



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 402

ข้อพิจารณาในกรณีที่กิจการใช้บริการขององค์กรอื่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ 402 – ข้อพิจารณาในกรณีที่กิจการใช้บริการขององค์กรอื่น 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 ทั้งนี้ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 402 – ข้อพิจารณาในกรณีที่กิจการใช้บริการขององค์กรอื่น © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 402 – ข้อพิจารณาในกรณีที่กิจการใช้บริการขององค์กรอื่น © 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 402

### ข้อพิจารณาในกรณีที่กิจการให้บริการขององค์กรอื่น

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555)

#### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
<b>คำนำ</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1-5
วันถือปฏิบัติ	6
วัตถุประสงค์	7
คำจำกัดความ	8
<b>ข้อกำหนด</b>	
การได้มาซึ่งความเข้าใจในบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ รวมถึงการควบคุมภายใน	9-14
การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้	15-17
รายงานประเภท 1 และรายงานประเภท 2 ที่ไม่ได้รวมถึงบริการขององค์กรที่ให้บริการช่วง	18
การทุจริต การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรม ณ องค์กรที่ให้บริการ	19
การรายงานโดยผู้สอบบัญชีของกิจการที่ให้บริการ	20-22
<b>การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น</b>	
การได้มาซึ่งความเข้าใจในบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้รวมถึงการควบคุมภายใน	ก1-ก23
การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้	ก24-ก39
รายงานประเภท 1 และรายงานประเภท 2 ที่ไม่ได้รวมถึงบริการขององค์กรที่ให้บริการช่วง	ก40
การทุจริต การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรม ณ องค์กรที่ให้บริการ	ก41
การรายงานโดยผู้สอบบัญชีของกิจการที่ให้บริการ	ก42-ก44

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 402 “ข้อพิจารณาในกรณีที่กิจการให้บริการขององค์กรอื่น” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในกรณีที่กิจการใช้บริการจากองค์กรที่ให้บริการแห่งหนึ่งหรือหลายแห่ง โดยเฉพาะอย่างยิ่ง มาตรฐานฉบับนี้ได้อธิบายถึงวิธีการที่ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการจะนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)<sup>1</sup> และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>2</sup> ไปใช้ในการได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการที่ใช้บริการ รวมถึงการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบอย่างเพียงพอที่จะระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และออกแบบและปฏิบัติตามการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น
2. กิจการหลายแห่งได้ให้องค์กรที่ให้บริการดำเนินงานแทนในด้านต่าง ๆ ตั้งแต่การปฏิบัติเฉพาะงานภายใต้การกำหนดทิศทางของกิจการจนถึงการทำงานทดแทนหน่วยงานหรือทำหน้าที่ทางธุรกิจทั้งหมดให้แก่กิจการ เช่น หน่วยงานที่รับผิดชอบในการดูแลการปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่งการบริการหลาย ๆ อย่างที่องค์กรดังกล่าวจัดให้ นั้น เป็นส่วนหนึ่งของการดำเนินงานทางธุรกิจของกิจการ อย่างไรก็ตาม ไม่ใช่การบริการทุกประเภทจะเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชี
3. การบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ นั้นจะเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการก็ต่อเมื่อการบริการและการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการบริการเหล่านั้นเป็นส่วนหนึ่งของระบบสารสนเทศของกิจการที่ใช้บริการ (รวมถึงกระบวนการทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง) ที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน แม้ว่า การควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการโดยส่วนใหญ่จะเกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน แต่ก็อาจมีการควบคุมอื่นที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชีด้วย เช่น การควบคุมเกี่ยวกับการดูแลทรัพย์สิน การบริการขององค์กรที่ให้บริการ เป็นส่วนหนึ่งของระบบสารสนเทศของกิจการที่ใช้บริการ (รวมถึงกระบวนการทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง) ที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน หากการบริการดังกล่าวมีผลกระทบต่อเรื่องใดเรื่องหนึ่งดังต่อไปนี้
  - (ก) ประเภทของรายการทางการเงินที่อยู่ภายใต้การดำเนินงานของกิจการที่ใช้บริการมีความสำคัญต่องบการเงินของกิจการที่ใช้บริการ
  - (ข) ขั้นตอนการปฏิบัติงาน (ทั้งที่อยู่ในระบบเทคโนโลยีสารสนเทศและระบบที่ปฏิบัติงานด้วยมือ) เมื่อมีรายการทางการเงินของกิจการที่ใช้บริการเกิดขึ้น มีการบันทึก ประมวลผล แก้ไขในกรณีที่จำเป็น รวมถึงการผ่านรายการไปยังสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป และการรายงานในงบการเงิน

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

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”

- (ค) บันทึกทางบัญชีที่เกี่ยวข้อง (ไม่ว่าจะอยู่ในรูปแบบทางอิเล็กทรอนิกส์หรือการเขียน) ข้อมูลประกอบ และบัญชีในงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการที่เกิดขึ้นมีการบันทึก การประมวลผล และการรายงานรายการทางการเงินของกิจการที่ใช้บริการ ทั้งนี้รวมถึงการแก้ไขข้อมูลที่ไม่ถูกต้องและการผ่านรายการไปยังสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป
  - (ง) วิธีการที่ระบบสารสนเทศของกิจการที่ใช้บริการใช้ในการตรวจจับเหตุการณ์และเงื่อนไขต่าง ๆ (นอกเหนือจากรายการทางการเงิน) ที่มีความสำคัญต่องบการเงิน
  - (จ) กระบวนการรายงานทางการเงินที่ใช้ในการจัดเตรียมงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการ รวมถึงการประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่สำคัญ
  - (ฉ) การควบคุมเกี่ยวกับการจัดทำสมุดรายวันทั่วไป รวมถึงสมุดรายวันที่ไม่ได้อยู่ในรูปแบบมาตรฐานที่ใช้บันทึกรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ รายการทางการเงินที่ไม่ปกติหรือการปรับปรุงรายการ
4. ลักษณะและขอบเขตของงานที่ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องปฏิบัติในเรื่องที่เกี่ยวกับการบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ นั้นขึ้นอยู่กับลักษณะและความสำคัญของบริการเหล่านั้นที่มีต่อกิจการที่ใช้บริการ และความเกี่ยวข้องของบริการเหล่านั้นที่มีต่อการตรวจสอบบัญชี
5. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้ครอบคลุมถึงการบริการของสถาบันการเงินที่ให้บริการในการประมวลผลบัญชีของกิจการที่มีกับสถาบันการเงินนั้น หรือรายการทางการเงินที่ได้รับคำสั่งอนุมัติเป็นการเฉพาะจากกิจการ เช่น การประมวลผลตามคำสั่งจ่ายเช็คของธนาคาร หรือการประมวลผลรายการเกี่ยวกับหลักทรัพย์โดยนายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์ นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้ครอบคลุมถึงการตรวจสอบรายการที่เกิดจากส่วนได้เสียทางการเงินในฐานะเจ้าของในกิจการอื่น เช่น ห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล และการร่วมค้า ซึ่งสิทธิการเป็นเจ้าของในส่วนได้เสียดังกล่าวถูกบันทึกบัญชีและรายงานไว้ในส่วนของผู้เป็นเจ้าของส่วนได้เสียนั้น

