



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330

วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนอง  
ต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ 330 – วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2555 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 330 – วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 – วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ © 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 ในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330

### วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555)

#### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
วันที่ถือปฏิบัติ	2
วัตถุประสงค์	3
คำจำกัดความ	4
ข้อกำหนด	
การตอบสนองโดยรวม	5
วิธีการตรวจสอบที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้	6-23
ความเพียงพอของการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล	24
การประเมินความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี	25-27
เอกสารหลักฐาน	28-30
การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
การตอบสนองโดยรวม	ก1-ก3
วิธีการตรวจสอบที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้	ก4-ก58
ความเพียงพอของการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล	ก59
การประเมินความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี	ก60-ก62
เอกสารหลักฐาน	ก63

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงชอบของผู้สอบบัญชีในการออกแบบและการนำการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ผู้สอบบัญชีได้ระบุและประเมินไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)<sup>1</sup> ไปปฏิบัติในการตรวจสอบงบการเงิน

### วันถือปฏิบัติ

2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

### วัตถุประสงค์

3. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้โดยผ่านการออกแบบและการนำไปปฏิบัติเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าวอย่างเหมาะสม

### คำจำกัดความ

4. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
  - (ก) วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ หมายถึง วิธีการตรวจสอบที่ถูกออกแบบเพื่อตรวจพบการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระประกอบด้วย
    - (1) การทดสอบรายละเอียด (ของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล) และ
    - (2) วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ
  - (ข) การทดสอบการควบคุม หมายถึง วิธีการตรวจสอบที่ถูกออกแบบเพื่อประเมินความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมในการที่จะป้องกัน ตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ”

## ข้อกำหนด

### การตอบสนองโดยรวม

5. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและนำวิธีการตอบสนองโดยรวมไปปฏิบัติเพื่อตอบรับกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงินที่ได้ประเมินไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก3)

### วิธีการตรวจสอบที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้

6. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบ โดยใช้ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการตรวจสอบเป็นพื้นฐานและสามารถตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก4-ก8)
7. ในการออกแบบวิธีการตรวจสอบเพื่อนำไปปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีต้อง
  - (ก) พิจารณาถึงเหตุผลเพื่อประเมินในเรื่องต่อไปนี้ อันเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้สำหรับแต่ละประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล รวมถึง
    - (1) ความเป็นไปได้ของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากลักษณะเฉพาะของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือ การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง (กล่าวคือ ความเสี่ยงสืบเนื่อง)
    - (2) การประเมินความเสี่ยงได้คำนึงถึงการควบคุมที่เกี่ยวข้องหรือไม่ (กล่าวคือ ความเสี่ยงจากการควบคุม) ซึ่งการคำนึงถึงดังกล่าวกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้หลักฐานการสอบบัญชีเพื่อพิจารณาว่า การควบคุมมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ (กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะเชื่อถือความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเพื่อกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก9-ก18)
  - (ข) ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือมากขึ้นเมื่อการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีปรากฏว่าความเสี่ยงอยู่ในเกณฑ์ที่สูงขึ้น (อ้างถึงย่อหน้า ก19)

### การทดสอบการควบคุม

8. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบการทดสอบการควบคุมและทดสอบการควบคุมเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวข้องเมื่อ

- (ก) การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ของผู้สอบบัญชีได้คาดการณ์ว่าการควบคุมมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ (กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะเชื่อถือความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเพื่อกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ) หรือ
- (ข) วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก20-ก24)
9. ในการออกแบบและการทดสอบการควบคุม ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือมากขึ้นเมื่อผู้สอบบัญชีได้ให้ระดับความน่าเชื่อถือในประสิทธิภาพของการควบคุมอยู่ในเกณฑ์ที่สูงขึ้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก25)

#### ลักษณะและขอบเขตของการทดสอบการควบคุม

10. ในการออกแบบการทดสอบการควบคุมและทดสอบการควบคุม ผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) ปฏิบัติวิธีการตรวจสอบอื่นร่วมกับการสอบถามเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ซึ่งรวมถึง
- (1) การควบคุมนั้นได้มีการนำไปใช้อย่างไรในระหว่างงวดบัญชีที่ตรวจสอบ
  - (2) การควบคุมถูกนำไปปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอหรือไม่
  - (3) การควบคุมถูกนำไปปฏิบัติโดยบุคลากรใดหรือด้วยวิธีการอย่างไร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก26-ก29)
- (ข) กำหนดว่าการควบคุมที่ทดสอบนั้นอิงกับการควบคุมอื่น (การควบคุมทางอ้อม) หรือไม่ หากเป็นเช่นนั้น มีความจำเป็นหรือไม่ที่จะต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อสนับสนุนความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมทางอ้อมอื่นนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก30-ก31)

#### ช่วงเวลาของการทดสอบการควบคุม

11. ผู้สอบบัญชีต้องทดสอบการควบคุม ณ จุดเวลาใดเวลาหนึ่งหรือตลอดช่วงระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะเชื่อถือในการควบคุมดังกล่าว เพื่อให้มีเกณฑ์ที่เหมาะสมในเชื่อถือในการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีได้ตั้งใจไว้ ทั้งนี้ให้พิจารณาตามย่อหน้าที่ 12 และ 15 (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก32)

#### การใช้หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับในระหว่างการตรวจสอบระหว่างกาล

12. เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมในระหว่างการตรวจสอบระหว่างกาล ผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญของการควบคุมดังกล่าวที่เกิดขึ้นภายหลังการตรวจสอบระหว่างกาล
- (ข) กำหนดหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมที่ควรได้รับสำหรับช่วงเวลาที่เหลือ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก33-ก34)

การใช้หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อน

13. ในการกำหนดว่าการใช้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อนเหมาะสมหรือไม่ และหากเหมาะสม ช่วงระยะเวลาที่อาจเว้นก่อนทำการทดสอบการควบคุมในครั้งใหม่ควรเป็นเท่าใด ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้
- (ก) ความมีประสิทธิภาพขององค์ประกอบอื่นของการควบคุมภายใน รวมถึงสภาพแวดล้อมของการควบคุม การติดตามการควบคุมของกิจการ และกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ
  - (ข) ความเสี่ยงที่เกิดจากลักษณะของการควบคุม รวมถึง เป็นการควบคุมโดยระบบที่ปฏิบัติด้วยมือหรือโดยระบบอัตโนมัติ
  - (ค) ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมทั่วไปด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ
  - (ง) ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมและการนำการควบคุมไปปฏิบัติโดยกิจการ รวมทั้งลักษณะและขอบเขตของการไม่ปฏิบัติตามการควบคุม ซึ่งผู้สอบบัญชีพบจากการตรวจสอบในงวดก่อน และมีการเปลี่ยนแปลงบุคลากร ซึ่งมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพการควบคุมไปปฏิบัติหรือไม่
  - (จ) การไม่เปลี่ยนแปลงการควบคุมบางอย่างก่อให้เกิดความเสี่ยงเนื่องจากสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปหรือไม่
  - (ฉ) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและขอบเขตของการให้ความเชื่อถือการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก35)
14. หากผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะใช้หลักฐานการสอบบัญชีจากการตรวจสอบในงวดก่อนเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ผู้สอบบัญชีต้องมีหลักฐานของความเกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่องของหลักฐานดังกล่าว โดยการได้รับหลักฐานการสอบบัญชีว่ามีการเปลี่ยนแปลงการควบคุมที่มีนัยสำคัญ ซึ่งได้เกิดขึ้นหลังจากการตรวจสอบในงวดก่อนหรือไม่ ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีต้องได้หลักฐานโดยใช้วิธีการสอบถามร่วมกับการสังเกตการณ์หรือการตรวจเอกสารหลักฐานเพื่อยืนยันความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมเฉพาะเรื่องดังกล่าว และ
- (ก) หากมีการเปลี่ยนแปลง ซึ่งกระทบต่อความเกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่องของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อน ผู้สอบบัญชีต้องทดสอบการควบคุมในงวดปัจจุบัน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก36)
  - (ข) หากไม่มีการเปลี่ยนแปลงใด ผู้สอบบัญชีต้องทดสอบการควบคุมอย่างน้อยหนึ่งครั้งในทุกงวดที่สามของการตรวจสอบ และต้องทดสอบการควบคุมบางอย่างในการตรวจสอบแต่ละครั้ง เพื่อหลีกเลี่ยงความเป็นไปได้ของการทดสอบทุกการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะให้ความเชื่อถือในการตรวจสอบปีใดปีหนึ่ง โดยไม่มีการทดสอบการควบคุมในการตรวจสอบอีก 2 ปีถัดมา (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก37-ก39)

