่มีนัยสำคัญ นอกจากนี้ ความเสี่ยงในการสอบบัญชีเป็นคำศัพท์เทคนิคที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการการสอบบัญชี และไม่ได้หมายถึงความเสี่ยงทางธุรกิจของผู้สอบบัญชี เช่น ความเสียหายจากการแพ็คดีความ การเผยแพร่ข่าวในเชิงลบ หรือเหตุการณ์อื่นที่เกิดขึ้นอันเกี่ยวเนื่องกับการตรวจสอบงบการเงิน

ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ก36. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อาจเกิดขึ้นได้สองระดับคือ

- ระดับของงบการเงินโดยรวม และ
- ระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล

ก37. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินโดยรวม หมายถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินโดยรวมอย่างแผ่กระจาย และมีแนวโน้มที่จะกระทบต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หลายประการ

ก38. การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ช่วยในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ หลักฐานดังกล่าวช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินได้โดยมีความเสี่ยงจากการสอบบัญชีในระดับต่ำที่ยอมรับได้ ผู้สอบบัญชีใช้วิธีการต่าง ๆ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจใช้แบบจำลองซึ่งแสดงความสัมพันธ์ทั่วไปขององค์ประกอบต่าง ๆ ของความเสี่ยงในการสอบบัญชีในรูปแบบทางคณิตศาสตร์เพื่อให้ได้มาซึ่งความเสี่ยงจากการตรวจสอบในระดับที่ยอมรับได้ ผู้สอบบัญชีบางคนอาจพบว่าแบบจำลองดังกล่าวมีประโยชน์ในการวางแผนวิธีการตรวจสอบ

ก39. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ มี 2 ส่วนคือ ความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม ความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมเป็นความเสี่ยงของกิจการและมีอยู่โดยไม่มีขึ้นอยู่กับการตรวจสอบงบการเงิน

ก40. ความเสี่ยงสืบเนื่องสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้และของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องบางเรื่องสูงกว่าเรื่องอื่น ๆ ตัวอย่างเช่น ความเสี่ยงสืบเนื่องที่เกี่ยวกับการคำนวณที่ซับซ้อนหรือบัญชีที่ประกอบด้วยจำนวนเงินที่เกิดจากประมาณการทางบัญชีซึ่งขึ้นอยู่กับความไม่แน่นอนที่มีนัยสำคัญในการประมาณการ สถานการณ์ภายนอกที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงทางธุรกิจก็อาจมีอิทธิพลต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง ตัวอย่างเช่น พัฒนาการด้านเทคโนโลยีอาจทำให้สินค้าบางชนิดล้าสมัย ซึ่งเป็นเหตุให้สินค้าคงเหลือมีแนวโน้มที่จะแสดงยอดที่สูงเกินจริง ปัจจัยต่าง ๆ ภายในกิจการและในสภาพแวดล้อมของกิจการที่เกี่ยวข้องกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลหลายประการหรือทุกประการก็อาจมีอิทธิพลต่อความเสี่ยงสืบเนื่องที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหาร



ได้ให้การรับรองไว้โดยเฉพาะ ปัจจัยดังกล่าวอาจรวมถึง ตัวอย่างเช่น การขาดเงินทุนหมุนเวียนที่เพียงพอเพื่อการดำเนินงานต่อเนื่อง หรืออุตสาหกรรมที่กำลังถดถอยซึ่งจะเห็นได้จากธุรกิจที่ประสบความล้มเหลวเป็นจำนวนมาก