#### วันถือปฏิบัติ

6. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

#### วัตถุประสงค์

7. ในกรณีที่กิจการที่ใช้บริการใช้บริการจากองค์กรที่ให้บริการ วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ คือ
- (ก) เพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในลักษณะและความสำคัญของการบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ และผลกระทบของการบริการดังกล่าวที่มีต่อการควบคุมภายในของกิจการที่ใช้บริการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชีอย่างเพียงพอต่อการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และ
  - (ข) เพื่อออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น

## คำจำกัดความ

8. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- (ก) การควบคุมส่วนเสริมของกิจการที่ใช้บริการ หมายถึง การควบคุมที่องค์กรที่ให้บริการได้สันนิษฐานไว้ในขณะออกแบบการให้บริการว่าจะมีการนำไปปฏิบัติใช้จริงโดยกิจการที่ใช้บริการ และถูกกำหนดไว้ในคำอธิบายระบบงาน
- (ข) รายงานที่เกี่ยวกับคำอธิบาย และการออกแบบการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ (อ้างอิงในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ว่า “รายงานประเภท 1”) หมายถึง รายงานที่ประกอบด้วย
- (1) คำอธิบายระบบงานขององค์กรที่ให้บริการ วัตถุประสงค์ในการควบคุม และการควบคุมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งได้มีการออกแบบและนำไปปฏิบัติใช้จริงตามวันที่ระบุไว้ ซึ่งจัดทำโดยผู้บริหารขององค์กรที่ให้บริการ
  - (2) รายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล ซึ่งประกอบด้วยความเห็นของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการที่มีต่อคำอธิบายระบบงานขององค์กรที่ให้บริการ วัตถุประสงค์ในการควบคุม รวมถึงการควบคุมที่เกี่ยวข้อง และความเหมาะสมของการออกแบบการควบคุมเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการควบคุมตามที่กำหนดไว้
- (ค) รายงานเกี่ยวกับคำอธิบาย การออกแบบการควบคุม และความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ (อ้างอิงในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ว่า “รายงานประเภท 2”) หมายถึง รายงานที่ประกอบด้วย
- (1) คำอธิบายระบบงานขององค์กรที่ให้บริการ วัตถุประสงค์ในการควบคุม และการควบคุมที่เกี่ยวข้อง การออกแบบและการนำไปปฏิบัติตามวันที่ระบุไว้หรือตลอดระยะเวลาที่ระบุไว้ และความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมดังกล่าวตลอดระยะเวลาที่ระบุไว้ (ในบางกรณี) ซึ่งจัดทำโดยผู้บริหารขององค์กรที่ให้บริการ
  - (2) รายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล ประกอบด้วย
    - ก. ความเห็นของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการที่มีต่อคำอธิบายระบบงานขององค์กรที่ให้บริการ วัตถุประสงค์ในการควบคุม รวมถึงการควบคุมที่เกี่ยวข้องและความเหมาะสมของการออกแบบการควบคุม เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการควบคุมตามที่กำหนดไว้ และความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม
    - ข. คำอธิบายการทดสอบการควบคุมและผลที่ได้จากการทดสอบของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ

- (ง) ผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ หมายถึง ผู้สอบบัญชีที่เสนอรายงานความเชื่อมั่นต่อการควบคุมขององค์กรที่ให้บริการตามคำร้องขอขององค์กรที่ให้บริการ
- (จ) องค์กรที่ให้บริการ หมายถึง องค์กรอื่น (หรือส่วนงานขององค์กรอื่น) ที่ให้บริการแก่กิจการที่ใช้บริการ ซึ่งการบริการนั้นเป็นส่วนหนึ่งของระบบสารสนเทศของกิจการที่ใช้บริการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินของกิจการที่ใช้บริการ
- (ฉ) ระบบงานขององค์กรที่ให้บริการ หมายถึง นโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ได้ถูกออกแบบไว้และมีการปฏิบัติจริง รวมถึงมีการดำรงไว้โดยองค์กรที่ให้บริการ เพื่อการบริการให้กับกิจการที่ใช้บริการตามที่ได้ระบุไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ
- (ช) องค์กรที่ให้บริการช่วง หมายถึง องค์กรที่ให้บริการที่ได้รับมอบหมายจากองค์กรที่ให้บริการอีกแห่งหนึ่งในการปฏิบัติงานบริการอันเป็นส่วนหนึ่งของระบบสารสนเทศในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินของกิจการที่ใช้บริการ
- (ซ) ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ หมายถึง ผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบและเสนอรายงานต่องบการเงินของกิจการที่ใช้บริการ
- (ฌ) กิจการที่ใช้บริการ หมายถึง กิจการที่ใช้บริการจากองค์กรที่ให้บริการและงบการเงินของกิจการดังกล่าวถูกตรวจสอบ

## ข้อกำหนด

การได้มาซึ่งความเข้าใจในบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ รวมถึงการควบคุมภายใน