การควบคุมที่มีต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

15. หากผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะเชื่อถือการควบคุมที่มีต่อความเสี่ยง ซึ่งผู้สอบบัญชีกำหนดให้เป็น ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องทดสอบการควบคุมดังกล่าวในงวดปัจจุบัน

การประเมินความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม

16. ในการประเมินความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีต้อง ประเมินว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบจากการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระบ่งชี้ว่า การควบคุมไม่มีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ อย่างไรก็ตาม การไม่พบการแสดงข้อมูลที่ ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระไม่ได้ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่ว่า การควบคุมที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ได้ทดสอบนั้นมีประสิทธิภาพ (อ้างถึง ย่อหน้าที่ ก40)
17. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพบว่าการไม่ปฏิบัติตามการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะเชื่อถือ ผู้สอบบัญชี ต้องสอบถามเป็นการเฉพาะเพื่อให้เข้าใจในประเด็นนั้น ๆ และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นตามมา และ ต้องพิจารณาว่า (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก41)
- (ก) การทดสอบการควบคุมที่ได้ทำไปนั้นได้ให้เกณฑ์ที่เหมาะสมสำหรับการเชื่อถือในการควบคุม หรือไม่
  - (ข) การทดสอบการควบคุมเพิ่มเติมมีความจำเป็นหรือไม่ หรือ
  - (ค) มีความจำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นหรือไม่

การตรวจสอบเนื้อหาสาระ

18. ไม่ว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้จะเป็น อย่างไร ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับประเภทของ รายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก42-ก47)
19. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าต้องใช้วิธีการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกเป็นวิธีการตรวจสอบเนื้อหา สาระหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก48-ก51)

วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่เกี่ยวกับกระบวนการในการปิดงบการเงิน

20. วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระของผู้สอบบัญชีต้องรวมวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวกับกระบวนการในการ ปิดงบการเงินดังต่อไปนี้
- (ก) ตรวจสอบความตรงกันหรือกระทบยอดข้อมูลในงบการเงินกับบันทึกทางบัญชีที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการตรวจสอบความตรงกันหรือการกระทบยอดข้อมูลในการเปิดเผยข้อมูลใน งบการเงินไม่ว่าข้อมูลนั้นรวบรวมจากข้อมูลในสมุดแยกประเภททั่วไปและสมุดแยกประเภท ย่อยหรือจากแหล่งข้อมูลอื่น
  - (ข) ตรวจสอบรายการใบสำคัญทั่วไปและรายการปรับปรุงอื่นที่มีสาระสำคัญซึ่งบันทึกในระหว่าง ช่วงของการจัดทำงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก52)



วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

21. เมื่อผู้สอบบัญชีกำหนดว่า ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าวเป็นการเฉพาะ ในกรณีที่วิธีการตรวจสอบสำหรับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญประกอบด้วยวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียว วิธีการตรวจสอบดังกล่าวต้องรวมถึงการทดสอบรายละเอียดไว้ด้วย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก53)

ช่วงเวลาของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

22. หากผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาลแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติวิธีการตรวจสอบสำหรับช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่ถึงวันสิ้นงวดโดย

(ก) ตรวจสอบเนื้อหาสาระร่วมกับการทดสอบการควบคุมสำหรับช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่ถึงวันสิ้นงวด หรือ

(ข) ตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียว หากผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเพียงพอ

เพื่อให้เกณฑ์อย่างสมเหตุสมผลในการขยายผลสรุปการตรวจสอบจากช่วงการตรวจสอบระหว่างกาลถึงวันสิ้นงวด (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก54-ก57)

23. ถ้ามีการตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาลโดยที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้คาดการณ์ไว้เมื่อมีการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่ามีความจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง และลักษณะ ช่วงเวลา หรือขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ได้เคยวางแผนไว้ เพื่อให้ครอบคลุมช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่หรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก58)

ความเพียงพอของการแสดงรายการในงบการเงิน

24. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพื่อประเมินว่า การแสดงรายการในงบการเงินโดยรวมเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ในการประเมิน ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่างบการเงินนำเสนอในลักษณะที่สะท้อนให้เห็นถึงความเหมาะสมใน

- การจัดประเภทรายการและรายละเอียดของข้อมูลทางการเงิน และรายการค้าที่เกี่ยวข้อง เหตุการณ์ และเงื่อนไข

- การนำเสนอโครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก59)

การประเมินความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี

25. จากการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบและหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินก่อนที่จะสรุปผลการตรวจสอบว่า การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ยังมีความเหมาะสมหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก60-ก61)

26. ผู้สอบบัญชีต้องสรุปว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในการแสดงความเห็น ไม่ว่าหลักฐานนั้นจะสนับสนุนหรือขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก62)
27. หากผู้สอบบัญชีไม่ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินที่มีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องพยายามให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติม หากผู้สอบบัญชียังไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างมีเงื่อนไข หรือเสนอรายงานอย่างไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน

#### เอกสารหลักฐาน

28. ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเอกสารหลักฐานดังต่อไปนี้<sup>2</sup>
- (ก) การตอบสนองโดยรวมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ในระดับงบการเงิน และลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ปฏิบัติ
  - (ข) การเชื่อมโยงระหว่างวิธีการตรวจสอบเหล่านั้นกับความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้
  - (ค) ผลของการตรวจสอบ รวมถึงข้อสรุปในกรณีที่ยังมีความไม่ชัดเจน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก63)
29. หากผู้สอบบัญชีได้วางแผนที่จะใช้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อน ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำบันทึกข้อสรุปที่ได้เกี่ยวกับการให้ความเชื่อถือในการควบคุมดังกล่าวที่ได้ทดสอบในงวดก่อนไว้ในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ
30. เอกสารหลักฐานของผู้สอบบัญชีต้องแสดงให้เห็นว่าข้อมูลในงบการเงินมีข้อมูลตรงกันหรือกระทบยอดได้กับบันทึกทางบัญชีที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการตรวจสอบความตรงกันหรือการกระทบยอดการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ไม่ว่าข้อมูลนั้นรวบรวมจากข้อมูลในสมุดแยกประเภททั่วไปและสมุดแยกประเภทย่อยหรือจากแหล่งข้อมูลอื่น

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8-11 และย่อหน้าที่ ก6

## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

### การตอบสนองโดยรวม (อ้างอิงย่อหน้า 5)

- ก1. วิธีการตอบสนองโดยรวมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงินที่ได้ประเมินไว้อาจรวมถึง
- การเน้นความจำเป็นในการคงไว้ซึ่งการใช้จรรยาบรรณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพต่อกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี
  - การมอบหมายงานตรวจสอบให้แก่ผู้ช่วยที่มีประสบการณ์มากกว่าหรือบุคคลผู้ที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน หรือการใช้ผู้เชี่ยวชาญ
  - ให้การควบคุมดูแลที่มากขึ้น
  - การเพิ่มส่วนที่ไม่สามารถคาดการณ์ได้ในการเลือกวิธีการตรวจสอบที่จะใช้ต่อไป
  - การเปลี่ยนแปลงลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการตรวจสอบทั่วไป เช่น การจัดให้มีการตรวจสอบโดยวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ณ วันสิ้นงวดแทนการตรวจสอบระหว่างกาล หรือปรับเปลี่ยนลักษณะของวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานที่น่าเชื่อถือมากขึ้น
- ก2. ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการที่ตรวจสอบ มีผลต่อการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงิน และการตอบสนองโดยรวมของผู้สอบบัญชี เนื่องจากสภาพแวดล้อมการควบคุมที่มีประสิทธิผล อาจทำให้ผู้สอบบัญชีมีความเชื่อมั่นในระดับที่สูงขึ้นเกี่ยวกับการควบคุมภายในและความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากภายในกิจการ ตัวอย่างเช่น อาจทำให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติวิธีการตรวจสอบบางอย่างในระหว่างกาลแทนการตรวจสอบ ณ วันสิ้นงวด อย่างไรก็ตาม ข้อบกพร่องของสภาพแวดล้อมการควบคุมจะส่งผลในทางตรงกันข้าม ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจตอบสนองต่อสภาพแวดล้อมการควบคุมที่ไม่มีประสิทธิผลโดย
- ปฏิบัติวิธีการตรวจสอบที่มากขึ้น ณ วันสิ้นงวดแทนการตรวจสอบในระหว่างกาล
  - รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้นด้วยวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ
  - เพิ่มจำนวนสถานประกอบการเพื่อรวมในขอบเขตของการตรวจสอบ
- ก3. ข้อพิจารณาที่กล่าวข้างต้น มีผลต่อการกำหนดวิธีการตรวจสอบโดยรวมของผู้สอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ เช่น การเน้นวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (การตรวจสอบเนื้อหาสาระ) หรือการใช้วิธีการทดสอบการควบคุมควบคู่กับวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (การใช้วิธีการตรวจสอบร่วมกัน) เป็นต้น