- ก41. ความเสี่ยงจากการควบคุม เป็นผลมาจากประสิทธิผลของการออกแบบ การนำไปปฏิบัติ และการดูแลรักษาการควบคุมภายในโดยผู้บริหาร ในการที่จะระบุความเสี่ยงที่พบซึ่งเป็นอุปสรรคต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของกิจการเกี่ยวกับการจัดทางการเงินของกิจการ อย่างไรก็ตาม แม้ว่าการควบคุมภายในจะถูกออกแบบและมีการปฏิบัติตามอย่างดีเพียงใด การควบคุมภายในสามารถลดลง แต่ไม่สามารถกำจัด ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินได้เนื่องจากข้อจำกัดสืบเนื่องจากการควบคุมภายใน ซึ่งรวมถึง ความเป็นไปได้ของข้อผิดพลาดหรือความผิดพลาดของมนุษย์ หรือความเป็นไปได้ที่การควบคุมจะถูกแทรกแซงโดยการสมรู้ร่วมคิดหรือการข้ามขั้นตอนอย่างไม่เหมาะสมโดยผู้บริหาร ด้วยเหตุนี้ ความเสี่ยงจากการควบคุมบางส่วนจึงต้องมียุ่เสมอ มาตรฐานการสอบบัญชีกล่าวถึงสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีต้องหรืออาจเลือกที่จะทดสอบประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการออกแบบการควบคุม เพื่อกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่จะทำ<sup>18</sup>
- ก42. มาตรฐานการสอบบัญชีมักไม่กล่าวถึงความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแยกต่างหากจากกัน แต่จะกล่าวถึงการประเมินร่วมกันในรูปของ “ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ” อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแยกต่างหากจากกันหรือรวมกัน ขึ้นอยู่กับเทคนิคหรือวิธีการทางการสอบบัญชีและข้อพิจารณาในทางปฏิบัติที่เลือกใช้ การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอาจแสดงในรูปแบบเชิงปริมาณ เช่น ร้อยละ หรือในรูปแบบที่ไม่เป็นเชิงปริมาณ ไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม ความจำเป็นของผู้สอบบัญชีในการประเมินความเสี่ยงอย่างเหมาะสมมีความสำคัญกว่าวิธีการต่าง ๆ ที่อาจใช้ในการประเมิน
- ก43. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) กล่าวถึงข้อกำหนดและให้แนวปฏิบัติในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินและระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

- ก44. ณ ระดับความเสี่ยงในการสอบบัญชีระดับใดระดับหนึ่ง ระดับที่ยอมรับได้ของความเสี่ยงจากการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในทางตรงกันข้ามกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ประเมินได้ ตัวอย่างเช่น ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ผู้สอบบัญชี

<sup>18</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้” ย่อหน้าที่ 7-17

เชื่อว่ามืออยู่ยั้งสูงชัน ความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่สามารถยอมรับได้จะยิ่งลดลง และดังนั้น หลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีต้องการจะต้องยิ่งมีความเชื่อถือได้มากขึ้น

ก45. ความเสี่ยงจากการตรวจสอบเกี่ยวข้องกับลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่กำหนดขึ้นโดยผู้สอบบัญชีเพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ ดังนั้นความเสี่ยงจากการตรวจสอบจึงขึ้นอยู่กับประสิทธิผลของวิธีการตรวจสอบและการนำวิธีการตรวจสอบนั้นไปปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น

- การวางแผนที่เพียงพอ
- การจัดบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างเหมาะสม
- การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และ
- การควบคุมดูแลและการสอบทานงานตรวจสอบที่ปฏิบัติ

ตัวอย่างข้างต้นจะช่วยเพิ่มประสิทธิผลของวิธีการตรวจสอบและการนำวิธีการตรวจสอบนั้นไปปฏิบัติ และลดโอกาสที่ผู้สอบบัญชีอาจเลือกวิธีการตรวจสอบที่ไม่เหมาะสม นำวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมไปปฏิบัติผิดวิธี หรือแปลความหมายจากผลการตรวจสอบผิดพลาด

ก46. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300<sup>19</sup> และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 กล่าวถึงข้อกำหนดและให้แนวปฏิบัติในการวางแผนการตรวจสอบงบการเงินและการตอบสนองของผู้สอบบัญชีต่อความเสี่ยงที่ประเมินได้ อย่างไรก็ตาม ความเสี่ยงจากการตรวจสอบสามารถลดลง แต่ไม่สามารถกำจัดได้ เนื่องจากข้อจำกัดสืบเนื่องของการสอบบัญชี ด้วยเหตุนี้ความเสี่ยงจากการตรวจสอบบางส่วนจึงยังคงมีอยู่เสมอ

ข้อจำกัดสืบเนื่องของการสอบบัญชี

ก47. ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องและไม่สามารถลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีจนเป็นศูนย์ ดังนั้นจึงไม่สามารถได้มาซึ่งความเชื่อมั่นในระดับสูงสุดว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้ ทั้งนี้เนื่องจากข้อจำกัดสืบเนื่องของการสอบบัญชี ซึ่งทำให้หลักฐานการสอบบัญชีส่วนใหญ่ที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการทำข้อสรุปและใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี เป็นหลักฐานที่ต้องใช้ดุลยพินิจอย่างสมเหตุสมผลในการพิจารณาความเชื่อถือได้มากกว่าที่จะเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปได้ในตัวเอง ข้อจำกัดสืบเนื่องของการสอบบัญชีเกิดขึ้นจาก

- ลักษณะของการรายงานทางการเงิน
- ลักษณะของวิธีการตรวจสอบ และ
- ความจำเป็นที่จะต้องปฏิบัติงานตรวจสอบภายในระยะเวลาและต้นทุนที่เหมาะสม
- ลักษณะของการรายงานทางการเงิน

<sup>19</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 “การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน”