9. ในการให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการที่ใช้บริการตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)<sup>3</sup> ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องได้มาซึ่งความเข้าใจว่ากิจการที่ใช้บริการได้ใช้บริการขององค์กรที่ให้บริการในการดำเนินงานของกิจการที่ใช้บริการอย่างไร ซึ่งรวมถึง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก1-ก2)
  - (ก) ลักษณะของการบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ และความสำคัญของการบริการดังกล่าวที่มีต่อกิจการที่ใช้บริการ รวมถึงผลกระทบที่มีต่อการควบคุมภายในของกิจการที่ใช้บริการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก3-ก5)
  - (ข) ลักษณะและสาระสำคัญของรายการทางการค้าที่ถูกประมวลผลหรือกระบวนการทางบัญชีหรือรายงานทางการเงิน ซึ่งได้รับผลกระทบจากองค์กรที่ให้บริการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก6)
  - (ค) ระดับของการมีปฏิสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมขององค์กรที่ให้บริการกับกิจกรรมของกิจการที่ใช้บริการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก7)
  - (ง) ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างกิจการที่ใช้บริการและองค์กรที่ให้บริการ รวมถึงข้อกำหนดของสัญญาที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมต่าง ๆ ที่องค์กรที่ให้บริการรับทำ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก8-ก11)

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 11

10. ในการให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)<sup>4</sup> ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องประเมินถึงการออกแบบและการนำไปปฏิบัติของการควบคุมที่เกี่ยวข้อง ณ กิจการที่ใช้บริการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดทำ รวมถึงการนำการควบคุมดังกล่าวไปใช้กับรายการทางการค้าที่ประมวลผลโดยองค์กรที่ให้บริการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก12-ก14)
11. ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องพิจารณาการได้มาซึ่งความเข้าใจในลักษณะและความสำคัญของบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดทำ และผลกระทบของบริการดังกล่าวที่มีต่อการควบคุมภายในของกิจการที่ใช้บริการที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบอย่างเพียงพอต่อการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่
12. หากผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการไม่สามารถได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอจากกิจการที่ใช้บริการ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจจากวิธีการใดวิธีการหนึ่งหรือหลายวิธีดังต่อไปนี้
  - (ก) การได้มาซึ่งรายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 (กรณีที่สามารถหาได้)
  - (ข) การติดต่อองค์กรที่ให้บริการผ่านทางกิจการที่ใช้บริการเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลเฉพาะอย่าง
  - (ค) การเข้าตรวจเยี่ยมองค์กรที่ให้บริการ และการปฏิบัติตามวิธีการต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่จำเป็นเกี่ยวกับการควบคุมที่เกี่ยวข้อง ณ องค์กรที่ให้บริการ
  - (ง) การให้ผู้สอบบัญชีอื่นปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่จำเป็นเกี่ยวกับการควบคุมที่เกี่ยวข้อง ณ องค์กรที่ให้บริการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15-ก20)

การใช้รายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 เพื่อสนับสนุนความเข้าใจในองค์กรที่ให้บริการของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ

13. ในการพิจารณาถึงความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีจากรายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 นั้น ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องได้รับความพึงพอใจเกี่ยวกับเรื่องต่อไปนี้
  - (ก) ความรู้ความสามารถและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีกับองค์กรที่ให้บริการ
  - (ข) ความเพียงพอของมาตรฐานที่รองรับการออกรายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก21)
14. หากผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการวางแผนที่จะใช้รายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 เป็นหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อสนับสนุนความเข้าใจเกี่ยวกับการออกแบบและการนำไปปฏิบัติของการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องปฏิบัติตามต่อไปนี้
  - (ก) ประเมินถึงคำอธิบายและการออกแบบการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการว่าตรงตามวันที่หรือช่วงเวลาที่เหมาะสมสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการหรือไม่

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 12



- (ข) ประเมินถึงความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานจากรายงานความเข้าใจในการควบคุมภายในของกิจการที่ใช้บริการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ
- (ค) พิจารณาว่าการควบคุมส่วนเสริมของกิจการที่ใช้บริการที่ระบุโดยองค์กรที่ให้บริการนั้นเกี่ยวข้องกับกิจการที่ใช้บริการหรือไม่ และหากเป็นเช่นนั้น ต้องได้มาซึ่งความเข้าใจว่า กิจการที่ใช้บริการได้มีการออกแบบและการนำการควบคุมดังกล่าวไปปฏิบัติหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก22-ก23)

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้

15. ในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องปฏิบัติ ดังนี้
  - (ก) พิจารณาว่าสามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในส่วนที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินได้จากบันทึกต่าง ๆ ที่เก็บไว้ ณ กิจการที่ใช้บริการหรือไม่ และถ้าไม่ใช่ควรกระทำ ดังนี้
  - (ข) ปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ หรือให้ผู้สอบบัญชีอื่นปฏิบัติหน้าที่ตามวิธีการตรวจสอบดังกล่าว ณ องค์กรที่ให้บริการในนามของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก24-ก28)

การทดสอบการควบคุม

16. เมื่อการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ ซึ่งรวมถึงการคาดการณ์ว่าการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการนั้นได้มีการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเหล่านั้นจากวิธีการใดวิธีการหนึ่งหรือหลายวิธีดังต่อไปนี้
  - (ก) การได้มาซึ่งรายงานประเภท 2 (กรณีที่สามารถหาได้)
  - (ข) การทดสอบการควบคุมที่เหมาะสม ณ องค์กรที่ให้บริการ
  - (ค) การให้ผู้สอบบัญชีอื่นทดสอบการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการในนามของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก29-ก30)

การใช้รายงานประเภท 2 เป็นหลักฐานการสอบบัญชีว่าการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการนั้นได้มีการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ

17. ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 16(ก) หากผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการวางแผนที่จะใช้รายงานประเภท 2 เป็นหลักฐานการสอบบัญชีว่า การควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการนั้นได้มีการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องพิจารณาว่ารายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการนั้นได้ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมเพื่อสนับสนุนการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการหรือไม่ โดยคำนึงถึงเรื่องต่อไปนี้

- (ก) การประเมินต่อคำอธิบาย การออกแบบ และการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพของการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการว่า ณ วันที่หรือช่วงเวลาเหมาะสมกับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี ของกิจการที่ใช้บริการหรือไม่
- (ข) การพิจารณาว่าการควบคุมส่วนเสริมของกิจการที่ใช้บริการที่ระบุโดยองค์กรที่ให้บริการ นั้นเกี่ยวข้องกับกิจการที่ใช้บริการหรือไม่ และหากเป็นเช่นนั้น ต้องได้มาซึ่งความเข้าใจว่า กิจการที่ใช้บริการได้มีการออกแบบและมีการนำไปปฏิบัติหรือไม่ และถ้านำไปปฏิบัติจริง ต้องทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเหล่านั้น
- (ค) การประเมินถึงความเพียงพอของช่วงระยะเวลาที่ใช้ในการทดสอบการควบคุม และ ช่วงเวลาที่ผ่านพ้นไปนับตั้งแต่เวลาทำการทดสอบการควบคุมดังกล่าว
- (ง) การประเมินว่าการทดสอบการควบคุมที่ปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ และผลจากการทดสอบที่ได้อธิบายไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการนั้น เกี่ยวเนื่องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการหรือไม่ และได้แสดงให้เห็นถึงหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อสนับสนุนผล การประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก31-ก39)