วิธีการตรวจสอบที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้

### ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ (อ้างอิงย่อหน้า 6)

- ก4. การประเมินความเสี่ยงในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ระบุไว้ของผู้สอบบัญชีเป็นพื้นฐานในการพิจารณาวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมสำหรับการออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบต่อไป ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดว่า

- (ก) การทดสอบการควบคุมเพียงอย่างเดียวอาจทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้บางประเภทอย่างมีประสิทธิภาพ
- (ข) การใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวเหมาะสมสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้บางประเภท ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงไม่คำนึงถึงผลกระทบของการควบคุมในการประเมินความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง ซึ่งอาจมีสาเหตุมาจากการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีไม่พบว่าการควบคุมที่มีประสิทธิภาพที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หรือเนื่องจากการทดสอบการควบคุมอาจไม่มีประสิทธิภาพ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงไม่เชื่อถือความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมในการกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ หรือ
- (ค) การใช้วิธีการตรวจสอบร่วมกันระหว่างการทดสอบการควบคุมกับการตรวจสอบเนื้อหาสาระเป็นวิธีการที่มีประสิทธิภาพ

อย่างไรก็ตาม จากข้อกำหนดภายใต้ย่อหน้าที่ 18 ไม่ว่าจะเลือกวิธีการตรวจสอบวิธีใด ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญ

- ก5. ลักษณะของวิธีการตรวจสอบ หมายถึง วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ (กล่าวคือ การทดสอบการควบคุมหรือการตรวจสอบเนื้อหาสาระ) และประเภทของการตรวจสอบ (กล่าวคือ การตรวจสอบ การสังเกตการณ์ การสอบถาม การขอคำยืนยัน การทดสอบการคำนวณ การทดสอบโดยการปฏิบัติซ้ำ หรือการวิเคราะห์เปรียบเทียบ) ลักษณะของวิธีการตรวจสอบเป็นสิ่งที่สำคัญที่สุดในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้
- ก6. ช่วงเวลาของวิธีการตรวจสอบ หมายถึง เวลาที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติวิธีการตรวจสอบ หรือช่วงของเวลาหรือวันที่ที่ผู้สอบบัญชีต้องการได้หลักฐานการสอบบัญชี
- ก7. ขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ หมายถึง ปริมาณที่จะปฏิบัติวิธีการตรวจสอบ เช่น ขนาดของตัวอย่างหรือจำนวนครั้งที่สังเกตการณ์กิจกรรมการควบคุมหนึ่ง ๆ
- ก8. การออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบ ซึ่งลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตขึ้นอยู่กับ และตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้ จะให้การเชื่อมโยงอย่างชัดเจนระหว่างวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี

การตอบสนองต่อความเสี่ยงในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 7(ก))

ลักษณะ

- ก9. ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีได้ประเมินไว้อาจมีผลต่อวิธีการตรวจสอบทั้งสองวิธีหรือวิธีที่ใช้ร่วมกัน เช่น ในกรณีที่มีความเสี่ยงที่ประเมินไว้มีสูง ผู้สอบบัญชีอาจยืนยันความครบถ้วนของเงื่อนไขของสัญญา

คู่สัญญา นอกเหนือจากการตรวจเอกสาร นอกจากนั้นวิธีการตรวจสอบวิธีหนึ่งอาจเหมาะสมกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้บางประเภทมากกว่าอีกวิธีหนึ่ง เช่น ในการตรวจสอบรายได้ การทดสอบการควบคุมอาจเป็นการตอบสนองที่เหมาะสมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ได้ประเมินไว้ในเรื่องของความครบถ้วน ในขณะที่การตรวจสอบเนื้อหาสาระอาจเป็นการตอบสนองที่เหมาะสมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ได้ประเมินไว้ในเรื่องของการเกิดขึ้นจริงของรายการ

- ก10. การกำหนดลักษณะของวิธีการตรวจสอบมีพื้นฐานจากการประเมินความเสี่ยง เช่น ในกรณีที่มีความเสี่ยงที่ประเมินไว้อยู่ในระดับต่ำเนื่องจากลักษณะเฉพาะของประเภทของรายการโดยมิได้คำนึงถึงการควบคุมที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดว่าวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบเพียงอย่างเดียวก็สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอได้ ในอีกกรณีหนึ่ง หากความเสี่ยงที่ประเมินไว้อยู่ในระดับต่ำ เนื่องจากการควบคุมภายในของกิจการและผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะกำหนดวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยคำนึงถึงการควบคุมดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องทดสอบการควบคุมตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 8(ก) ตัวอย่างสำหรับกรณีดังกล่าวได้แก่ ประเภทของรายการที่มีลักษณะเหมือนกัน ไม่ซับซ้อน ซึ่งถูกประมวลผลเป็นประจำและควบคุมโดยระบบสารสนเทศของกิจการ

#### ช่วงเวลา

- ก11. ผู้สอบบัญชีอาจทดสอบการควบคุมหรือตรวจสอบเนื้อหาสาระในช่วงการตรวจสอบระหว่างกลางหรือ ณ วันสิ้นงวด หากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสูงขึ้น ผู้สอบบัญชีมักตัดสินใจว่าการใช้วิธีตรวจสอบเนื้อหาสาระในช่วงเวลาที่ใกล้วันสิ้นงวดหรือ ณ วันสิ้นงวด จะมีประสิทธิผลมากกว่าการตรวจสอบช่วงเวลาก่อนวันสิ้นงวด หรือปฏิบัติงานตรวจสอบในช่วงเวลาที่ ไม่ได้แจ้งไว้หรือไม่สามารถคาดเดาได้ (ตัวอย่างเช่น การปฏิบัติงานตรวจสอบโดยการเลือกสถานประกอบการที่ไม่ได้แจ้งไว้ก่อน) ช่วงเวลาในการตรวจสอบมีความเกี่ยวข้องโดยเฉพาะเมื่อพิจารณาถึงการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริต เช่น ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่า ในกรณีที่มีความเสี่ยงที่จะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยเจตนาหรือมีการบิดเบือนบัญชี วิธีการตรวจสอบบัญชี โดยการขยายข้อสรุปที่ได้จากการตรวจสอบระหว่างกลางไปยังสิ้นงวดจะไม่มีประสิทธิผล
- ก12. ในอีกทางหนึ่ง การปฏิบัติงานตรวจสอบก่อนวันสิ้นงวดอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุประเด็นที่มีนัยสำคัญในช่วงเริ่มต้นของการตรวจสอบ และสามารถแก้ปัญหาได้โดยได้รับความช่วยเหลือจากฝ่ายบริหาร หรือสามารถพัฒนาวิธีการตรวจสอบที่มีประสิทธิผลเพื่อตอบสนองต่อประเด็นดังกล่าว
- ก13. นอกจากนั้น วิธีการตรวจสอบบางวิธีสามารถปฏิบัติได้ ณ วันสิ้นงวดหรือภายหลังวันสิ้นงวดเท่านั้น ตัวอย่างเช่น
- การตรวจสอบความตรงกันหรือการกระทบยอดข้อมูลในของงบการเงินกับรายการค้าที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการตรวจสอบความตรงกันหรือการกระทบยอดการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ไม่ว่าข้อมูลนั้นรวบรวมจากข้อมูลในสมุดแยกประเภททั่วไปและสมุดแยกประเภทย่อยหรือจากแหล่งข้อมูลอื่น

