



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230

เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ 230 – เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน 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 ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 230 – เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 – เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

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

ติดต่อ [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) เพื่อขออนุญาตทำซ้ำ ครอบครองหรือเป็นสื่อ หรือใช้เอกสารฉบับนี้ ในลักษณะอื่นที่คล่องคล่องกัน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ปรับปรุงเนื้อหาและถ้อยคำบางส่วนให้สอดคล้องกับต้นฉบับ Handbook 2016-2017 Edition ของ IFAC (ISBN: 978-1-60815-318-3) ทั้งนี้การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวไม่ได้กระทบต่อข้อกำหนดหรือหลักการที่สำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ดังนั้น วันถือปฏิบัติของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้จึงเป็นวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 เป็นต้นไปเช่นเดิม ซึ่งสอดคล้องกับวันที่ถือปฏิบัติที่ระบุไว้ใน Handbook 2016-2017 Edition ของ IFAC

# มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230

## เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555)

### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
<b>คำนำ</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
ลักษณะและวัตถุประสงค์ของเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ	2-3
วันถือปฏิบัติ	4
วัตถุประสงค์	5
คำจำกัดความ	6
<b>ข้อกำหนด</b>	
การจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบอย่างทั่วถึง	7
เอกสารหลักฐานเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบที่ใช้และหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ	8-13
การรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้าย	14-16
<b>การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น</b>	
การจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบอย่างทั่วถึง	ก1
เอกสารหลักฐานเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบที่ใช้และหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ	ก2-ก20
การรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้าย	ก21-ก24
ภาคผนวก ข้อกำหนดโดยเฉพาะเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น	

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับควมรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบในการตรวจสอบงบการเงิน ภาคผนวกกล่าวถึงมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นที่มีข้อกำหนดและแนวปฏิบัติโดยเฉพาะเกี่ยวกับเอกสารหลักฐาน ข้อกำหนดโดยเฉพาะเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นไม่ได้จำกัดการนำมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไปปฏิบัติ กฎหมายหรือข้อบังคับอาจมีข้อกำหนดเพิ่มเติมเกี่ยวกับเอกสารหลักฐาน

### ลักษณะและวัตถุประสงค์ของเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ

2. เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้และเป็นไปตามข้อกำหนดโดยเฉพาะเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานในมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องฉบับอื่น ให้
  - (ก) หลักฐานที่แสดงถึงเกณฑ์ของผู้สอบบัญชีในการได้มาซึ่งข้อสรุปเกี่ยวกับการบรรลุวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี<sup>1</sup> และ
  - (ข) หลักฐานที่แสดงว่าได้มีการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
3. เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบมีวัตถุประสงค์อื่นหลายประการ ซึ่งรวมถึง
  - ช่วยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบ
  - ช่วยสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่รับผิดชอบในการควบคุมดูแล กำหนดแนวทางและควบคุมดูแลงานตรวจสอบ และปฏิบัติตามความรับผิดชอบในการสอบทานตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220<sup>2</sup>
  - ช่วยให้ผู้สามารถระบุความรับผิดชอบของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีต่องานที่ทำได้เก็บรักษาบันทึกของเรื่องต่าง ๆ ที่มีความสำคัญต่อเนื่องเพื่อการตรวจสอบในอนาคต
  - ช่วยให้ผู้สามารถปฏิบัติกรสอบทานการควบคุมคุณภาพและตรวจทานได้ ตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1<sup>3</sup> และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220<sup>4</sup>
  - ช่วยให้ผู้สามารถปฏิบัติกรตรวจทานโดยหน่วยงานภายนอกได้ ตามข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อกำหนดอื่นที่เกี่ยวข้อง

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 11

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 “การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 15-17

<sup>3</sup> มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 “การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง” ย่อหน้าที่ 32-33, 35-38 และ 48

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ย่อหน้าที่ 2

## วันถือปฏิบัติ

4. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

## วัตถุประสงค์

5. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือเพื่อจัดทำเอกสารหลักฐานที่เป็น
  - (ก) บันทึกที่เพียงพอและเหมาะสมเกี่ยวกับเกณฑ์ในการได้มาซึ่งรายงานของผู้สอบบัญชี และ
  - (ข) หลักฐานที่แสดงว่าได้มีการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบ ตามมาตรฐานการสอบบัญชีและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