#### รายงานประเภท 1 และรายงานประเภท 2 ที่ไม่ได้รวมถึงบริการขององค์กรที่ให้บริการช่วง

18. หากผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการประสงค์ที่จะใช้รายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 เป็นหลักฐานการสอบบัญชี แต่ไม่รวมถึงการบริการที่องค์กรที่ให้บริการช่วงจัดทำและการบริการ เหล่านั้นเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการด้วย ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ ใช้บริการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบริการที่ องค์กรที่ให้บริการช่วงจัดทำ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก40)

#### การทุจริต การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ และการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยัง ไม่ได้รับการแก้ไขที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรม ณ องค์กรที่ให้บริการ

19. ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องสอบถามผู้บริหารของกิจการที่ใช้บริการว่าองค์กรที่ ให้บริการได้มีการรายงานต่อกิจการที่ใช้บริการ หรือกิจการที่ใช้บริการได้รับทราบถึงเรื่อง การทุจริต การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ หรือการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยัง ไม่ได้รับการแก้ไขที่มีผลกระทบต่องบการเงินของกิจการที่ใช้บริการหรือไม่ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชี ของกิจการที่ใช้บริการต้องประเมินว่าประเด็นดังกล่าวมีผลกระทบต่อลักษณะ ช่วงเวลา และ ขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอย่างไร รวมถึง ผลกระทบที่มีต่อข้อสรุปของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการและรายงานของผู้สอบบัญชีของ กิจการที่ใช้บริการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก41)

### การรายงานโดยผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ

20. ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ในรายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)<sup>5</sup> หากผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดทำในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก42)
21. ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องไม่อ้างอิงผลงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการที่แสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข เว้นแต่จะกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้สามารถทำได้ หากการอ้างอิงดังกล่าวสามารถทำได้ตามกฎหมายหรือข้อบังคับ รายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องระบุว่า การอ้างอิงดังกล่าวไม่ได้ทำให้ภาระความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการในการแสดงความเห็นต่องบการเงินลดน้อยลง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก43)
22. หากการอ้างอิงถึงผลงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการเป็นส่วนที่เกี่ยวข้องกับความเข้าใจที่ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องระบุว่า การอ้างอิงดังกล่าวไม่ได้ทำให้ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการในการแสดงความเห็นต่องบการเงินลดน้อยลง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก44)

### การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

การได้มาซึ่งความเข้าใจในบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ รวมถึงการควบคุมภายใน แหล่งข้อมูล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9)

- ก1. ข้อมูลที่เกี่ยวกับลักษณะของบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ ซึ่งสามารถหาได้จากแหล่งต่าง ๆ เช่น
  - คู่มือการใช้งาน
  - ภาพรวมของระบบงาน
  - คู่มือทางเทคนิค
  - สัญญาหรือข้อตกลงเกี่ยวกับระดับของการบริการระหว่างกิจการที่ใช้บริการและองค์กรที่ให้บริการ
  - รายงานที่จัดทำโดยองค์กรที่ให้บริการ ผู้ตรวจสอบภายในหรือหน่วยงานกำกับดูแลเกี่ยวกับการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ
  - รายงานที่จัดทำโดยผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ รวมถึงข้อเสนอแนะที่เป็นลายลักษณ์อักษรไปยังผู้บริหาร (ถ้ามี)

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 6

ก2. ความรู้ที่ได้รับจากประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการที่มีต่อองค์กรที่ให้บริการ เช่น จากประสบการณ์ในการรับงานสอบบัญชีอื่น อาจช่วยให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในลักษณะของการบริการ ที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ หากการบริการและการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการสำหรับบริการ เหล่านั้นมีมาตรฐานสูงก็อาจเป็นประโยชน์มากขึ้น

ลักษณะของบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9(ก))

ก3. กิจการที่ใช้บริการอาจใช้บริการจากองค์กรที่ให้บริการในลักษณะต่าง ๆ เช่น ประมวลผลรายการทางการค้าและดำรงไว้ซึ่งรายการบัญชีที่เกี่ยวข้อง หรือบันทึกรายการทางการค้าและประมวลผล ข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างของบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ เช่น แผนกดูแลทรัพย์สินที่ดูแล เกี่ยวกับการลงทุนและให้บริการด้านสินทรัพย์สำหรับโครงการผลประโยชน์พนักงานหรือ ด้านอื่น ๆ ธนาคารผู้รับจ้างของที่ให้บริการรับจ้างแก่บุคคลอื่น และผู้ให้บริการด้านระบบงานที่ จัดหาโปรแกรมประยุกต์สำเร็จรูปและสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีที่ช่วยให้ลูกค้าสามารถ ประมวลผลรายการทางการเงินและการดำเนินงานได้

ก4. ตัวอย่างบริการขององค์กรที่ให้บริการที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการตรวจสอบ รวมถึง

- การดำรงไว้ซึ่งบันทึกทางบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ
- การบริหารสินทรัพย์
- การทำให้เกิดรายการ การบันทึก หรือการประมวลผลรายการทางการค้าแทนกิจการที่ใช้ บริการ

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก5. กิจการขนาดเล็กอาจใช้บริการจัดทำบัญชีจากบุคคลภายนอก ตั้งแต่การประมวลผลรายการ ทางการค้าบางรายการ (ตัวอย่างเช่น การจ่ายภาษีที่เกี่ยวข้องกับเงินเดือน) และการดำรงไว้ซึ่ง บันทึกทางบัญชีของกิจการไปถึงจนการจัดทำงบการเงินของกิจการ ซึ่งการให้องค์กรที่ให้บริการ จัดทำงบการเงินของกิจการนั้นไม่ได้ลดภาระความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการขนาดเล็ก และหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลที่มีต่องบการเงิน<sup>6</sup>