- การตรวจสอบรายการปรับปรุงที่จัดทำในช่วงการจัดทำงบการเงิน
  - วิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยง ซึ่ง ณ วันสิ้นงวด กิจการอาจมีการทำสัญญาการขายที่ไม่เหมาะสม หรือรายการค้ายังไม่สามารถสรุปยอดได้
- ก14. ปัจจัยอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งมีอิทธิพลต่อการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าจะปฏิบัติตามตรวจสอบบัญชีเมื่อใด รวมถึง
- สภาพแวดล้อมการควบคุม
  - ช่วงเวลาที่ข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีอยู่ (เช่น แฟ้มข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์อาจมีการบันทึกข้อมูลใหม่ทับข้อมูลเดิม หรือขั้นตอนที่ต้องสังเกตการณ์อาจกระทำได้ในบางช่วงเวลาเท่านั้น)
  - ลักษณะของความเสี่ยง (เช่น หากมีความเสี่ยงเกี่ยวกับการทำให้รายได้เพิ่มสูงขึ้น เพื่อให้บรรลุรายได้ตามที่ได้คาดการณ์ไว้ โดยการทำสัญญาขายปลอมภายหลังวันสิ้นงวด ผู้สอบบัญชีอาจต้องการตรวจสอบสัญญาที่มีอยู่ ณ วันสิ้นงวด)
  - ช่วงเวลาหรือวันที่ที่หลักฐานการสอบบัญชีมีความเกี่ยวข้อง
  - ระยะเวลาในการจัดทำงบการเงิน โดยเฉพาะในส่วนของงานการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งให้คำอธิบายเกี่ยวกับจำนวนเงินที่บันทึกในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น หรืองบกระแสเงินสด

#### ขอบเขต

- ก15. ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจในการกำหนดขอบเขตของการตรวจสอบที่จำเป็น หลังจากได้พิจารณาถึงความมีสาระสำคัญ ความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ และระดับของความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีวางแผนว่าจะได้รับ ในกรณีที่การใช้วิธีการตรวจสอบหลายวิธีร่วมกันสามารถทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ใดวัตถุประสงค์หนึ่ง ขอบเขตของวิธีการตรวจสอบแต่ละวิธีต้องพิจารณาแยกจากกัน โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีจะเพิ่มขอบเขตของการตรวจสอบหากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเพิ่มขึ้น เช่น ในการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริต การเพิ่มจำนวนตัวอย่างหรือการใช้วิธีตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบให้ละเอียดมากขึ้น อาจมีความเหมาะสมอย่างไรก็ตาม ขอบเขตของการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้นจะมีประสิทธิผลก็ต่อเมื่อวิธีการตรวจสอบนั้นสัมพันธ์กับความเสี่ยงนั้นโดยเฉพาะ
- ก16. การใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์ช่วย อาจช่วยให้การทดสอบรายการที่เป็นอิเล็กทรอนิกส์และแฟ้มข้อมูลทางบัญชีมีความละเอียดถี่ถ้วนมากขึ้น ซึ่งอาจเป็นประโยชน์เมื่อผู้สอบบัญชีตัดสินใจปรับเปลี่ยนขอบเขตการทดสอบ เช่น เมื่อมีการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริต เทคนิคดังกล่าวสามารถใช้เลือกตัวอย่างรายการจากแฟ้มข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์หลัก เรียงลำดับข้อมูลตามคุณลักษณะเฉพาะที่ต้องการ หรือทดสอบประชากรทั้งหมดแทนการเลือกตัวอย่าง

### ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก17. สำหรับการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐ ข้อกำหนดที่ต้องมีเพื่อการตรวจสอบและข้อกำหนดพิเศษอื่นที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบอาจมีผลกระทบต่อข้อพิจารณาของผู้สอบบัญชีในการกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ

### ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก18. ในกิจการขนาดเล็กมาก ผู้สอบบัญชีอาจไม่พบกิจกรรมการควบคุมมากนัก หรือเอกสารของกิจการที่แสดงถึงการมีอยู่จริงหรือการปฏิบัติการควบคุมมีอยู่จำกัด ในกรณีดังกล่าว การตรวจสอบโดยการใช่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเป็นหลักอาจมีประสิทธิภาพดีกว่า อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีซึ่งยากที่จะเกิดขึ้น การไม่มีกิจกรรมการควบคุมหรือองค์ประกอบอื่นของการควบคุมอาจทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

ความเสี่ยงที่ประเมินอยู่ในเกณฑ์ที่สูงขึ้น (อ้างถึงย่อหน้า 7(ข))

ก19. เมื่อต้องการหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือมากขึ้นเนื่องจากความเสี่ยงที่ประเมินอยู่ในเกณฑ์ที่สูงขึ้น ผู้สอบบัญชีอาจเพิ่มปริมาณของหลักฐาน หรือได้รับหลักฐานที่มีความเกี่ยวข้องและเชื่อถือได้มากขึ้น เช่น โดยการเน้นการใช้หลักฐานจากบุคคลภายนอกหรือการได้รับหลักฐานจากแหล่งที่มีความอิสระต่าง ๆ

### การทดสอบการควบคุม

การออกแบบและการทดสอบการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้า 8)

ก20. การทดสอบการควบคุมจะทดสอบเฉพาะการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีกำหนดว่ามีการออกแบบมาอย่างเหมาะสมที่จะป้องกัน หรือตรวจพบ และแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ หากมีการใช้การควบคุมที่แตกต่างกันอย่างมากในช่วงเวลาที่ต่างกันของช่วงเวลาที่ตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาการควบคุมแต่ละการควบคุมแยกจากกัน

ก21. การทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมแตกต่างจากการทำความเข้าใจและการประเมินการออกแบบการควบคุมและการนำการควบคุมไปปฏิบัติ อย่างไรก็ตาม วิธีการตรวจสอบที่ใช้เป็นประเภทเดียวกัน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมในขณะเดียวกันกับการประเมินการออกแบบการควบคุมและการนำการควบคุมไปปฏิบัตินั้นมีประสิทธิภาพ

ก22. แม้ว่าวิธีการประเมินความเสี่ยงบางอย่างอาจไม่ได้ออกแบบมาเพื่อเป็นการทดสอบการควบคุมโดยเฉพาะ แต่อาจให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม เช่นเดียวกับการทดสอบการควบคุม ตัวอย่างของวิธีการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีดังกล่าวอาจรวมถึง

- การสอบถามเกี่ยวกับการใช้งบประมาณของฝ่ายบริหาร
- การสังเกตการณ์การเปรียบเทียบระหว่างงบประมาณค่าใช้จ่ายรายเดือนกับค่าใช้จ่ายจริงของฝ่ายบริหาร

- การตรวจสอบรายงานเกี่ยวกับการสืบหาสาเหตุของผลต่างระหว่างยอดตามงบประมาณและยอดที่เกิดขึ้นจริง

วิธีการตรวจสอบดังกล่าวทำให้ทราบถึงการออกแบบเกี่ยวกับนโยบายงบประมาณของกิจการและทราบว่านโยบายดังกล่าวได้มีการนำไปปฏิบัติหรือไม่ และยังอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการใช้นโยบายงบประมาณเพื่อที่จะป้องกันหรือตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในเรื่องของการจัดประเภทค่าใช้จ่าย

- ก23. นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจออกแบบการทดสอบการควบคุมที่จะทำควบคู่ไปกับการทดสอบรายละเอียดในรายการเดียวกัน ถึงแม้ว่าวัตถุประสงค์ของการทดสอบการควบคุมจะแตกต่างจากวัตถุประสงค์ของการทดสอบรายละเอียด แต่วัตถุประสงค์ทั้งสองสามารถบรรลุได้โดยการทดสอบรายการเดียวกันไปพร้อมกัน ซึ่งเรียกว่า การทดสอบเพื่อบรรลุสองวัตถุประสงค์ เช่น ผู้สอบบัญชีอาจออกแบบและประเมินผลของการตรวจสอบใบแจ้งหนี้เพื่อพิจารณาว่าได้มีการอนุมัติหรือไม่ ในขณะเดียวกันก็ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เป็นเนื้อหาสาระของรายการได้ การออกแบบและการประเมินการทดสอบเพื่อบรรลุสองวัตถุประสงค์นั้น ให้พิจารณาแต่ละวัตถุประสงค์ของการทดสอบแยกจากกัน
- ก24. ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีอาจพบว่าไม่สามารถออกแบบวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระให้มีประสิทธิภาพเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้<sup>3</sup> ทั้งนี้อาจเกิดขึ้นในกรณีที่กิจการดำเนินธุรกิจโดยใช้ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศและไม่จัดทำหรือจัดเก็บเอกสารประกอบรายการ นอกจากการจัดเก็บโดยระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเท่านั้น ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องทดสอบการควบคุมที่เกี่ยวข้องตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 8(ข)