### ลักษณะของการรายงานทางการเงิน

ก48. การจัดทำงานการเงินเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการนำข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องของกิจการไปปฏิบัติกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของกิจการ นอกจากนี้ รายการในงบการเงินหลายรายการเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจหรือการประเมินที่ขึ้นอยู่กับความเห็นส่วนบุคคลหรือความไม่แน่นอนในระดับหนึ่ง และอาจมีการตีความหรือการใช้ดุลยพินิจที่ยอมรับได้หลายแบบ ดังนั้นรายการในงบการเงินบางรายการจึงขึ้นอยู่กับความผันแปรในระดับหนึ่งซึ่งไม่สามารถกำจัดได้โดยการใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม ลักษณะเช่นนี้มักเป็นกรณีของประมาณการทางบัญชีบางเรื่อง อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาโดยเฉพาะว่าประมาณการทางบัญชีมีความสมเหตุสมผลในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และพิจารณาโดยเฉพาะเกี่ยวกับลักษณะเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ ซึ่งรวมถึงข้อบ่งชี้ถึงอคติที่อาจเกิดขึ้นในการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร<sup>20</sup>

### ลักษณะของวิธีการตรวจสอบ

- ก49. ผู้สอบบัญชีมีข้อจำกัดในทางปฏิบัติและทางกฎหมายเกี่ยวกับความสามารถของผู้สอบบัญชีในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี ตัวอย่างเช่น
- มีความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารหรือบุคคลอื่น ๆ ทั้งที่ตั้งใจหรือไม่ตั้งใจ อาจไม่ให้ข้อมูลที่ครบถ้วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงานการเงินหรือที่ร้องขอโดยผู้สอบบัญชี ด้วยเหตุนี้ ผู้สอบบัญชีจึงไม่สามารถมั่นใจเกี่ยวกับความครบถ้วนของข้อมูลได้ แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะได้ใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นว่าได้รับข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดแล้ว
  - การทุจริตอาจเกี่ยวข้องกับแผนการที่มีการวางแผนอย่างซับซ้อนและรอบคอบ ซึ่งออกแบบมาเพื่อปกปิดการทุจริตนั้น ดังนั้นวิธีการตรวจสอบที่ใช้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี อาจไม่มีประสิทธิผลในการตรวจให้พบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดจากความตั้งใจที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น การสมรู้ร่วมคิดเพื่อแก้ไขเอกสารที่อาจทำให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีนั้นเป็นหลักฐานที่ถูกต้องทั้งที่หลักฐานดังกล่าวไม่ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีไม่ได้ถูกฝึกอบรมหรือถูกคาดหวังว่าจะเป็นผู้เชี่ยวชาญในการพิสูจน์ความแท้จริงของเอกสาร
  - การสอบบัญชีไม่ใช่การสืบสวนอย่างเป็นทางการเพื่อหาการกระทำผิดที่ต้องสงสัย ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงไม่มีอำนาจตามกฎหมายโดยเฉพาะ เช่น อำนาจในการตรวจค้นที่อาจจำเป็นสำหรับการสืบสวนดังกล่าว

<sup>20</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีรวมถึงประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวกับมูลค่าธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ย่อหน้าที่ 12

ความทันต่อเวลาของรายงานทางการเงินและความสมดุลระหว่างประโยชน์ที่ได้รับกับต้นทุนที่เสียไป

ก50. ความยากลำบาก ระยะเวลา หรือต้นทุนที่เกี่ยวข้องไม่เป็นเหตุอันควรให้ผู้สอบบัญชีละเว้นวิธีการตรวจสอบที่ไม่มีวิธีการตรวจสอบอื่นมาทดแทนได้ หรือยอมรับหลักฐานการสอบบัญชีที่ไม่น่าเชื่อถือ การวางแผนอย่างเหมาะสมจะช่วยให้มีเวลาและทรัพยากรที่เพียงพอต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ความเกี่ยวข้องของข้อมูลและประโยชน์ของข้อมูลนั้นมีแนวโน้มที่จะลดลงเมื่อเวลาผ่านไป และควรมีการพิจารณาเปรียบเทียบสมดุลระหว่างความเชื่อถือได้ของข้อมูลและต้นทุนของข้อมูลนั้น เรื่องดังกล่าวเป็นที่ยอมรับโดยแม่บทการรายงานทางการเงินบางเรื่อง (ตัวอย่างเช่น แม่บทในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน) ดังนั้นผู้ใช้งบการเงินจึงมีความคาดหวังว่าผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่อการเงินภายในระยะเวลาและต้นทุนที่เหมาะสม โดยตระหนักว่าเป็นไปไม่ได้ในทางปฏิบัติที่จะแสดงข้อมูลทั้งหมดที่อาจมีอยู่หรือจะติดตามทุกเรื่องอย่างละเอียดถี่ถ้วน บนสมมติฐานที่ว่าข้อมูลเหล่านั้นมีข้อผิดพลาดหรือการทุจริตจนกว่าจะพิสูจน์ได้เป็นอย่างอื่น