ลักษณะและควมมีสาระสำคัญของรายการทางการค้าที่ถูกประมวลผลโดยองค์กรที่ให้บริการ (อ้างถึง ย่อหน้าที่ 9(ข))

ก6. องค์กรที่ให้บริการอาจกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติซึ่งส่งผลกระทบต่อการควบคุมภายในของ กิจการที่ใช้บริการ โดยนโยบายและวิธีการปฏิบัติเหล่านั้นมีส่วนหนึ่งซึ่งแยกต่างหากจากกิจการที่ใช้ บริการทั้งทางกายภาพและทางการดำเนินงาน ความสำคัญของการควบคุมขององค์กรที่ให้บริการที่ มีต่อการควบคุมของกิจการที่ใช้บริการนั้น ขึ้นอยู่กับลักษณะของบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ รวมถึงลักษณะและควมมีสาระสำคัญของรายการทางการค้าที่ประมวลผลให้แก่กิจการที่ใช้บริการ

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐาน การสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 4 และ ก4-ก5

ในบางสถานการณ์รายการทางการค้าที่ถูกประมวลผลและบัญชีซึ่งได้รับผลกระทบจากองค์กรที่ให้บริการอาจไม่มีสาระสำคัญต่อการเงินของกิจการที่ใช้บริการ แต่ลักษณะของรายการทางการค้าที่ถูกประมวลผลอาจมีความสำคัญ และผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจพิจารณาถึงความจำเป็นในการทำความเข้าใจต่อการควบคุมที่เกี่ยวข้องเหล่านั้นภายใต้สถานการณ์ต่าง ๆ

ระดับของการมีปฏิสัมพันธ์กันระหว่างกิจกรรมขององค์กรที่ให้บริการและกิจการที่ใช้บริการ (อ้างถึงย่อหน้า 9(ค))

ก7. ความสำคัญของการควบคุมขององค์กรที่ให้บริการที่มีต่อการควบคุมของกิจการที่ใช้บริการยังขึ้นอยู่กับระดับของการมีปฏิสัมพันธ์กันระหว่างกิจกรรมขององค์กรที่ให้บริการกับกิจกรรมของกิจการที่ใช้บริการ ระดับของการมีปฏิสัมพันธ์กัน หมายถึง ขอบเขตที่กิจการที่ใช้บริการสามารถจัดและเลือกให้มีการควบคุมที่มีประสิทธิภาพสำหรับการประมวลผลที่ดำเนินการ โดยองค์กรที่ให้บริการ เช่น ระดับของการมีปฏิสัมพันธ์กันระหว่างกิจกรรมของกิจการที่ใช้บริการกับกิจกรรมขององค์กรที่ให้บริการอยู่ในระดับสูงก็ต่อเมื่อกิจการที่ใช้บริการเป็นผู้อนุมัติรายการทางการค้าและองค์กรที่ให้บริการเป็นผู้ประมวลผลและบันทึกบัญชีสำหรับรายการเหล่านั้น ในบางสถานการณ์อาจมีความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติที่กิจการที่ใช้บริการจะจัดให้มีการควบคุมที่มีประสิทธิภาพสำหรับรายการเหล่านั้น ในทางตรงกันข้าม เมื่อใดที่องค์กรที่ให้บริการทำให้เกิดรายการ หรือบันทึกรายการ ประมวลผล และทำบัญชีสำหรับรายการทางการค้าของกิจการที่ใช้บริการ นั้นหมายความว่าระดับของการมีปฏิสัมพันธ์กันระหว่าง 2 องค์กรอยู่ในระดับต่ำ ซึ่งในสถานการณ์เช่นนี้ กิจการที่ใช้บริการอาจไม่สามารถหรืออาจไม่เลือกที่จะจัดให้มีการควบคุมที่มีประสิทธิภาพสำหรับรายการเหล่านี้ ณ กิจการที่ใช้บริการและอาจเชื่อมั่นในการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ

ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างกิจการที่ใช้บริการและองค์กรที่ให้บริการ (อ้างถึงย่อหน้า 9(ง))

ก8. สัญญาหรือข้อตกลงเกี่ยวกับระดับของการบริการระหว่างกิจการที่ใช้บริการและองค์กรที่ให้บริการอาจครอบคลุมประเด็นต่าง ๆ เช่น

- ข้อมูลที่ต้องให้กับกิจการที่ใช้บริการและความรับผิดชอบในการทำธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งองค์กรที่ให้บริการจัดให้
- การดำเนินการตามข้อกำหนดของหน่วยงานกำกับดูแลในส่วนที่เกี่ยวข้องกับรูปแบบของการบันทึกรายการต่าง ๆ ที่ควรดำรงไว้ หรือการเข้าถึงบันทึกดังกล่าว
- เงินชดเชยค่าเสียหายที่ต้องให้กับกิจการที่ใช้บริการในกรณีเกิดความล้มเหลวในการปฏิบัติงาน (ถ้ามี)
- องค์กรที่ให้บริการจัดให้มีรายงานที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมหรือไม่ และถ้ามี รายงานดังกล่าวเป็นรายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2
- ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการมีสิทธิที่จะเข้าถึงรายการบัญชีของกิจการที่ใช้บริการที่เก็บรักษาไว้โดยองค์กรที่ให้บริการ รวมถึงข้อมูลอื่นที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบหรือไม่

- ข้อตกลงการอนุญาตให้มีการติดต่อกันโดยตรงระหว่างผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการและผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการหรือไม่
- ก9. ความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรที่ให้บริการกับกิจการที่ใช้บริการ และความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรที่ให้บริการกับผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการนั้นควรเป็นความสัมพันธ์โดยตรง อย่างไรก็ตาม ความสัมพันธ์โดยตรงนี้ไม่จำเป็นต้องก่อให้เกิดความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการกับผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ ซึ่งหากผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการกับผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงแล้ว โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการและผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการควรมีการติดต่อสื่อสารกันผ่านทางกิจการที่ใช้บริการและองค์กรที่ให้บริการ อนึ่ง หากมีการสร้างความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการกับผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการต้องคำนึงถึงเรื่องจรรยาบรรณและการรักษาความลับที่เกี่ยวข้อง เช่น ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจใช้ผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการให้ปฏิบัติวิธีการต่าง ๆ ในนามของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ เช่น
- (ก) การทดสอบการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ หรือ
  - (ข) การตรวจสอบเนื้อหาสาระของรายการทางการค้าและยอดคงเหลือในงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการที่ดำรงไว้ ณ องค์กรที่ให้บริการ