หลักฐานการสอบบัญชีและการให้ความเชื่อถือในการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9)

- ก25. ผู้สอบบัญชีอาจต้องเพิ่มระดับความเชื่อมั่นในเรื่องความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมให้สูงขึ้นเมื่อผู้สอบบัญชีใช้หลักการตรวจสอบโดยเน้นเรื่องของการทดสอบการควบคุม โดยเฉพาะในกรณีที่เห็นว่า ไม่มีความเป็นไปได้หรือไม่สามารถปฏิบัติได้ในการได้มาซึ่งได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอโดยวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียว

ลักษณะและขอบเขตของการทดสอบการควบคุม

วิธีการตรวจสอบอื่นร่วมกับการสอบถาม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10(ก))

- ก26. การสอบถามเพียงอย่างเดียวนั้นไม่เพียงพอในการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีการตรวจสอบอื่นร่วมกับการสอบถาม การสอบถามร่วมกับการตรวจสอบเอกสารหรือการปฏิบัติซ้ำย่อมให้ความเชื่อมั่นมากกว่าการสอบถามและการสังเกตการณ์ เนื่องจากการสังเกตการณ์จะสัมพันธ์กับจุดเวลาที่สังเกตการณ์เท่านั้น

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 30



ก27. ลักษณะของการควบคุมมีผลต่อวิธีที่ใช้ในการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีว่าการควบคุมได้ถูกนำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ เช่น หากเอกสารประกอบให้หลักฐานในเรื่องความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจที่จะรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมโดยการตรวจสอบเอกสารรายการนั้น อย่างไรก็ตาม การควบคุมบางอย่างอาจไม่มีเอกสารประกอบที่เกี่ยวข้อง เช่น อาจไม่มีเอกสารเกี่ยวกับการปฏิบัติงานในส่วนประกอบของสภาพแวดล้อมการควบคุมบางอย่าง เช่น การมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ หรือกิจกรรมการควบคุมบางประเภท เช่น กิจกรรมการควบคุมซึ่งปฏิบัติโดยใช้คอมพิวเตอร์ ในสถานการณ์ดังกล่าว หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมอาจได้มาจากการสอบถามร่วมกับวิธีการอื่น เช่น การสังเกตการณ์หรือการใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์ช่วย

#### ขอบเขตของการทดสอบการควบคุม

ก28. เมื่อผู้สอบบัญชีต้องการหลักฐานที่มีความน่าเชื่อถือมากขึ้นเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุม การเพิ่มขอบเขตของการทดสอบการควบคุมอาจมีความเหมาะสม ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาประเด็นดังต่อไปนี้ร่วมกับระดับของความเชื่อถือในการควบคุม ในการกำหนดขอบเขตของการทดสอบการควบคุม

- ความถี่ที่กิจการได้ปฏิบัติตามการควบคุมในระหว่างช่วงเวลา
- ความยาวของช่วงระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีจะเชื่อถือในความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม
- อัตราการไม่ปฏิบัติตามการควบคุมที่ได้คาดการณ์ไว้
- ความเกี่ยวข้องและความเชื่อถือได้ของหลักฐานการสอบบัญชีที่จะได้รับเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้
- ขอบเขตของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการทดสอบการควบคุมอื่นที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530<sup>4</sup> ให้นิยามปฏิบัติเพิ่มเติมเกี่ยวกับขอบเขตของการทดสอบ

ก29. เนื่องจากการประมวลผลโดยระบบเทคโนโลยีสารสนเทศมีลักษณะของความสม่ำเสมอ ผู้สอบบัญชีอาจไม่จำเป็นต้องเพิ่มขอบเขตการทดสอบการควบคุมที่ทำงานโดยอัตโนมัติ การควบคุมที่ทำงานโดยอัตโนมัติจะมีลักษณะการทำงานที่สม่ำเสมอเว้นแต่จะมีการเปลี่ยนแปลงโปรแกรม (รวมถึงตารางเพิ่มข้อมูล หรือข้อมูลถาวรอื่นที่ถูกนำมาใช้โดยโปรแกรม) เมื่อผู้สอบบัญชีได้พิจารณาว่าการควบคุมที่ทำงานโดยอัตโนมัติทำงานได้ตามที่กำหนดไว้ (ซึ่งสามารถทำได้ทั้งในเวลาที่มีหรือไม่มีกระบวนการควบคุมมาปฏิบัติหรือในช่วงเวลาอื่น) ผู้สอบบัญชีอาจทดสอบการควบคุมเพื่อพิจารณาว่าการควบคุมมีประสิทธิภาพอย่างต่อเนื่อง การทดสอบดังกล่าวอาจรวมถึงการพิจารณาว่า

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 “การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี”

- การเปลี่ยนแปลงโปรแกรมจะทำได้โดยเฉพาะกรณีที่มีการควบคุมการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมที่เหมาะสม
- โปรแกรมที่ใช้ในการประมวลผลรายการเป็นโปรแกรมที่ได้รับการอนุมัติ
- การควบคุมทั่วไปที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ มีประสิทธิผล

การทดสอบดังกล่าวยังอาจรวมถึง การพิจารณาว่าไม่มีการเปลี่ยนแปลงโปรแกรม ซึ่งอาจเป็นในกรณีที่กิจการใช้ซอฟต์แวร์สำเร็จรูปโดยไม่ได้มีการปรับเปลี่ยนหรือบำรุงรักษา เช่น ผู้สอบบัญชีอาจตรวจสอบบันทึกที่เกี่ยวข้องกับการรักษาความปลอดภัยทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีว่าไม่มีการเข้าถึงโปรแกรมโดยผู้ที่ไม่ได้รับอนุญาตในช่วงระยะเวลาที่ตรวจสอบ

การทดสอบการควบคุมทางอ้อม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10(ข))

ก30. ในบางสถานการณ์ อาจมีความจำเป็นในการให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อสนับสนุนความมีประสิทธิภาพของการควบคุมทางอ้อม เช่น เมื่อผู้สอบบัญชีตัดสินใจที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการสอบทานรายงานข้อยกเว้นเกี่ยวกับรายการขายที่เกินกว่าวงเงินที่ได้รับอนุมัติของผู้ใช้รายงาน การสอบทานโดยผู้ใช้รายงานและการติดตามสาเหตุเป็นการควบคุมที่สัมพันธ์โดยตรงต่อผู้สอบบัญชี การควบคุมความถูกต้องของข้อมูลในรายงาน (เช่น การควบคุมทั่วไปทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ) ถือเป็น “การควบคุมทางอ้อม”

ก31. เนื่องจากการประมวลผลโดยระบบเทคโนโลยีสารสนเทศมีลักษณะของความสม่ำเสมอ หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการนำการควบคุมระบบงานแบบอัตโนมัติไปใช้เมื่อพิจารณาร่วมกับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการนำการควบคุมไปปฏิบัติสำหรับการควบคุมทั่วไปของกิจการ (โดยเฉพาะการควบคุมการเปลี่ยนแปลง) อาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่ครอบคลุมเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม

ช่วงเวลาของการทดสอบการควบคุม

ช่วงเวลาที่ตั้งใจให้ความเชื่อถือในการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11)

ก32. หลักฐานการสอบบัญชี ณ เวลาหนึ่งอาจเพียงพอต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี เช่น การทดสอบการควบคุมเกี่ยวกับการตรวจนับสินค้าคงเหลือของกิจการ ณ วันสิ้นงวดในอีกด้านหนึ่ง หากผู้สอบบัญชีตั้งใจจะเชื่อถือในการควบคุมหนึ่ง ๆ ตลอดช่วงของเวลา ผู้สอบบัญชีควรใช้การทดสอบที่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมในช่วงเวลาที่เกี่ยวข้องนั้น เช่น การทดสอบการติดตามการควบคุมของกิจการ

การใช้หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับในระหว่างการตรวจสอบระหว่างกาล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12(ข))