## คำจำกัดความ

6. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
  - (ก) เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ หมายถึง บันทึกของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องที่ได้รับ และข้อสรุปที่ได้จากผลการตรวจสอบ (บางครั้งอาจใช้คำว่า “กระดาษทำการ”)
  - (ข) แฟ้มงานตรวจสอบ หมายถึง แฟ้มหนึ่งแฟ้มหรือมากกว่า หรือสื่อบันทึกข้อมูลอื่นหนึ่งสื่อหรือมากกว่า โดยอยู่ในรูปแบบเอกสารหลักฐานหรือรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งใช้จัดเก็บข้อมูลเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบงานใดงานหนึ่งโดยเฉพาะ
  - (ค) ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ หมายถึง บุคคลคนหนึ่ง (ไม่ว่าจะเป็นบุคคลภายในหรือภายนอกสำนักงาน) ซึ่งมีประสบการณ์ในการปฏิบัติงานตรวจสอบและมีความเข้าใจอย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับ
    - (1) กระบวนการตรวจสอบ
    - (2) มาตรฐานการสอบบัญชีและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
    - (3) สภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่กิจการดำเนินธุรกิจอยู่ และ
    - (4) ประเด็นเกี่ยวกับการตรวจสอบและการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมของกิจการ

## ข้อกำหนด

### การจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบอย่างทันที่

7. ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบอย่างทันที่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1)

## เอกสารหลักฐานเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบที่ใช้และหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ

### รูปแบบ เนื้อหา และขอบเขตของเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ

8. ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่เพียงพอเพื่อให้ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และไม่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบนั้นมาก่อน สามารถเข้าใจเรื่องต่อไปนี้ได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2-ก5 และ ก16-ก17)
  - (ก) ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ใช้เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก6-ก7)
  - (ข) ผลของวิธีการตรวจสอบที่ใช้และหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ และ
  - (ค) เรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างการตรวจสอบ ข้อสรุปที่ได้จากเรื่องดังกล่าว และดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่สำคัญที่ใช้เพื่อให้ได้ข้อสรุปดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก8-ก11)
9. ในการบันทึกลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ ผู้สอบบัญชีต้องบันทึก
  - (ก) ชื่อหรือลักษณะเฉพาะของรายการต่าง ๆ หรือเรื่องต่าง ๆ ที่ถูกทดสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก12)
  - (ข) ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและวันที่ที่งานดังกล่าวเสร็จสมบูรณ์ และ
  - (ค) ผู้สอบทานงานตรวจสอบ วันที่และขอบเขตของการสอบทานดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก13)
10. ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกการปรึกษาหารือเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญกับผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และบุคคลอื่น รวมถึงลักษณะของเรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญที่ได้ปรึกษาหารือตลอดจนวันที่และบุคคลที่ได้ปรึกษาหารือ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก14)
11. หากผู้สอบบัญชีพบข้อมูลที่ไม่สอดคล้องกับข้อสรุปขั้นสุดท้ายของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องที่สำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกว่าผู้สอบบัญชีได้ดำเนินการกับความไม่สอดคล้องดังกล่าวอย่างไร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15)

### การไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง

12. ในสถานการณ์ที่ไม่ปกติ หากผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความจำเป็นที่จะไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องข้อใดข้อหนึ่งในมาตรฐานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกว่าใช้วิธีการตรวจสอบที่เป็นทางเลือกอย่างไรเพื่อให้บรรลุจุดมุ่งหมายของข้อกำหนดนั้น และเหตุผลของการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก18-ก19)

### เรื่องที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

13. ในสถานการณ์ที่ไม่ปกติ หากผู้สอบบัญชีใช้วิธีการตรวจสอบใหม่หรือวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม หรือได้มาซึ่งข้อสรุปใหม่ ภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องบันทึก (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก20)
  - (ก) สถานการณ์ที่พบ
  - (ข) วิธีการตรวจสอบใหม่หรือวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่ใช้ หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ และข้อสรุปที่ได้ ตลอดจนผลกระทบของข้อสรุปดังกล่าวต่อรายงานของผู้สอบบัญชี และ

- (ค) วันที่และบุคคลที่ปรับเปลี่ยนเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ อันเนื่องมาจากการณั้ดังกล่าว ตลอดจนวันที่และบุคคลที่สอบทานการปรับเปลี่ยนนั้น

#### การรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้าย

14. ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบในแฟ้มงานตรวจสอบ และดำเนินการให้กระบวนการรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้ายเสร็จสมบูรณ์อย่างทันทั่วทั้งภายหลังจากที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก21-ก22)
15. หลังจากการรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้ายเสร็จสมบูรณ์แล้ว ผู้สอบบัญชีต้องไม่ลบหรือทิ้งเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบใด ๆ ก่อนวันสิ้นสุดระยะเวลาการเก็บรักษาเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก23)
16. ในสถานการณ์ที่นอกเหนือจากที่กล่าวในย่อหน้าที่ 13 ที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่มีอยู่ หรือเพิ่มเติมเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบใหม่ หลังจากการรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้ายเสร็จสมบูรณ์แล้ว ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกเรื่องต่อไปนี้ โดยไม่ต้องคำนึงถึงลักษณะของการปรับเปลี่ยนหรือการเพิ่มเติมดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก24)
  - (ก) เหตุผลโดยเฉพาะเจาะจงในการปรับเปลี่ยนหรือเพิ่มเติมเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ และ
  - (ข) วันที่และบุคคลที่ปรับเปลี่ยนหรือเพิ่มเติมเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ ตลอดจนวันที่และบุคคลที่สอบทานการปรับเปลี่ยนหรือเพิ่มเติมนั้น

#### การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

##### การจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบอย่างทันทั่วทั้งที่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 7)

- ก1. การจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสมอย่างทันทั่วทั้งที่ ช่วยเพิ่มคุณภาพของการตรวจสอบ และช่วยให้การสอบทานและการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับและข้อสรุปที่ได้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพก่อนที่รายงานของผู้สอบบัญชีจะเสร็จสิ้น เอกสารหลักฐานที่จัดทำขึ้นภายหลังการปฏิบัติงานตรวจสอบ อาจมีความถูกต้องน้อยกว่าเอกสารหลักฐานที่จัดทำขึ้นในขณะที่ปฏิบัติงานตรวจสอบนั้น

##### เอกสารหลักฐานเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบที่ใช้และหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ

##### รูปแบบ เนื้อหา และขอบเขตของเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8)

- ก2. รูปแบบ เนื้อหาและขอบเขตของเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ ขึ้นอยู่กับหลายปัจจัย เช่น
  - ขนาดและความซับซ้อนของกิจการ
  - ลักษณะของวิธีการตรวจสอบที่ใช้
  - ความเสี่ยงที่ระบุไว้จากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
  - ความสำคัญของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ
  - ลักษณะและขอบเขตของข้อยกเว้นที่พบ



- ความจำเป็นที่จะต้องบันทึกข้อสรุปหรือเกณฑ์ในการได้มาซึ่งข้อสรุป ซึ่งไม่สามารถระบุได้ทันทีจากเอกสารหลักฐานของงานที่ทำหรือหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ
- วิธีการและเครื่องมือตรวจสอบที่ใช้

ก3. เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบอาจถูกบันทึกบนกระดาษ หรือบนสื่อบันทึกข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ หรือสื่อบันทึกข้อมูลอื่น ตัวอย่างของเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบรวมถึง

- แนวการสอบบัญชี
- การวิเคราะห์
- บันทึกประเด็นต่าง ๆ
- สรุปเรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญ
- หนังสือยืนยันและหนังสือรับรอง
- รายการเพื่อตรวจสอบ
- จดหมายโต้ตอบ (รวมถึงจดหมายอิเล็กทรอนิกส์) เกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญ

ผู้สอบบัญชีอาจรวมสรุปย่อหรือสำเนาข้อมูลเอกสารของกิจการ (ตัวอย่างเช่น สัญญาและข้อตกลงที่สำคัญและเฉพาะเจาะจง) เป็นส่วนหนึ่งของเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบไม่ได้ทดแทนรายการบันทึกทางบัญชีของกิจการ

ก4. ผู้สอบบัญชีไม่ต้องรวมกระดาษทำการและงบการเงินฉบับร่างที่ถูกเปลี่ยนแทนแล้ว บันทึกที่แสดงให้เห็นถึงความคิดที่ยังไม่มีข้อสรุปหรือความคิดเริ่มแรก สำเนาชุดก่อน ๆ ของเอกสารที่ได้รับการแก้ไข ข้อผิดพลาดเกี่ยวกับการพิมพ์หรือข้อผิดพลาดเกี่ยวกับเรื่องอื่น ๆ แล้ว และสำเนาของเอกสารต่าง ๆ ไว้ในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ

ก5. คำอธิบายที่เป็นวาจาของผู้สอบบัญชีเพียงอย่างเดียว ไม่ใช่หลักฐานที่เพียงพอสำหรับงานที่ผู้สอบบัญชีได้ทำหรือข้อสรุปที่ผู้สอบบัญชีได้ แต่อาจใช้อธิบายข้อมูลในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ หรือทำให้ข้อมูลในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบมีความชัดเจนขึ้น

เอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8(ก))

ก6. โดยหลักการแล้ว การปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จะทำให้เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบมีความเพียงพอและเหมาะสมกับสถานการณ์ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นมีข้อกำหนดโดยเฉพาะเกี่ยวกับเอกสารหลักฐาน ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อให้การนำมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไปปฏิบัติภายใต้สถานการณ์ที่เฉพาะของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น เหล่านี้มีความชัดเจนขึ้น ข้อกำหนดโดยเฉพาะเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นไม่ได้จำกัดการนำมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไปปฏิบัติ นอกจากนี้ การไม่มีข้อกำหนดเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับใดฉบับหนึ่งนั้น ไม่ได้เป็นการชี้แนะว่าไม่ต้องจัดทำเอกสารหลักฐานเพื่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้น



ก7. เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบให้หลักฐานที่แสดงว่าการตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นหรือไม่สามารถกระทำได้ในทางปฏิบัติที่จะบันทึกทุกเรื่องที่พิจารณาหรือทุกดุลยพินิจแย้งผู้ประกอบการวิชาชีพที่ใช้ในการตรวจสอบหนึ่ง ๆ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องบันทึกเกี่ยวกับการปฏิบัติตามเรื่องต่าง ๆ แยกไว้ต่างหาก (ดังเช่นในรายการเพื่อตรวจสอบ) หากเอกสารที่อยู่ในแฟ้มงานตรวจสอบแสดงให้เห็นถึงการปฏิบัติตามนั้นได้ ตัวอย่างเช่น

- การมีแผนการตรวจสอบที่มีการบันทึกไว้อย่างเพียงพอ แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีได้วางแผนการตรวจสอบแล้ว
- การมีหนังสือตอบรับงานที่ลงลายมือชื่อแล้วในแฟ้มงานตรวจสอบ แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีได้เห็นชอบกับข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีกับผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ถ้ามี) แล้ว
- รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างมีเงื่อนไขอย่างเหมาะสม แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขภายใต้สถานการณ์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีแล้ว
- สำหรับข้อกำหนดที่ต้องนำไปปฏิบัติตลอดระยะเวลาของการตรวจสอบ การปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวอาจแสดงให้เห็นในแฟ้มงานตรวจสอบได้หลายวิธี
  - ตัวอย่างเช่น การบันทึกการสังเกตและสงสัยแย้งผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้ถูกบันทึกเฉพาะเจาะจง แต่กระนั้น เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบอาจให้หลักฐานที่แสดงถึงการสังเกตและสงสัยแย้งผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งหลักฐานดังกล่าวอาจรวมถึงวิธีการตรวจสอบโดยเฉพาะที่ใช้เพื่อยืนยันความถูกต้องของคำตอบของผู้บริหารต่อข้อซักถามของผู้สอบบัญชี
  - ในทำนองเดียวกัน การที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบรับผิดชอบในการกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแลและการปฏิบัติงานตรวจสอบให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชานั้น อาจแสดงให้เห็นได้หลายวิธีในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ ซึ่งอาจรวมถึงเอกสารหลักฐานที่แสดงถึงการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในขั้นตอนต่าง ๆ ของการตรวจสอบอย่างทันทั่วทั้งที่ เช่น การมีส่วนร่วมในการปรึกษาหารือในกลุ่มตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)<sup>5</sup>

เอกสารหลักฐานเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญและการใช้ดุลยพินิจแย้งผู้ประกอบการวิชาชีพที่สำคัญที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8(ค))

ก8. การพิจารณาความสำคัญของเรื่องใดเรื่องหนึ่ง ต้องอาศัยการวิเคราะห์ข้อเท็จจริงและสถานการณ์อย่างมีหลักเกณฑ์ ตัวอย่างของเรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญรวมถึง

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญโดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ” ย่อหน้าที่ 10

- เรื่องต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดความเสียหายที่มีนัยสำคัญ (ตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง))<sup>6</sup>
- ผลของวิธีการตรวจสอบแสดงให้เห็นว่า (ก) งบการเงินอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือ (ข) มีความจำเป็นที่จะต้องปรับเปลี่ยนความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ผู้สอบบัญชีประเมินไว้และการตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าวของผู้สอบบัญชี
- สถานการณ์ที่เป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีมีความยุ่งยากมากในการนำวิธีการตรวจสอบที่จำเป็นไปปฏิบัติ
- เรื่องที่พบที่อาจเป็นเหตุให้มีการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป หรือการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี

ก9. ปัจจัยสำคัญในการพิจารณารูปแบบ เนื้อหา และขอบเขตของเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญ คือขอบเขตของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพในการปฏิบัติงานและการประเมินผล การบันทึกการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่สำคัญที่ใช้ช่วยอธิบายข้อสรุปของผู้สอบบัญชีและสนับสนุนคุณภาพของดุลยพินิจนั้น เรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญดังกล่าวเป็นที่สนใจโดยเฉพาะแก่ผู้ที่ได้รับผิดชอบในการสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ รวมถึงผู้ที่ปฏิบัติงานตรวจสอบในครั้งต่อ ๆ ไป เมื่อสอบทานเรื่องต่าง ๆ ที่มีความสำคัญต่อเนื่อง (ตัวอย่างเช่น การสอบทานย้อนหลังของประมาณการทางบัญชี)

ก10. ในกรณีที่เรื่องต่าง ๆ และการใช้ดุลยพินิจมีความสำคัญ ตัวอย่างของสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เหมาะสมที่จะจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 8 รวมถึง

- เหตุผลของข้อสรุปของผู้สอบบัญชี เมื่อข้อกำหนดระบุว่าผู้สอบบัญชี “ต้องพิจารณา” ข้อมูลหรือปัจจัยบางประการ และการพิจารณานั้นมีความสำคัญในบริบทของงานตรวจสอบนั้น
- เกณฑ์ในการได้มาซึ่งข้อสรุปของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความสมเหตุสมผลของเรื่องที่ใช้ดุลยพินิจที่ขึ้นอยู่กับความเห็นส่วนบุคคล (ตัวอย่างเช่น ความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ)
- เกณฑ์ในการได้มาซึ่งข้อสรุปของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความแท้จริงของเอกสารเมื่อสถานการณ์ที่พบระหว่างการตรวจสอบเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเอกสารนั้นอาจไม่ใช่เอกสารที่แท้จริง และได้มีการตรวจสอบข้อเท็จจริงเพิ่มเติม (เช่น การใช้ผู้เชี่ยวชาญหรือการขอคำยืนยันอย่างเหมาะสม)
- เมื่อนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701<sup>7</sup> ไปปฏิบัติใช้ การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีหรือการกำหนดว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะสื่อสาร

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 4(จ)

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

ก11. ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่า การจัดทำและเก็บบทสรุป (บางครั้งเรียกว่า บันทึกการเสร็จสิ้น การตรวจสอบ) ไว้เป็นส่วนหนึ่งของเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบนั้นมีประโยชน์ บทสรุปดังกล่าวอธิบายเรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญที่พบระหว่างการตรวจสอบและการดำเนินการกับเรื่องนั้น หรือรวมถึงการอ้างอิงไปยังเอกสารหลักฐานสนับสนุนอื่นที่เกี่ยวข้องซึ่งกล่าวถึงเรื่องดังกล่าว บทสรุปอาจช่วยให้การสอบทานและการตรวจทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการตรวจสอบที่มีขนาดใหญ่และซับซ้อน นอกจากนี้ การจัดทำบทสรุปดังกล่าวอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญ อีกทั้งยังอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่า ผู้สอบบัญชีไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องข้อใดข้อหนึ่งหรือไม่จากวิธีการตรวจสอบที่ใช้และข้อสรุปที่ได้ ซึ่งอาจทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีได้

การระบุรายการต่าง ๆ หรือเรื่องต่าง ๆ ที่ถูกทดสอบและการระบุผู้จัดทำและผู้สอบทาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9)