ก51. ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้อง

- วางแผนการตรวจสอบเพื่อให้การตรวจสอบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ
- มุ่งเน้นการตรวจสอบไปยังบัญชีที่คาดว่าจะมีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในขณะที่มุ่งเน้นการตรวจสอบที่น้อยกว่าไปยังบัญชีอื่น และ
- ใช้การทดสอบและวิธีการอื่นในการตรวจสอบประชากรต่าง ๆ เพื่อหาการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

ก52. เมื่อพิจารณาวิธีการตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ก51 มาตรฐานการสอบบัญชีมีข้อกำหนดเกี่ยวกับการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี และกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้อง

- มีหลักเกณฑ์ในการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ โดยใช้วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง<sup>21</sup> และ
- ใช้การทดสอบและวิธีการอื่นในการตรวจสอบประชากรต่าง ๆ ในลักษณะที่จะให้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลแก่ผู้สอบบัญชีในการให้ได้มาซึ่งข้อสรุปเกี่ยวกับประชากรนั้น<sup>22</sup>

<sup>21</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 5-10

<sup>22</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 “การวิเคราะห์เปรียบเทียบ” และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 “การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี”

### เรื่องอื่นที่มีผลกระทบต่อข้อจำกัดสืบเนื่องในการสอบบัญชี

ก53. ในกรณีของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้บางประการหรือเรื่องบางเรื่อง ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากข้อจำกัดสืบเนื่องที่มีต่อความสามารถของผู้สอบบัญชีในการตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญมีนัยสำคัญอย่างมาก สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หรือเรื่องบางเรื่องดังกล่าวรวมถึง

- การทุจริต โดยเฉพาะอย่างยิ่งการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารระดับสูง หรือการสมรู้ร่วมคิด ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ในรายละเอียดเพิ่มเติม
- ความมีอยู่จริงและความครบถ้วนของความสัมพันธ์และรายการบัญชีของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550<sup>23</sup> ในรายละเอียดเพิ่มเติม
- การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250<sup>24</sup> ในรายละเอียดเพิ่มเติม
- เหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคตที่อาจทำให้กิจการไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องได้ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)<sup>25</sup> ในรายละเอียดเพิ่มเติม

มาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องระบุวิธีการตรวจสอบที่เฉพาะเจาะจงเพื่อช่วยลดผลกระทบของข้อจำกัดสืบเนื่อง

ก54. ข้อจำกัดสืบเนื่องของการสอบบัญชี ทำให้มีความเสี่ยงที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ที่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญบางประการในงบการเงินอาจไม่ถูกตรวจพบ แม้ว่าการตรวจสอบจะได้มีการวางแผนและปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างเหมาะสมแล้วก็ตาม ด้วยเหตุนี้การตรวจพบในภายหลังถึงการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินซึ่งเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดนั้น ไม่ได้แสดงให้เห็นถึงการไม่ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ข้อจำกัดสืบเนื่องของการสอบบัญชีไม่ใช่ข้ออ้างของผู้สอบบัญชีในการยอมรับหลักฐานการสอบบัญชีที่ไม่น่าเชื่อถือ การที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีหรือไม่นั้น พิจารณาได้จากวิธีการตรวจสอบที่ใช้ภายใต้สถานการณ์นั้น ๆ ความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับซึ่งเป็นผลมาจากวิธีการตรวจสอบที่ใช้ดังกล่าว และความเหมาะสมของรายงานของผู้สอบบัญชีโดยประเมินจากหลักฐานดังกล่าวประกอบกับวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี

<sup>23</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน”

<sup>24</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 “การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน”

<sup>25</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง”

## การปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี

### ลักษณะของมาตรฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18)

ก55. มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดมาตรฐานของการทำงานของผู้สอบบัญชีในการบรรลุวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีกล่าวถึงความรับผิดชอบทั่วไปของผู้สอบบัญชี ตลอดจนข้อพิจารณาเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการนำความรับผิดชอบดังกล่าวไปปฏิบัติกับเรื่องต่าง ๆ โดยเฉพาะ