ก33. ปัจจัยที่เกี่ยวข้องในการพิจารณาว่าหลักฐานการสอบบัญชีใดที่ควรได้รับเพิ่มเติมเกี่ยวกับการควบคุมในช่วงเวลาที่เหลือภายหลังการตรวจสอบระหว่างกาลรวมถึง

- ความมีนัยสำคัญของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้
- การควบคุมที่ได้ทดสอบในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาล และการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญในการควบคุมดังกล่าวที่เกิดขึ้นหลังจากที่ได้ทดสอบในการตรวจสอบระหว่างกาล รวมถึงการเปลี่ยนแปลงในระบบสารสนเทศ การประมวลผล และบุคลากร
- ระดับของหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีได้รับ
- ความยาวของช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่
- ขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะลดการตรวจสอบเนื้อหาสาระเนื่องจากการให้ความเชื่อถือในการควบคุม
- สภาพแวดล้อมการควบคุม

ก34. หลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมที่อาจได้รับโดยการขยายการทดสอบการควบคุมให้ครอบคลุมช่วงเวลาที่เหลืออยู่หรือการทดสอบการติดตามการควบคุมของกิจการ

การใช้หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

ก35. ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจใช้หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อนเมื่อผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบบางอย่างที่ทำให้แน่ใจว่าหลักฐานนั้นมีความต่อเนื่องในงวดปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น ในการตรวจสอบงวดก่อน ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าการควบคุมที่ทำงานโดยอัตโนมัติทำงานได้ตามที่กำหนดไว้ ผู้สอบบัญชีควรได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อที่จะพิจารณาว่ามีการเปลี่ยนแปลงในการควบคุมที่ทำงานโดยอัตโนมัติที่มีผลกระทบต่อความต่อเนื่องของ ความมีประสิทธิภาพของการทำงานหรือไม่ เช่น การสอบถามฝ่ายบริหารและตรวจสอบร่องรอยของรายการ ซึ่งบ่งชี้ถึงการเปลี่ยนแปลงในการควบคุมนั้น การพิจารณาหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงอาจมีผลทั้งต่อการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของหลักฐานการสอบบัญชีที่คาดว่าจะได้รับเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมในงวดปัจจุบัน

การควบคุมที่เปลี่ยนแปลงไปจากการตรวจสอบงวดก่อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14(ก))

ก36. การเปลี่ยนแปลงอาจมีผลต่อความเกี่ยวข้องของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับในงวดก่อน ซึ่งอาจทำให้หลักฐานดังกล่าวไม่สามารถใช้เป็นเกณฑ์สำหรับความเชื่อถือที่ต่อเนื่องในงวดปัจจุบัน เช่น การเปลี่ยนแปลงระบบที่ทำให้กิจการได้รับรายงานใหม่อาจไม่มีผลกระทบต่อความเกี่ยวข้องของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับในงวดก่อน อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงที่มีผลต่อข้อมูลที่เก็บสะสมไว้หรือทำให้ข้อมูลถูกคำนวณแตกต่างไปจากเดิมมีผลต่อความเกี่ยวข้องของหลักฐานการสอบบัญชีดังกล่าว

การควบคุมที่ไม่เปลี่ยนแปลงไปจากการตรวจสอบงวดก่อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14(ข))

ก37. การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีว่าจะเชื่อถือหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อนหรือไม่สำหรับการควบคุมที่

(ก) ไม่มีการเปลี่ยนแปลงไปหลังจากที่ได้มีการทดสอบในงวดก่อน

(ข) ไม่ใช่การควบคุมที่ช่วยลดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ นอกจากนั้น ระยะเวลาที่จะทดสอบการควบคุมดังกล่าวใหม่นั้น ก็ขึ้นอยู่กับการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพเช่นกัน อย่างไรก็ตาม ต้องทดสอบใหม่อย่างน้อยทุกปีทีสาม ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 14(ข)

ก38. โดยทั่วไป หากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอยู่ในระดับที่สูงขึ้น หรือการเชื่อถือในการควบคุมมีสูงขึ้น ช่วงห่างของระยะเวลาที่จะทดสอบใหม่ก็จะสั้นลง ปัจจัยที่อาจทำให้ช่วงห่างของระยะเวลาในการทดสอบใหม่ลดลง หรือก่อให้เกิดความไม่เชื่อถือในหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อน รวมถึงปัจจัยดังต่อไปนี้

- สภาพแวดล้อมการควบคุมที่มีข้อบกพร่อง
- การติดตามการควบคุมที่มีข้อบกพร่อง
- การควบคุมที่เกี่ยวข้องเป็นการปฏิบัติด้วยมือเป็นส่วนใหญ่
- การเปลี่ยนแปลงบุคลากร ซึ่งมีผลกระทบต่อความนำการควบคุมไปปฏิบัติ
- สถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปที่บ่งชี้ถึงความจำเป็นของการเปลี่ยนแปลงการควบคุม
- การควบคุมทั่วไปในระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีข้อบกพร่อง

ก39. เมื่อมีการควบคุมเป็นจำนวนมากที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจเชื่อถือในหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อน การทดสอบการควบคุมบางอย่างในการตรวจสอบแต่ละครั้งจะให้ข้อมูลเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพต่อเนื่องของสภาพแวดล้อมการควบคุม ซึ่งมีผลต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีว่าการเชื่อถือหลักฐานที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อนมีความเหมาะสมหรือไม่

การประเมินความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16-17)

ก40. การตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจากวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี เป็นข้อบ่งชี้ที่หนักแน่นว่าการควบคุมภายในมีข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญ

ก41. แนวคิดเรื่องความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมยอมรับว่า อาจมีการปฏิบัติที่แตกต่างไปจากการควบคุมที่กำหนดไว้ ซึ่งการปฏิบัติที่แตกต่างไปจากการควบคุมที่กำหนดไว้ อาจมีสาเหตุมาจากปัจจัย เช่น การเปลี่ยนแปลงบุคลากรหลัก ความผันผวนของปริมาณรายการตามฤดูกาลที่มีนัยสำคัญ และข้อผิดพลาดของบุคลากร อัตราการตรวจพบการไม่ปฏิบัติตามการควบคุมโดยเฉพาะเมื่อเปรียบเทียบกับอัตราที่ผู้สอบบัญชีคาดการณ์ไว้ อาจบ่งชี้ในเรื่องความไม่น่าเชื่อถือของการควบคุมที่จะช่วยลดความเสี่ยงในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ผู้สอบบัญชีได้ประเมินไว้

วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18)

ก42. ย่อหน้าที่ 18 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญ โดยไม่คำนึงถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกำหนดนี้สะท้อนให้เห็นความจริงที่ว่า

- (ก) การประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีเป็นการใช้ดุลยพินิจ ดังนั้น อาจไม่สามารถระบุถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้ทั้งหมด
- (ข) มีข้อจำกัดสืบเนื่องเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ซึ่งรวมถึง การแทรกแซงของผู้บริหาร

ลักษณะและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

ก43. ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดว่า

- การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเพียงอย่างเดียวเพียงพอที่จะลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ เช่น ในกรณีที่มีการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีได้รับการสนับสนุนจากหลักฐานการสอบบัญชีจากการทดสอบการควบคุม
- การทดสอบรายละเอียดเพียงอย่างเดียวเป็นวิธีที่เหมาะสม
- การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบรวมกับการทดสอบรายละเอียดเป็นการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ที่ดีที่สุด

ก44. โดยทั่วไป การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเป็นวิธีการที่เหมาะสมสำหรับรายการที่มีปริมาณมากที่มีแนวโน้มที่สามารถคาดการณ์ได้ตลอดเวลา มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520<sup>5</sup> ได้ให้ข้อกำหนดและแนวทางในการนำการวิเคราะห์เปรียบเทียบไปปฏิบัติในการสอบบัญชี

ก45. ลักษณะของความเสี่ยงและสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้มีความเกี่ยวข้องในการออกแบบการทดสอบรายละเอียด เช่น ในการทดสอบรายละเอียดเกี่ยวกับความมีอยู่จริงหรือการเกิดขึ้นจริง ผู้สอบบัญชีอาจเลือกรายการจากจำนวนเงินที่รวมอยู่ในงบการเงินและรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง ในทางกลับกัน ในการทดสอบรายละเอียดเกี่ยวกับความครบถ้วน ผู้สอบบัญชีอาจเลือกรายการจากรายการที่คาดว่าจะรวมอยู่ในจำนวนเงินในงบการเงินที่เกี่ยวข้อง และตรวจสอบว่ารายการดังกล่าวมีอยู่ในงบการเงินจริงหรือไม่