ก12. การบันทึกข้อหรือลักษณะเฉพาะมีวัตถุประสงค์หลายประการ ตัวอย่างเช่น ช่วยให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบสามารถชี้แจงอธิบายต่องานที่ทำได้ และช่วยให้ง่ายต่อการตรวจสอบข้อเท็จจริงของข้อยกเว้นหรือความไม่สอดคล้องต่าง ๆ การระบุข้อหรือลักษณะเฉพาะจะแตกต่างกันตามลักษณะของวิธีการตรวจสอบและรายการหรือเรื่องที่ถูกทดสอบ ตัวอย่างเช่น

- สำหรับการทดสอบรายละเอียดของใบสั่งซื้อที่ออกโดยกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจระบุเอกสารที่ถูกเลือกเพื่อการทดสอบตามวันที่และเลขที่เฉพาะเจาะจงของใบสั่งซื้อ
- สำหรับวิธีการตรวจสอบที่ต้องเลือกหรือสอบทานรายการทั้งหมดที่มียอดสูงกว่าจำนวนที่กำหนดไว้จากประชากรใดประชากรหนึ่ง ผู้สอบบัญชีอาจบันทึกขอบเขตของวิธีการตรวจสอบและระบุประชากรนั้น (ตัวอย่างเช่น รายการในสมุดรายวันทั้งหมดที่มียอดสูงกว่าจำนวนที่กำหนด)
- สำหรับวิธีการตรวจสอบที่ต้องสุ่มตัวอย่างอย่างเป็นระบบจากเอกสาร ผู้สอบบัญชีอาจระบุเอกสารที่ถูกเลือก โดยการบันทึกแหล่งที่มาของเอกสาร จุดเริ่มต้นและช่วงของการสุ่มตัวอย่าง (ตัวอย่างเช่น ตัวอย่างอย่างเป็นระบบของรายงานการขนส่งสินค้า ถูกเลือกจากบันทึกข้อมูลการขนส่งสินค้า สำหรับระยะเวลาระหว่างวันที่ 1 เมษายน ถึงวันที่ 30 กันยายน โดยเริ่มจากรายงานเลขที่ 12345 และเลือกทุก ๆ รายงานที่ 125)
- สำหรับวิธีการตรวจสอบที่ต้องสอบถามบุคลากรที่เฉพาะเจาะจงของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจบันทึกวันที่ทำการสอบถาม ชื่อและตำแหน่งงานของบุคลากรผู้นั้นของกิจการ
- สำหรับวิธีการสังเกตการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจบันทึกกระบวนการหรือเรื่องที่ได้สังเกตการณ์บุคคลที่เกี่ยวข้อง ความรับผิดชอบของบุคคลที่เกี่ยวข้องดังกล่าว สถานที่และวันที่ทำการสังเกตการณ์

ก13. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสอบทานงานตรวจสอบที่ทำโดยการสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ<sup>8</sup> ข้อกำหนดที่ให้บันทึกว่าใครเป็นผู้สอบทานงานตรวจสอบที่ทำ

<sup>8</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ย่อหน้าที่ 17

ไม่ได้หมายความว่ากระดาษทำการแต่ละแผ่นต้องแสดงให้เห็นถึงหลักฐานของการสอบทาน อย่างไรก็ตาม ข้อกำหนดดังกล่าวหมายถึงการบันทึกงานตรวจสอบอะไรที่ถูกละเลย ใครเป็นผู้สอบทานงานดังกล่าว และวันที่ที่สอบทานงานดังกล่าว

เอกสารหลักฐานของการปรึกษาหารือเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญกับผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และบุคคลอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10)

ก14. เอกสารหลักฐานไม่ได้จำกัดอยู่ที่บันทึกต่าง ๆ ที่จัดทำขึ้นโดยผู้สอบบัญชีเท่านั้น แต่อาจรวมถึงบันทึกที่เหมาะสมอื่น เช่น รายงานการประชุมที่จัดทำขึ้นโดยบุคลากรของกิจการและเห็นชอบโดยผู้สอบบัญชี บุคคลอื่นที่ผู้สอบบัญชีอาจปรึกษาหารือเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญอาจรวมถึงบุคลากรอื่นภายในกิจการ และบุคคลภายนอกกิจการ เช่น บุคคลที่ให้คำแนะนำด้านวิชาชีพแก่กิจการ

เอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการดำเนินการกับความไม่สอดคล้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11)