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

- ก10. โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐมีสิทธิในการเข้าถึงอย่างไม่มีข้อจำกัดตามที่กฎหมายกำหนด อย่างไรก็ตาม อาจมีบางสถานการณ์ที่สิทธิในการเข้าถึงดังกล่าวอาจไม่สามารถใช้ได้ เช่น หากองค์กรที่ให้บริการตั้งอยู่ในอาณาเขตที่มีข้อกำหนดทางกฎหมายที่แตกต่างกัน เป็นต้น ซึ่งในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจจำเป็นต้องทำความเข้าใจในกฎหมายที่บังคับใช้ในแต่ละอาณาเขตเพื่อพิจารณาถึงความเหมาะสมของสิทธิในการเข้าถึงที่สามารถทำได้ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจได้มาหรือร้องขอไปยังกิจการที่ใช้บริการถึงสิทธิในการเข้าถึงข้อตกลงในสัญญาใด ๆ ระหว่างกิจการที่ใช้บริการและองค์กรที่ให้บริการ
- ก11. นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจให้ผู้สอบบัญชีอื่นทดสอบการควบคุมหรือตรวจสอบเนื้อหาสาระเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดอื่น

ความเข้าใจในการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10)

- ก12. กิจการที่ใช้บริการอาจกำหนดให้มีการควบคุมสำหรับบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ ซึ่งอาจมีการทดสอบการควบคุมนั้นโดยผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ และอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการสรุปได้ว่า การควบคุมของกิจการที่ใช้บริการนั้นได้ถูกปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพตามสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินเพียงบางส่วนหรือทั้งหมด โดยไม่คำนึงถึงว่าการควบคุมนั้นอยู่ ณ องค์กรที่ให้บริการ เช่น หากกิจการที่ใช้บริการให้องค์กรที่ให้บริการประมวลรายการเงินเดือน กิจการที่ใช้บริการอาจกำหนดการควบคุมสำหรับการส่งมอบและการรับข้อมูลเงินเดือนเพื่อป้องกันและตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งการควบคุมดังกล่าวอาจรวมถึง

- การเปรียบเทียบข้อมูลที่ส่งมอบให้กับองค์กรที่ให้บริการกับรายงานที่ได้รับจากองค์กรที่ให้บริการหลังจากที่ข้อมูลได้รับการประมวลผล
  - สุ่มตัวอย่างเงินเดือนเพื่อทดสอบการคำนวณ ตรวจสอบความถูกต้องและสอบทานความสมเหตุสมผลของยอดเงินเดือนโดยรวม
- ก13. ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจต้องทดสอบการควบคุมของกิจการที่ใช้บริการเกี่ยวกับการประมวลผลเงินเดือนเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลพื้นฐานสำหรับผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการในการสรุปว่าการควบคุมของกิจการที่ใช้บริการนั้นได้มีการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพตามที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินสำหรับรายการที่เกี่ยวข้องกับรายการเงินเดือน
- ก14. ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)<sup>7</sup> เกี่ยวกับความเสี่ยงบางประเภท ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจพิจารณาว่าไม่สามารถที่จะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอจากวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียว ซึ่งความเสี่ยงประเภทนี้อาจเกี่ยวเนื่องกับการบันทึกรายการที่ไม่ถูกต้อง หรือความไม่ครบถ้วนของประเภทรายการทางการค้าที่เกิดขึ้นเป็นประจำและมียอดคงเหลือทางบัญชีที่สำคัญ ซึ่งเป็นลักษณะพิเศษที่มักเกิดขึ้นจากการประมวลผลแบบอัตโนมัติโดยไม่มีบุคลากรเข้าไปเกี่ยวข้องด้วยหรือเกี่ยวข้องเพียงเล็กน้อย โดยลักษณะพิเศษของการประมวลผลแบบอัตโนมัติดังกล่าวอาจเกิดขึ้นได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อกิจการที่ใช้บริการใช้บริการจากองค์กรที่ให้บริการ ซึ่งในกรณีดังกล่าว การควบคุมของกิจการที่ใช้บริการที่มีต่อความเสี่ยงดังกล่าวจะเกี่ยวเนื่องกับการตรวจสอบบัญชี และผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องได้มาซึ่งความเข้าใจ ในการควบคุมดังกล่าวตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 9 และย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

วิธีปฏิบัติเพิ่มเติมในกรณีที่ไม่สามารถได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอจาก กิจการที่ใช้บริการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

- ก15. การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการว่าจะใช้วิธีการใดวิธีการหนึ่งหรือหลายวิธีรวมกันตามที่ย่อหน้าที่ 12 ระบุไว้ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลพื้นฐานที่จำเป็นต่อการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของกิจการที่ใช้บริการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการใช้บริการจากองค์กรที่ให้บริการ อาจได้รับอิทธิพลจากประเด็นต่าง ๆ เช่น
- ขนาดของกิจการที่ใช้บริการและองค์กรที่ให้บริการ
  - ความซับซ้อนของรายการทางการค้า กิจการที่ใช้บริการและความซับซ้อนของการบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้
  - สถานที่ตั้งขององค์กรที่ให้บริการ (เช่น ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจตัดสินใจให้ผู้สอบบัญชีอื่นปฏิบัติหน้าที่ตามวิธีการต่าง ๆ ณ องค์กรที่ให้บริการในนามของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ หากองค์กรที่ให้บริการตั้งอยู่ในสถานที่ห่างไกล)