ก46. เนื่องจากการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้คำนึงถึงการควบคุมภายใน ดังนั้น ขอบเขตของการตรวจสอบเนื้อหาสาระจะมากขึ้น เมื่อผลจากการทดสอบการควบคุมไม่เป็นที่น่าพอใจ อย่างไรก็ตาม การขยายขอบเขตของการตรวจสอบจะมีความเหมาะสมก็ต่อเมื่อวิธีการตรวจสอบนั้นมีความเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงนั้น

ก47. ในการออกแบบการทดสอบรายละเอียด ขอบเขตของการทดสอบโดยทั่วไปถือตามแนวคิดในเรื่องขนาดของตัวอย่าง อย่างไรก็ตาม ปัจจัยอื่นยังคงเกี่ยวข้องรวมถึงการใช้วิธีเลือกการทดสอบอื่นซึ่งอาจมีประสิทธิภาพสูงกว่า โปรดดูมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500<sup>6</sup>

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 “การวิเคราะห์เปรียบเทียบ”

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 “หลักฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 10

การพิจารณาว่าจะใช้การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19)

ก48. การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกมักมีความเกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวกับยอดคงเหลือทางบัญชีและส่วนอื่นที่เป็นเรื่องยอดคงเหลือทางบัญชี แต่ไม่จำเป็นต้องจำกัดเฉพาะเพียงยอดคงเหลือทางบัญชีเท่านั้น เช่น ผู้สอบบัญชีอาจขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกเกี่ยวกับลักษณะเงื่อนไขของข้อตกลง สัญญา หรือรายการระหว่างกิจการกับบุคคลภายนอก วิธีการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกดังกล่าวอาจทำให้ได้รับหลักฐานเกี่ยวกับการไม่เกิดขึ้นของเงื่อนไขบางอย่าง ตัวอย่างเช่น การขอคำยืนยันเพื่อยืนยันว่าไม่มีข้อตกลงอื่นที่อาจเกี่ยวข้องกับการตัดยอดรายได้ของกิจการ สถานการณ์อื่น ๆ ที่วิธีการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ รวมถึง

- ยอดคงเหลือธนาคาร และข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์กับธนาคาร
- ยอดคงเหลือลูกหนี้การค้า และเงื่อนไขของสัญญา
- สินค้าคงเหลือซึ่งเก็บไว้โดยบุคคลที่สาม ณ คลังสินค้าที่หมักหมมเพื่อการผลิต หรือสินค้าฝากขาย
- เอกสารสิทธิในทรัพย์สินที่เก็บรักษาโดยที่ปรึกษากฎหมายหรือสถาบันการเงิน เพื่อการรักษาดูแลทรัพย์สินหรือเพื่อเป็นหลักทรัพย์สินค้ำประกัน
- เงินลงทุนที่เก็บรักษาดูแลโดยบุคคลที่สาม หรือเงินลงทุนที่ซื้อจากนายหน้าซื้อขาย ซึ่งยังไม่มี การส่งมอบกัน ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน
- จำนวนเงินที่เป็นหนี้กับผู้ให้กู้ รวมถึงเงื่อนไขการชำระคืนและข้อจำกัดที่เกี่ยวข้อง
- ยอดคงเหลือเจ้าหนี้การค้า และเงื่อนไขของสัญญา

ก49. ถึงแม้ว่าการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในบางเรื่อง ยังมีสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้บางเรื่องที่ต้องการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่มีความเกี่ยวข้องน้อย เช่น การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับความสามารถในการเรียกเก็บหนี้ของยอดคงเหลือลูกหนี้ที่น้อยกว่าในเรื่องความมีอยู่จริง

ก50. ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกที่สร้างขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์อย่างหนึ่ง อาจให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องอื่นด้วย ตัวอย่างเช่น การขอคำยืนยันยอดคงเหลือธนาคารมักรวมการขอข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินอื่น ทั้งนี้ ข้อพิจารณาดังกล่าวอาจมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีว่าจะขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกหรือไม่

ก51. ปัจจัยที่อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าจะใช้วิธีการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกเป็นวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระหรือไม่รวมถึง

- ความรู้ในเรื่องที่ขอคำยืนยันของผู้ให้คำยืนยัน ผลการตอบกลับจะมีความน่าเชื่อถือกว่า หากผู้ให้คำยืนยันมีพื้นฐานความรู้เกี่ยวกับข้อมูลที่ขอคำยืนยัน

- ความสามารถหรือความเต็มใจของผู้ให้คำยืนยันในการตอบคำยืนยัน เช่น ผู้ให้คำยืนยัน
  - อาจไม่ยอมรับความรับผิดชอบต่อการตอบการขอคำยืนยัน
  - อาจพิจารณาว่าการตอบคำยืนยันเป็นการสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายและเสียเวลา
  - อาจมีความกังวลเกี่ยวกับภาระหนี้สินในทางกฎหมายที่อาจเกิดขึ้นจากการตอบคำยืนยัน
  - อาจบันทึกบัญชีในสกุลเงินที่ต่างกัน หรือ
  - อาจดำเนินงานอยู่ในสภาพแวดล้อมที่การตอบกลับการขอคำยืนยันไม่ใช่งานที่มีนัยสำคัญในการทำงานประจำวัน

ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้ให้คำยืนยันอาจไม่ตอบกลับ หรือตอบกลับแบบง่าย ๆ หรือพยายามที่จะจำกัดความน่าเชื่อถือของการตอบกลับ

- ความเที่ยงธรรมของผู้ให้คำยืนยัน หากผู้ให้คำยืนยันเป็นบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกันกับกิจการ การตอบกลับอาจมีความน่าเชื่อถือน้อยลง

วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่เกี่ยวกับกระบวนการในการปิดงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 20)

ก52. ลักษณะ และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่เกี่ยวกับกระบวนการปิดงบการเงินของผู้สอบบัญชีขึ้นอยู่กับลักษณะและความซับซ้อนในกระบวนการรายงานทางการเงินของกิจการและความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้อง

วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21)

ก53. ย่อหน้าที่ 21 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญเป็นการเฉพาะ หลักฐานการสอบบัญชีในรูปแบบของคำยืนยันจากบุคคลภายนอกที่ผู้สอบบัญชีได้รับโดยตรงจากผู้ให้คำยืนยันที่มีความเหมาะสมอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือในระดับสูง ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องการในการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่มีนัยสำคัญ ไม่ว่าจะเป็นเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด เช่น หากผู้สอบบัญชีระบุว่าฝ่ายบริหารอยู่ภายใต้ความกดดันในการทำกำไรให้เป็นไปตามที่คาดการณ์ไว้ อาจมีความเสี่ยงที่ฝ่ายบริหารอาจเพิ่มยอดขายโดยการรับรู้รายได้ที่ไม่เหมาะสมจากสัญญาการขายที่ยังไม่สามารถรับรู้รายได้ หรือการรับรู้รายได้จากการขายก่อนการส่งมอบสินค้า ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจออกแบบการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกเพื่อยืนยันทั้งยอดคงเหลือและรายละเอียดของข้อตกลงในการขายรวมถึง วันที่ สิทธิในการคืนสินค้า และเงื่อนไขการส่งมอบสินค้า นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจพบว่าการสอบถามผู้ที่ไม่เกี่ยวข้องทางการเงินภายในกิจการถึงการเปลี่ยนแปลงของข้อตกลงในการขาย และเงื่อนไขการส่งมอบนั้นมีประสิทธิผลในการเสริมการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกดังกล่าว

ช่วงเวลาของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22-23)

ก54. โดยส่วนใหญ่ หลักฐานการสอบบัญชีจากวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ได้จากการตรวจสอบในงวดก่อนให้หลักฐานเพียงเล็กน้อยหรือไม่ได้ให้หลักฐานการสอบบัญชีเลยสำหรับงวดปัจจุบัน อย่างไรก็ตามก็มีข้อยกเว้น เช่น ความเห็นในทางกฎหมายที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อนเกี่ยวกับโครงสร้าง