ก56. ขอบเขต วันถือปฏิบัติ และข้อจำกัดโดยเฉพาะ ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับใดฉบับหนึ่งไปใช้ ได้อธิบายไว้อย่างชัดเจนในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้น ผู้สอบบัญชีได้รับอนุญาตให้นำมาตรฐานการสอบบัญชีไปปฏิบัติได้ก่อนวันถือปฏิบัติที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้น เว้นแต่จะได้ระบุไว้เป็นอย่างอื่นในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้น

ก57. ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายหรือข้อบังคับนอกเหนือไปจากมาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีไม่ได้ลบล้างกฎหมายหรือข้อบังคับที่กำกับดูแลการตรวจสอบงบการเงิน ในกรณีที่กฎหมายหรือข้อบังคับดังกล่าวแตกต่างจากมาตรฐานการสอบบัญชี การปฏิบัติงานตรวจสอบตามกฎหมายหรือข้อบังคับจะไม่ถือว่าเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี

ก58. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก59. มาตรฐานการสอบบัญชีเกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบในภาครัฐ อย่างไรก็ตาม ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในภาครัฐอาจได้รับผลกระทบจากข้อบังคับทางการสอบบัญชี หรือจากภาระหน้าที่ที่มีต่อหน่วยงานภาครัฐตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือหน่วยงานที่มีอำนาจอื่น (เช่น กฎกระทรวง ข้อกำหนดตามนโยบายของรัฐบาล หรือมติแห่งสภานิติบัญญัติ) ซึ่งอาจครอบคลุมขอบเขตที่กว้างกว่าการตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบที่เพิ่มขึ้นนี้ไม่ได้อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชี แต่อาจถูกกำหนดในแนวปฏิบัติที่พัฒนาขึ้นโดยหน่วยงานตรวจสอบภาครัฐ

### เนื้อหาของมาตรฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19)

ก60. นอกเหนือจากวัตถุประสงค์และข้อกำหนด (ข้อกำหนดได้ถูกแสดงในมาตรฐานการสอบบัญชีโดยใช้คำว่า “ต้อง”) มาตรฐานการสอบบัญชีแต่ละฉบับประกอบด้วยแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องในรูปแบบของการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น นอกจากนี้ยังอาจรวมถึงคำนำซึ่งมีบริบทเกี่ยวกับการทำความเข้าใจที่เหมาะสมเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้นและคำจำกัดความ ดังนั้น เนื้อความทั้งหมดของมาตรฐานการสอบบัญชีแต่ละฉบับจึงเกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้นและการนำข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้นไปปฏิบัติอย่างเหมาะสม

- ก61. ในกรณีที่จำเป็น การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่นจะทำให้คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีและแนวปฏิบัติในการปฏิบัติตามข้อกำหนดนั้น การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่นอาจ
- อธิบายให้ชัดเจนขึ้นว่า ข้อกำหนดมีความหมายอย่างไรหรือมีเจตนาที่จะครอบคลุมเรื่องใดบ้าง
  - ให้ตัวอย่างนโยบายและวิธีปฏิบัติที่อาจเหมาะสมในสถานการณ์ต่าง ๆ
- แม้ว่าแนวปฏิบัติดังกล่าวจะไม่ถือเป็นข้อกำหนด แต่ก็เกี่ยวข้องกับการนำข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีไปปฏิบัติอย่างเหมาะสม การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่นอาจให้ข้อมูลเบื้องหลังความเป็นมาเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี
- ก62. ภาคผนวกเป็นส่วนหนึ่งของการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น วัตถุประสงค์และความมุ่งหมายในการใช้ของภาคผนวกได้อธิบายไว้ในเนื้อหาของมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง หรือในหัวข้อและคำนำของภาคผนวกเอง
- ก63. คำนำ อาจรวมถึงเรื่องต่าง ๆ เช่น คำอธิบายเกี่ยวกับ
- วัตถุประสงค์และขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้น ตลอดจนคำอธิบายว่ามาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้นเกี่ยวข้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ อย่างไร
  - สาระสำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้น
  - ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและบุคคลอื่นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเนื้อหาของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้น
  - บริบทที่ใช้ในการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้น
- ก64. มาตรฐานการสอบบัญชีอาจมีหัวข้อ “คำจำกัดความ” คำจำกัดความ คือคำอธิบายความหมายของคำศัพท์ต่าง ๆ ที่ใช้ในมาตรฐานการสอบบัญชี คำจำกัดความดังกล่าวมีไว้เพื่อช่วยให้การนำมาตรฐานการสอบบัญชีไปปฏิบัติและการตีความมาตรฐานการสอบบัญชีเป็นไปในทิศทางเดียวกัน และไม่ได้มีเจตนาที่จะลบล้างคำจำกัดความที่อาจกำหนดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์อื่น ไม่ว่าจะไปในทางกฎหมาย ข้อบังคับ หรือเรื่องอื่น ๆ คำศัพท์ดังกล่าวจะมีความหมายเดียวกันในมาตรฐานการสอบบัญชีทุกฉบับ เว้นแต่จะได้ระบุไว้เป็นอย่างอื่น
- ก65. ในกรณีที่เหมาะสม ข้อพิจารณาเพิ่มเติมโดยเฉพาะสำหรับการตรวจสอบกิจการขนาดเล็กและหน่วยงานภาครัฐจะอยู่ในการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่นของมาตรฐานการสอบบัญชี ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเหล่านี้ช่วยในการนำข้อกำหนดต่าง ๆ ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้นไปปฏิบัติในการตรวจสอบกิจการดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเหล่านี้ไม่ได้จำกัดหรือลดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการนำข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้นไปปฏิบัติและในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้น