ก15. ข้อกำหนดที่ให้บันทึกว่าผู้สอบบัญชีได้ดำเนินการอย่างไรกับความไม่สอดคล้องกันในข้อมูล ไม่ได้หมายความว่าผู้สอบบัญชีต้องเก็บรักษาเอกสารหลักฐานที่ไม่ถูกต้องหรือที่ถูกเปลี่ยนแปลงแล้ว

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8)

ก16. โดยทั่วไป เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบสำหรับการตรวจสอบกิจการขนาดเล็กมีขอบเขตน้อยกว่าเอกสารหลักฐานสำหรับการตรวจสอบกิจการขนาดใหญ่ นอกจากนี้ ในกรณีของการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบเป็นผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบทั้งหมด เอกสารหลักฐานจะรวมถึงเรื่องต่าง ๆ ที่อาจจำเป็นต้องบันทึกเพื่อแจ้งหรือสั่งงานแก่สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือเพื่อแสดงถึงหลักฐานของการสอบทานโดยสมาชิกคนอื่นในกลุ่ม (ตัวอย่างเช่น ไม่มีเรื่องที่จะต้องบันทึกเกี่ยวกับการปรึกษาหารือหรือการควบคุมดูแลในกลุ่ม) อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 8 เกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่สามารถเข้าใจได้โดยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ เพราะเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบอาจถูกละเลยโดยบุคคลภายนอกเพื่อวัตถุประสงค์ทางกฎหมายหรือวัตถุประสงค์อื่น

ก17. ในการจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีของกิจการขนาดเล็กอาจพบว่าการบันทึกเรื่องต่าง ๆ ของการตรวจสอบรวมอยู่ด้วยกันในเอกสารหลักฐานเดียวกัน และมีการอ้างอิงไปยังเอกสารหลักฐานสนับสนุนตามความเหมาะสมนั้นมีประโยชน์และมีประสิทธิภาพ ตัวอย่างของเรื่องต่าง ๆ ที่อาจบันทึกรวมอยู่ด้วยกันในการตรวจสอบกิจการขนาดเล็ก รวมถึงความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจและการควบคุมภายในของธุรกิจนั้น กลยุทธ์การตรวจสอบโดยรวมและแผนการตรวจสอบ ความมีสาระสำคัญตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320<sup>9</sup> ความเสี่ยงที่ประเมินได้ เรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญที่พบระหว่างการตรวจสอบ และข้อสรุปที่ได้

<sup>9</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 “ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี”

การไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

ก18. ข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีถูกออกแบบมาเพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ตามที่ระบุในมาตรฐานการสอบบัญชีและวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีได้ ดังนั้น มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดแต่ละข้อที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ของการตรวจสอบ ยกเว้นในสถานการณ์ที่ไม่ปกติ

ก19. ข้อกำหนดเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานใช้กับข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์นั้น ๆ ข้อกำหนดข้อใดข้อหนึ่งจะไม่เกี่ยวข้อง<sup>10</sup> ในกรณีต่าง ๆ ต่อไปนี้เท่านั้น

(ก) มาตรฐานการสอบบัญชีทั้งฉบับไม่เกี่ยวข้อง (ตัวอย่างเช่น ถ้ากิจการไม่มีหน่วยงานตรวจสอบภายใน มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง)<sup>11</sup> จะไม่เกี่ยวข้อง) หรือ

(ข) ข้อกำหนดนั้นเป็นข้อกำหนดที่มีเงื่อนไขและเงื่อนไขนั้นไม่มีอยู่ (ตัวอย่างเช่น ข้อกำหนดที่ให้แสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป เมื่อไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอได้ แต่ตามสถานการณ์จริงสามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอได้)

เรื่องต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

ก20. ตัวอย่างของสถานการณ์ที่ไม่ปกติรวมถึงข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชีที่ ผู้สอบบัญชีทราบภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และหากทราบ ณ วันที่นั้น อาจเป็นเหตุให้มีการแก้ไขงบการเงินหรืออาจเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชี<sup>12</sup> ข้อสรุปการปรับเปลี่ยนเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ อันเนื่องมาจากสถานการณ์ดังกล่าวต้องถูกสอบทานตามความรับผิดชอบเกี่ยวกับการสอบทานที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220<sup>13</sup> โดยที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบเป็นผู้รับผิดชอบขั้นสุดท้ายในการปรับเปลี่ยนนั้น

การรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้าย (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14-16)

ก21. มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 กำหนดให้สำนักงานต้องจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติในการรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบให้เสร็จสมบูรณ์อย่างทันที่<sup>14</sup> ครอบคลุมที่เหมาะสมสำหรับการรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้ายให้เสร็จสมบูรณ์ โดยปกติแล้วไม่เกิน 60 วัน ภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี<sup>15</sup>

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 22

<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) “การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน” ย่อหน้าที่ 2

<sup>12</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 “เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 14

<sup>13</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ย่อหน้าที่ 16

<sup>14</sup> มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 45

<sup>15</sup> มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ ก54



- ก22. การรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้ายให้เสร็จสมบูรณ์ภายหลังจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีคือกระบวนการจัดการที่ไม่เกี่ยวข้องกับการใช้วิธีการตรวจสอบใหม่หรือการได้มาซึ่งข้อสรุปใหม่ อย่างไรก็ตาม อาจมีการปรับเปลี่ยนเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบระหว่างกระบวนการรวบรวมขั้นสุดท้ายได้ หากการปรับเปลี่ยนนั้นเป็นลักษณะของการจัดการ ตัวอย่างของการปรับเปลี่ยนดังกล่าวรวมถึง
- การลบหรือทิ้งเอกสารหลักฐานที่ถูกเปลี่ยนแทนแล้ว
  - การจัดลำดับ การจัดเรียงและการอ้างอิงระหว่างเอกสารหลักฐาน
  - การลงลายมือชื่อบนรายการเพื่อตรวจสอบสำหรับการเสร็จสิ้นงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบ
  - การจดบันทึกหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้รับ ได้ปรึกษาหารือและได้รับความเห็นชอบจากสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง ก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
- ก23. มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 กำหนดให้สำนักงานต้องจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการเก็บรักษาเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ<sup>16</sup> ระยะเวลาการเก็บรักษาสำหรับงานตรวจสอบโดยปกติแล้วไม่น้อยกว่า 5 ปี นับจากวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชี หรือ ให้ใช้วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการหากเป็นวันที่หลังจากนั้น<sup>17</sup>
- ก24. ตัวอย่างของสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีอาจเห็นว่ามีความจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่มีอยู่ หรือเพิ่มเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบใหม่ ภายหลังจากที่การรวบรวมแฟ้มเสร็จสมบูรณ์แล้ว ได้แก่ ความจำเป็นที่จะต้องทำให้เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่มีอยู่ให้ชัดเจนขึ้น ซึ่งเกิดจากข้อคิดเห็นที่ได้รับระหว่างการตรวจทานโดยบุคคลภายในหรือภายนอก

<sup>16</sup> มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 47

<sup>17</sup> มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ ก61

**ภาคผนวก**  
(อ้างอิงย่อหน้าที่ 1)

**ข้อกำหนดโดยเฉพาะเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น**

ภาคผนวกนี้ระบุย่อหน้าในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น และมีข้อกำหนดโดยเฉพาะเกี่ยวกับเอกสารหลักฐาน รายการนี้ไม่ได้ทดแทนการพิจารณาข้อกำหนดและการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่นที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการสอบบัญชี

- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 เรื่อง “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี” – ย่อหน้าที่ 10-12
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่อง “การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน” – ย่อหน้าที่ 24-25
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 เรื่อง “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” – ย่อหน้าที่ 44-47
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 เรื่อง “การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน” – ย่อหน้าที่ 29
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) เรื่อง “การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล” – ย่อหน้าที่ 23
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 เรื่อง “การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน” – ย่อหน้าที่ 12
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) เรื่อง “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญโดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ” – ย่อหน้าที่ 32
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 เรื่อง “ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี” – ย่อหน้าที่ 14
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 เรื่อง “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ประเมินไว้” – ย่อหน้าที่ 28-30
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 เรื่อง “การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ” – ย่อหน้าที่ 15
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 เรื่อง “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีรวมถึงประมาณการทางบัญชีเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” – ย่อหน้าที่ 23
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 เรื่อง “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน” – ย่อหน้าที่ 28
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 เรื่อง “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น” – ย่อหน้าที่ 50
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) เรื่อง “การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน” – ย่อหน้าที่ 36-37
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น – ย่อหน้าที่ 25