ธุรกรรมการแปลงสินทรัพย์เป็นหลักทรัพย์ ซึ่งไม่มีการเปลี่ยนแปลงอาจมีความเกี่ยวข้องในงวดปัจจุบัน ในกรณีดังกล่าว การใช้หลักฐานการสอบบัญชีจากวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ได้ทำในงวดก่อนโดยที่หลักฐานและเนื้อหาที่เกี่ยวข้องไม่ได้เปลี่ยนแปลงไปอาจมีความเหมาะสม ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิธีตรวจสอบในงวดปัจจุบันเพื่อให้มั่นใจว่าเรื่องดังกล่าวยังมีความเกี่ยวข้องที่ต่อเนื่อง

การใช้หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับในระหว่างการตรวจสอบระหว่างกาล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22)

ก55. ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเป็นการมีประสิทธิผลในการตรวจสอบเนื้อหาสาระในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาล และเปรียบเทียบและกระทบยอดข้อมูลเกี่ยวกับยอดคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดกับข้อมูลที่สามารถเปรียบเทียบกันได้ ณ ช่วงระหว่างกาลเพื่อ

- (ก) ระบุยอดที่มีความผิดปกติ
- (ข) ตรวจสอบยอดดังกล่าว
- (ค) ตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบหรือทดสอบรายละเอียดเพื่อทดสอบในช่วงเวลาตั้งแต่วันที่ทำการตรวจสอบระหว่างกาลถึงวันสิ้นงวด

ก56. การตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ทำในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาลโดยไม่ใช้วิธีตรวจสอบเพิ่มเติมในภายหลัง จะเพิ่มความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะไม่สามารถตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจมีอยู่ ณ วันสิ้นงวด ความเสี่ยงดังกล่าวเพิ่มขึ้นหากช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่มีระยะเวลายาวขึ้น การพิจารณาว่าจะตรวจสอบเนื้อหาสาระในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาลหรือไม่ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้

- สภาพแวดล้อมการควบคุมหรือการควบคุมอื่นที่เกี่ยวข้อง
- ความพร้อมของข้อมูลภายหลังวันที่ตรวจสอบระหว่างกาลที่มีความจำเป็นต่อวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี
- วัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ
- ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้
- ลักษณะของประเภทของรายการ หรือยอดคงเหลือทางบัญชี และสิ่ง que ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง
- ความสามารถของผู้สอบบัญชีในการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระหรือการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระร่วมกับการทดสอบการควบคุมที่เหมาะสม เพื่อให้ครอบคลุมช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่เพื่อลดความเสี่ยงที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจมีอยู่ ณ วันสิ้นงวดจะไม่ถูกตรวจพบ

ก57. ปัจจัยดังตัวอย่างต่อไปนี้อาจมีอิทธิพลต่อการพิจารณาว่าจะใช้การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบในช่วงเวลาตั้งแต่วันที่ตรวจสอบระหว่างกาลถึงวันสิ้นงวดหรือไม่

- ยอดคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดของประเภทของรายการ หรือยอดคงเหลือทางบัญชีสามารถที่จะคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ ในเรื่องของจำนวน ความมีนัยสำคัญโดยเปรียบเทียบ และองค์ประกอบ



- วิธีการสำหรับการวิเคราะห์และปรับปรุงประเภทของรายการ หรือยอดคงเหลือทางบัญชี ดังกล่าวในช่วงระหว่างกาลและการตัดยอดการบันทึกบัญชีที่เหมาะสมของกิจการมีความเหมาะสมหรือไม่
- ระบบสารสนเทศที่เกี่ยวกับการรายงานทางการเงินสามารถที่จะให้ข้อมูลเกี่ยวกับยอดคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดและรายการในช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่ได้อย่างเพียงพอหรือไม่เพื่อที่จะตรวจสอบ
  - (ก) รายการหรือการบันทึกที่มีความผิดปกติอย่างมีนัยสำคัญ (รวมถึงรายการที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวด หรือใกล้วันสิ้นงวด)
  - (ข) สาเหตุของการผันผวนที่มีนัยสำคัญอื่น หรือการไม่เกิดการผันผวนตามที่ได้คาดการณ์ไว้
  - (ค) การเปลี่ยนแปลงขององค์ประกอบของประเภทของรายการ หรือยอดคงเหลือทางบัญชี

การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ตรวจพบในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23)

ก58. เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่าต้องปรับเปลี่ยนลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ได้เคยวางแผนไว้เพื่อครอบคลุมระยะเวลาที่เหลืออยู่ เนื่องจากตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาลที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้คาดการณ์ไว้ การปรับเปลี่ยนดังกล่าวอาจรวมถึงการขยายวิธีการหรือการปฏิบัติวิธีเดียวกับที่เคยปฏิบัติในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาลสำหรับ ณ วันสิ้นงวด

ความเพียงพอของการแสดงรายการในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24)

ก59. การประเมินความเหมาะสมของการแสดงรายการ การเตรียมการและเนื้อหาในงบการเงินรวมถึง การพิจารณาคำศัพท์ที่ใช้ให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ระดับของรายละเอียดที่เปิดเผย การจัดรวมหรือการตัดแยกย่อยของจำนวนเงิน และเกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดจำนวนเงิน

การประเมินความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25-27)

ก60. การตรวจสอบงบการเงินเป็นกระบวนการที่สะสมและมีการทำซ้ำ เมื่อผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีตามแผนงานที่ได้วางไว้ หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับอาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องปรับเปลี่ยนลักษณะ ช่วงเวลา หรือขอบเขตของการตรวจสอบจากที่ได้วางแผนไว้ ผู้สอบบัญชีอาจได้รับข้อมูลที่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญจากข้อมูลที่ใช้ในการประเมินความเสี่ยง เช่น

- จำนวนของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบโดยวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระอาจเปลี่ยนแปลงดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงและอาจบ่งชี้ถึงข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญ
- ผู้สอบบัญชีอาจทราบถึงข้อบกพร่องของบันทึกทางบัญชี หรือการบันทึกบัญชีที่ขัดแย้งกับหลักฐานหรือไม่มีหลักฐานประกอบ
- การวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ทำในขั้นของการสอบทานข้อมูลโดยรวมอาจบ่งชี้ถึงความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ไม่พบก่อนหน้านี้

ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจต้องประเมินแผนการตรวจสอบใหม่โดยพิจารณาจากการประเมินความเสี่ยงที่ได้มีการพิจารณาใหม่ทั้งหมดหรือบางส่วนสำหรับประเภทของรายการยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล และสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) อธิบายถึงแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี<sup>7</sup>

- ก61. ผู้สอบบัญชีไม่สามารถสมมติได้ว่า เหตุการณ์การทุจริตหรือข้อผิดพลาดเป็นเหตุการณ์เดียวที่เกิดขึ้น ดังนั้น การพิจารณาว่าการตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจะมีผลอย่างไรต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ที่ได้ประเมินไว้จึงเป็นเรื่องสำคัญในการกำหนดว่าการประเมินความเสี่ยงยังมีความเหมาะสมอยู่หรือไม่
- ก62. ปัจจัยดังตัวอย่างต่อไปนี้มีอิทธิพลต่อดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในเรื่องหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ
- ความมีนัยสำคัญของโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และโอกาสที่จะมีผลกระทบที่มีสาระสำคัญต่องบการเงิน ทั้งในแต่ละรายการหรือเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงรายการอื่น ๆ ที่อาจเกิดขึ้น
  - ความมีประสิทธิภาพของการตอบสนองของฝ่ายบริหารและความมีประสิทธิภาพของการควบคุมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยง
  - ประสบการณ์ที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อนเกี่ยวกับโอกาสของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในเรื่องที่มีลักษณะคล้ายกัน
  - ผลจากการปฏิบัติวิธีตรวจสอบ รวมถึงวิธีการตรวจสอบดังกล่าวทำให้ทราบถึงการทุจริตหรือข้อผิดพลาดหรือไม่
  - แหล่งข้อมูลและความเชื่อถือได้ของข้อมูลที่มีอยู่
  - ความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชี
  - ความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมทั้งการควบคุมภายในของกิจการ

เอกสารหลักฐาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 28)

- ก63. ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการกำหนดรูปแบบและขอบเขตของการจัดทำเอกสารหลักฐานการสอบบัญชี ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะ ขนาด และความซับซ้อนของกิจการ รวมถึงการควบคุมภายในของกิจการ ความพร้อมของข้อมูลที่ได้จากกิจการ และวิธีการตรวจสอบและเทคโนโลยีที่ใช้ในการตรวจสอบ

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 31