ข้อพิจารณาโดยเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก66. ในการระบุข้อพิจารณาเพิ่มเติมในการตรวจสอบกิจการขนาดเล็ก “กิจการขนาดเล็ก” หมายถึง กิจการที่โดยปกติมีลักษณะเชิงคุณภาพ เช่น

- (ก) ความเป็นเจ้าของและการบริหารรวมอยู่ในกลุ่มบุคคลจำนวนน้อย (มักเป็นเจ้าของคนเดียว ไม่ว่าจะเป็นผู้บุคคลธรรมดาหรือเป็นอีกองค์กรหนึ่งที่เป็นเจ้าของกิจการโดยที่เจ้าของ มีลักษณะเชิงคุณภาพที่เกี่ยวข้อง) และ
- (ข) ข้อใดข้อหนึ่งหรือหลายข้อจากข้อต่อไปนี้
  - (1) มีรายการที่ตรงไปตรงมาหรือไม่ซับซ้อน
  - (2) มีการบันทึกบัญชีไม่ซับซ้อน
  - (3) มีจำนวนสายงานธุรกิจน้อยและมีจำนวนผลิตภัณฑ์น้อยภายในสายงานธุรกิจ
  - (4) มีการควบคุมภายในน้อย
  - (5) มีระดับชั้นของผู้บริหารน้อยและผู้บริหารรับผิดชอบการควบคุมในวงกว้าง หรือ
  - (6) มีบุคลากรน้อย หลายคนมีหน้าที่รับผิดชอบในวงกว้าง

ลักษณะเชิงคุณภาพข้างต้นนี้ไม่ได้ครอบคลุมลักษณะเชิงคุณภาพโดยละเอียดทั้งหมด ไม่ใช่ ลักษณะเชิงคุณภาพของกิจการขนาดเล็กโดยเฉพาะ และกิจการขนาดเล็กไม่จำเป็นต้องมีลักษณะ เชิงคุณภาพข้างต้นนี้ครบทุกข้อ

ก67. ข้อพิจารณาโดยเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็กที่รวมอยู่ในมาตรฐานการสอบบัญชีได้ถูกพัฒนา เริ่มแรกจากกิจการที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ อย่างไรก็ตาม ข้อพิจารณาบางเรื่อง อาจมีประโยชน์ต่อการตรวจสอบกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่มีขนาดเล็ก

ก68. มาตรฐานการสอบบัญชีกล่าวถึงเจ้าของกิจการขนาดเล็กซึ่งมีส่วนเกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจ ในแต่ละวันว่า “เจ้าของที่มีอำนาจจัดการ”

วัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีแต่ละฉบับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21)

ก69. มาตรฐานการสอบบัญชีแต่ละฉบับมีหนึ่งวัตถุประสงค์หรือหลายวัตถุประสงค์ซึ่งเป็นตัวเชื่อมโยง ระหว่างข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีนั้นกับวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี วัตถุประสงค์ในมาตรฐานการสอบบัญชีแต่ละฉบับมุ่งเน้นให้ผู้สอบบัญชีได้ผลลัพธ์ตามที่ มาตรฐานการสอบบัญชียุคก่อนหน้านั้นต้องการ ในขณะที่เดียวกันก็มีความเฉพาะเจาะจงเพียงพอที่จะ ช่วยผู้สอบบัญชีใน

- การทำความเข้าใจว่าต้องทำอะไรให้สำเร็จลุล่วง และในกรณีที่เป็น วิธีที่เหมาะสม ในการทำเช่นนั้น และ
- การตัดสินใจว่าต้องทำอะไรเพิ่มเติมหรือไม่เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์นั้น ในสถานการณ์ นั้น ๆ ของการตรวจสอบ



- ก70. ผู้สอบบัญชีต้องเข้าใจวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีแต่ละฉบับในบริบทของวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 11 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ความสามารถในการบรรลุวัตถุประสงค์แต่ละข้อขึ้นอยู่กับข้อจำกัดสืบเนื่องของการสอบบัญชี เช่นเดียวกับการบรรลุวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี
- ก71. ในการใช้วัตถุประสงค์ ผู้สอบบัญชีต้องตระหนักถึงความสัมพันธ์ระหว่างมาตรฐานการสอบบัญชีทั้งนี้เนื่องจาก ดังเช่นที่กล่าวในย่อหน้าที่ 55 มาตรฐานการสอบบัญชีในบางกรณีจะเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่ครอบคลุมทั่วไป และในกรณีอื่นจะเกี่ยวข้องกับการนำความเสี่ยงที่ครอบคลุมเหล่านั้นไปปฏิบัติ กับเรื่องต่าง ๆ โดยเฉพาะ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีตีความไว้ซึ่งทัศนคติในการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งจำเป็นในทุกขั้นตอนของการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบ แต่ไม่ได้ถูกกล่าวซ้ำในรูปของข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีแต่ละฉบับอีก ในระดับที่ลึกลงไป มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) และ 330 กล่าวถึงวัตถุประสงค์และข้อกำหนดเกี่ยวกับความเสี่ยงที่ครอบคลุมของผู้สอบบัญชีในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและความรับผิดชอบในการออกแบบและใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ดังกล่าวตามลำดับ วัตถุประสงค์และข้อกำหนดดังกล่าวจะถูกนำไปปฏิบัติตลอดการตรวจสอบ มาตรฐานการสอบบัญชีบางฉบับที่กล่าวถึงเรื่องโดยเฉพาะเจาะจงในการสอบบัญชี (ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540) อาจขยายความถึงเรื่องที่ว่า จะนำวัตถุประสงค์และข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีอื่น เช่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) และ 330 ไปใช้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเนื้อหาของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้นอย่างไร แต่จะไม่กล่าวซ้ำ ดังนั้นในการบรรลุวัตถุประสงค์ ตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 ผู้สอบบัญชีต้องตระหนักถึงวัตถุประสงค์และข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นที่เกี่ยวข้องด้วย

การใช้วัตถุประสงค์เพื่อประเมินความต้องการวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21(ก))

- ก72. ข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีถูกออกแบบมาเพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีและวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีได้ ดังนั้นการนำข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีไปปฏิบัติอย่างเหมาะสมโดยผู้สอบบัญชีจึงเป็นเกณฑ์ที่เพียงพอให้แก่ผู้สอบบัญชีในการบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวได้ อย่างไรก็ตาม เนื่องจากสถานการณ์ของงานตรวจสอบแตกต่างกันไปอย่างมากและมาตรฐานการสอบบัญชีไม่สามารถคาดการณ์สถานการณ์เหล่านั้นได้ทั้งหมด ผู้สอบบัญชีจึงต้องรับผิดชอบในการกำหนดวิธีการตรวจสอบที่จำเป็นเพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีและเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว ในสถานการณ์ของงานตรวจสอบ อาจมีเรื่องบางเรื่องที่คุณสอบบัญชีต้องใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมจากที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี

การใช้วัตถุประสงค์เพื่อประเมินว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21(ข))

ก73. ผู้สอบบัญชีต้องใช้วัตถุประสงค์เพื่อประเมินว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ในบริบทของวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี ดังนั้นหากผู้สอบบัญชีสรุปว่าหลักฐานการสอบบัญชีไม่เพียงพอและเหมาะสม ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการข้อใดข้อหนึ่งหรือหลายข้อต่อไปนี้เพื่อให้บรรลุข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 21(ข)

- ประเมินว่าได้รับหรือจะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องเพิ่มเติมจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ หรือไม่
- ขยายการตรวจสอบในการนำข้อกำหนดหนึ่งข้อหรือหลายข้อไปปฏิบัติ หรือ
- ใช้วิธีการอื่นที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็นในสถานการณ์นั้น ๆ

ในกรณีที่คาดว่าไม่มีข้อใดข้างต้นสามารถกระทำได้หรือเป็นไปได้ในสถานการณ์นั้น ๆ ผู้สอบบัญชีจะไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอและมาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชีหรือต่อความสามารถของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานตรวจสอบให้เสร็จสิ้น

การปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง

ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22)

ก74. ในบางกรณี มาตรฐานการสอบบัญชี (และข้อกำหนดทั้งหมดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้น) อาจไม่เกี่ยวข้องในสถานการณ์นั้น ๆ ตัวอย่างเช่น ถ้ากิจการไม่มีหน่วยงานตรวจสอบภายใน จะไม่มีเรื่องใดที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง)<sup>26</sup>

ก75. ในมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง อาจมีข้อกำหนดที่มีเงื่อนไข ข้อกำหนดดังกล่าวจะเกี่ยวข้องเมื่อสถานการณ์ที่ได้คาดการณ์ไว้ในข้อกำหนดนั้นเกิดขึ้นและเงื่อนไขนั้นเกิดขึ้นโดยทั่วไป เงื่อนไขของข้อกำหนดจะมีทั้งที่ชัดเจนหรือโดยนัย ตัวอย่างเช่น

- ข้อกำหนดที่ให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชี หากมีการจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ<sup>27</sup> ข้อกำหนดดังกล่าวเป็นข้อกำหนดที่มีเงื่อนไขชัดเจน

<sup>26</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) “การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน”

<sup>27</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 13

- ข้อกำหนดที่ให้สื่อสารเกี่ยวกับจุดอ่อนที่สำคัญของการควบคุมภายในที่พบในระหว่างการตรวจสอบกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล<sup>28</sup> ซึ่งขึ้นอยู่กับความมีอยู่จริงของจุดอ่อนที่สำคัญที่พบดังกล่าว และข้อกำหนดเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลจำแนกตามส่วนงานตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง<sup>29</sup> ซึ่งขึ้นอยู่กับกรณีที่แม่บทนั้นกำหนดให้หรืออนุญาตให้มีการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว ข้อกำหนดดังกล่าวเป็นข้อกำหนดที่มีเงื่อนไขโดยนัย

ในบางกรณี ข้อกำหนดอาจแสดงอยู่ในลักษณะที่เป็นเงื่อนไขตามกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจถูกกำหนดให้ถอนตัวจากงานตรวจสอบบัญชี หากการถอนตัวนั้นสามารถกระทำภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง หรือผู้สอบบัญชีอาจถูกกำหนดให้กระทำบางเรื่อง เว้นแต่เป็นเรื่องที่ต้องห้ามตามกฎหมายหรือข้อบังคับ การอนุญาตหรือการห้ามตามกฎหมายหรือข้อบังคับอาจมีลักษณะที่ชัดเจนหรือโดยนัย ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับแต่ละประเทศ

การไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนด (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23)

ก76. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 กล่าวถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานในสถานการณ์พิเศษที่ผู้สอบบัญชีไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง<sup>30</sup> มาตรฐานการสอบบัญชีไม่ได้กำหนดให้ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ไม่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ของการตรวจสอบนั้น

การไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24)

ก77. การบรรลุวัตถุประสงค์ได้หรือไม่เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี ดุลยพินิจดังกล่าวเป็นผลของการใช้วิธีการตรวจสอบในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี และการประเมินของผู้สอบบัญชีที่ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่และจำเป็นต้องตรวจสอบเพิ่มเติมหรือไม่ในสถานการณ์ของการตรวจสอบนั้นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี ดังนั้นสถานการณ์ที่อาจทำให้ไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ได้ รวมถึงสถานการณ์ที่

- ชัดขวางไม่ให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องของมาตรฐานการสอบบัญชี
- เป็นเหตุให้ไม่สามารถกระทำได้หรือเป็นไปได้ที่ผู้สอบบัญชีจะใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมหรือได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมที่เห็นว่าจำเป็น จากการใช้วัตถุประสงค์ตามย่อหน้าที่ 21 ตัวอย่างเช่น เกิดจากข้อจำกัดเกี่ยวกับหลักฐานการสอบบัญชีที่สามารถหาได้

<sup>28</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 “การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ” ย่อหน้าที่ 9

<sup>29</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 “หลักฐานการสอบบัญชี - ข้อควรพิจารณาเพิ่มเติมเฉพาะรายการ” ย่อหน้าที่ 13

<sup>30</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 ย่อหน้าที่ 12

ก78. เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 และข้อกำหนดโดยเฉพาะเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานในมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องอื่นเป็นหลักฐานที่แสดงถึงเกณฑ์ของผู้สอบบัญชีในการได้มาซึ่งข้อสรุปเกี่ยวกับการบรรลุวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี แม้ว่าผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องจดบันทึกแยกไว้ต่างหาก (ดังเช่น ในแบบสอบถามเพื่อการตรวจสอบ) ว่าได้บรรลุวัตถุประสงค์แต่ละเรื่องแล้วก็ตาม เอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์จะช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินว่าการไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวนั้นได้ขัดขวางผู้สอบบัญชีไม่ให้บรรลุวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีหรือไม่

มาตรฐานการสอบบัญชี