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 30

- ขั้นตอนต่าง ๆ ที่ถูกคาดหวังว่าได้มีการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพนั้น ได้แสดงให้เห็นถึงหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอแก่ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการหรือไม่
  - ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างกิจการที่ใช้บริการและองค์กรที่ให้บริการ
- ก16. องค์กรที่ให้บริการอาจให้ผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการจัดทำรายงานเกี่ยวกับคำอธิบายและการออกแบบการควบคุม (รายงานประเภท 1) หรือเกี่ยวกับคำอธิบายการออกแบบการควบคุมและความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม (รายงานประเภท 2) โดยรายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 อาจถูกจัดทำขึ้นภายใต้มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3402<sup>8</sup> หรือภายใต้มาตรฐานที่กำหนดขึ้นโดยผู้มีอำนาจหรือองค์กรผู้มีหน้าที่กำหนดมาตรฐานที่รับรองทั่วไป (ซึ่งอาจเรียกชื่อรายงานดังกล่าวแตกต่างกัน เช่น รายงานประเภท ก หรือรายงานประเภท ข)
- ก17. โดยปกติการได้มาซึ่งรายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 นั้นขึ้นอยู่กับสัญญาระหว่างองค์กรที่ให้บริการและกิจการที่ใช้บริการ ซึ่งรวมถึง การจัดเตรียมรายงานดังกล่าวโดยองค์กรที่ให้บริการ นอกจากนี้ ในทางปฏิบัติองค์กรที่ให้บริการอาจเลือกที่จะจัดทำรายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 ให้แก่กิจการที่ใช้บริการได้ อย่างไรก็ตามในบางกรณี รายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 อาจไม่ได้มีการจัดทำให้แก่กิจการที่ใช้บริการ
- ก18. ในบางสถานการณ์ กิจการที่ใช้บริการอาจให้องค์กรที่ให้บริการองค์กรใดองค์กรหนึ่งหรือหลายองค์กรดำเนินงานของหน่วยงานหรือหน้าที่ทางธุรกิจที่สำคัญส่วนใดส่วนหนึ่งหรือหลายส่วนแทนกิจการ เช่น หน้าที่ในการวางแผนและรับผิดชอบในการดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี หรือหน้าที่ด้านการเงินและการบัญชีหรือด้านการควบคุม ซึ่งอาจทำให้ไม่สามารถที่จะหารายงานเกี่ยวกับการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการได้ภายใต้สถานการณ์ดังกล่าว การเข้าตรวจสอบเยี่ยมองค์กรที่ให้บริการอาจเป็นวิธีการที่มีประสิทธิภาพที่สุดสำหรับผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการในการได้มาซึ่งความเข้าใจในการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ เนื่องจากมีความเป็นไปได้ว่าผู้บริหารของกิจการที่ใช้บริการน่าจะมีปฏิสัมพันธ์โดยตรงกับผู้บริหารขององค์กรที่ให้บริการ
- ก19. ผู้สอบบัญชีอื่นอาจได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติตามวิธีการต่าง ๆ ที่กำหนดขึ้น เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่จำเป็นที่เกี่ยวข้องกับการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ หากมีการจัดทำรายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจให้ผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการปฏิบัติตามวิธีการต่าง ๆ เนื่องจากผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการนั้นมีความสัมพันธ์กับองค์กรที่ให้บริการอยู่แล้ว ซึ่งการใช้ผลงานของผู้สอบบัญชีอื่นโดยผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการนั้นต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600<sup>9</sup> ซึ่งเกี่ยวกับการทำความเข้าใจในประเด็นที่

<sup>8</sup> มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3402 “รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อการควบคุมขององค์กรที่ให้บริการ”

<sup>9</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 “ข้อควรพิจารณา-การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น” ย่อหน้าที่ 2 กล่าวว่า “ผู้สอบบัญชีอาจพบว่ามาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เป็นประโยชน์เมื่อผู้สอบบัญชีต้องเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีอื่นในการตรวจสอบงบการเงินที่ไม่ใช่งบการเงินของกลุ่มกิจการ โดยการปรับเปลี่ยนตามสถานการณ์เท่าที่จำเป็น” ดูย่อหน้าที่ 19 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 เพิ่มเติม



เกี่ยวข้องกับของผู้สอบบัญชีอื่น (รวมถึงความเป็นอิสระและความสามารถทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชี) ความเกี่ยวข้องกับงานของผู้สอบบัญชีอื่นทั้งในการวางแผนลักษณะ ขอบเขต และช่วงเวลาในการทำงานดังกล่าว รวมถึงการประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับมา

- ก20. กิจการที่ใช้บริการอาจใช้องค์กรที่ให้บริการที่ใช้อีกแห่งหนึ่งทำงานบริการบางอย่างให้กับกิจการที่ใช้บริการ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินของกิจการที่ใช้บริการ ซึ่งองค์กรที่ให้บริการช่วงดังกล่าวอาจเป็นองค์กรที่แยกต่างหากจาก หรือมีความเกี่ยวข้องกับองค์กรที่ให้บริการ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจจำเป็นต้องพิจารณาถึงการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการช่วงในกรณีที่มีการใช้อีกองค์กรที่ให้บริการช่วงองค์กรใดองค์กรหนึ่งหรือหลายองค์กร การมีปฏิสัมพันธ์กันระหว่างกิจกรรมของกิจการที่ใช้บริการและกิจกรรมขององค์กรที่ให้บริการอาจต้องขยายความรวมถึงการมีปฏิสัมพันธ์กันระหว่างกิจการที่ใช้บริการ องค์กรที่ให้บริการ และองค์กรที่ให้บริการช่วง ซึ่งระดับของการมีปฏิสัมพันธ์กันดังกล่าวรวมทั้งลักษณะและความมีสาระสำคัญของรายการที่ถูกประมวลผลโดยองค์กรที่ให้บริการ และองค์กรที่ให้บริการช่วงจะถือเป็นปัจจัยที่สำคัญที่สุดสำหรับผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการในการพิจารณาถึงความสำคัญของการควบคุมขององค์กรที่ให้บริการและขององค์กรที่ให้บริการช่วงที่มีต่อการควบคุมของกิจการที่ใช้บริการ

การใช้รายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 เพื่อสนับสนุนความเข้าใจในองค์กรที่ให้บริการของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13-14)

- ก21. ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจสอบถามไปยังองค์กรวิชาชีพของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการหรือผู้ประกอบวิชาชีพรายอื่นเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการว่า ผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการอยู่ภายใต้การกำกับดูแลขององค์กรใดหรือไม่ ผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการอาจปฏิบัติงานในประเทศ ซึ่งใช้มาตรฐานที่แตกต่างไปสำหรับการรายงานเกี่ยวกับการควบคุมขององค์กรที่ให้บริการและผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจได้ข้อมูลเกี่ยวกับมาตรฐานที่ผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการใช้ในการปฏิบัติงานจากองค์กรที่มีหน้าที่ในการกำหนดมาตรฐานดังกล่าว
- ก22. รายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 พร้อมด้วยข้อมูลเกี่ยวกับกิจการที่ใช้บริการอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการได้มาซึ่งความเข้าใจในเรื่องต่อไปนี้
- (ก) แง่มุมของการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อประมวลผลรายการทางการค้าของกิจการที่ใช้บริการ รวมถึงการใช้อีกองค์กรที่ให้บริการช่วง
  - (ข) ขั้นตอนที่สำคัญของรายการทางการค้าที่ดำเนินการผ่านองค์กรที่ให้บริการ เพื่อพิจารณาถึงจุดต่าง ๆ ในขั้นตอนการดำเนินรายการทางการค้านั้น อาจก่อให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการ
  - (ค) วัตถุประสงค์ของการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ ซึ่งเกี่ยวเนื่องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการ

- (ง) การควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการได้มีการออกแบบและนำไปปฏิบัติจริงอย่างเหมาะสม เพื่อการป้องกันหรือตรวจพบข้อผิดพลาดในการประมวลผลที่อาจก่อให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการหรือไม่

รายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 อาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอที่จะระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม รายงานประเภท 1 ไม่ได้แสดงให้เห็นถึงหลักฐานใด ๆ ที่เกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวข้อง

- ก23. รายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 ณ วันที่หรือสำหรับรอบระยะเวลา ซึ่งไม่ใช่รอบระยะเวลาการรายงานของกิจการที่ใช้บริการอาจช่วยผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในเบื้องต้นของการนำการควบคุมไปปฏิบัติจริง ณ องค์กรที่ให้บริการหากรายงานดังกล่าวมีข้อมูลที่เป็นปัจจุบันจากแหล่งอื่นเพิ่มเติม หากคำอธิบายเกี่ยวกับการควบคุมขององค์กรที่ให้บริการ ณ วันที่หรือสำหรับรอบระยะเวลาก่อนวันที่เริ่มรอบระยะเวลาการตรวจสอบผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจปฏิบัติตามวิธีการต่าง ๆ เพื่อปรับปรุงข้อมูลในรายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 ให้เป็นปัจจุบัน เช่น

- ปรีกษาหรือเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลง ณ องค์กรที่ให้บริการกับบุคลากรของกิจการที่ใช้บริการที่อยู่ในตำแหน่งที่รับทราบถึงการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว
- สอบทานจากเอกสารที่เป็นปัจจุบันและจดหมายโต้ตอบที่ออกโดยองค์กรที่ให้บริการ
- ปรีกษาหรือเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงกับบุคลากรขององค์กรที่ให้บริการ

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

- ก24. การใช้บริการจากองค์กรที่ให้บริการเป็นการเพิ่มความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของกิจการที่ใช้บริการหรือไม่ขึ้นอยู่กับลักษณะของการบริการและการควบคุมเกี่ยวกับบริการดังกล่าว ในบางกรณีการใช้บริการจากองค์กรที่ให้บริการอาจลดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของกิจการที่ใช้บริการได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง หากกิจการที่ใช้บริการเองนั้นไม่มีความชำนาญที่จำเป็นต่อการปฏิบัติกิจกรรมเฉพาะอย่าง เช่น การทำให้เกิดรายการ การประมวลผล และการบันทึกรายการทางการค้า หรืออาจมีทรัพยากรไม่เพียงพอ (ตัวอย่างเช่น ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ)

- ก25. หากองค์กรที่ให้บริการดำรงไว้ซึ่งองค์ประกอบที่มีสาระสำคัญต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับบันทึกทางบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ การเข้าถึงข้อมูลทางบัญชีเหล่านั้นได้โดยตรงอาจเป็นเรื่องจำเป็นสำหรับผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต่อการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการปฏิบัติตามการควบคุมสำหรับข้อมูลเหล่านั้น หรือเนื้อหาของสาระที่แท้จริงของรายการทางการค้าและยอดคงเหลือของการบันทึกรายการเหล่านั้น หรือทั้งสองประการ การเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวอาจรวมถึงการตรวจสอบบันทึกทางกายภาพ ณ องค์กรที่ให้บริการหรือการซักถาม

ในเรื่องการเก็บบันทึกข้อมูลในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์จากกิจการที่ใช้บริการหรือสถานที่อื่นอย่างใดอย่างหนึ่งหรือทั้งสองอย่าง หากการเข้าถึงข้อมูลได้โดยตรงสามารถทำในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ได้ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจใช้วิธีดังกล่าวเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานในเรื่องความเพียงพอของการควบคุมที่ปฏิบัติโดยองค์กรที่ให้บริการในเรื่องความครบถ้วนและความน่าเชื่อถือของข้อมูลของกิจการที่ใช้บริการที่อยู่ในความรับผิดชอบขององค์กรที่ให้บริการ

ก26. ในการพิจารณาลักษณะและขอบเขตของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับยอดคงเหลือที่แสดงให้เห็นถึงสินทรัพย์ที่องค์กรที่ให้บริการถือแทนไว้ หรือรายการทางการค้าที่องค์กรที่ให้บริการรับผิดชอบแทนกิจการที่ใช้บริการ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจพิจารณาดำเนินการดังต่อไปนี้

(ก) การตรวจสอบบันทึกและเอกสารที่ถือไว้โดยกิจการที่ใช้บริการ ซึ่งความน่าเชื่อถือของแหล่งที่มาของหลักฐานพิจารณาจากลักษณะและขอบเขตของบันทึกทางบัญชีและเอกสารหลักฐานสนับสนุนที่เก็บไว้โดยกิจการที่ใช้บริการ ในบางกรณี กิจการที่ใช้บริการอาจไม่ได้เก็บรายละเอียดของบันทึกหรือมีเอกสารหลักฐานของรายการทางการค้าไว้ในนามของกิจการที่ใช้บริการเอง

(ข) การตรวจสอบบันทึกและเอกสารที่เก็บไว้โดยองค์กรที่ให้บริการ ซึ่งความสามารถในการเข้าถึงข้อมูลเหล่านั้นของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจถูกกำหนดขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของสัญญาระหว่างกิจการที่ใช้บริการและองค์กรที่ให้บริการ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจใช้ผู้สอบบัญชีอื่นในการเข้าถึงข้อมูลของกิจการที่ใช้บริการที่เก็บไว้โดยองค์กรที่ให้บริการในนามของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ

(ค) การได้มาซึ่งหนังสือยืนยันยอดคงเหลือและรายการทางการค้าจากองค์กรที่ให้บริการ ซึ่งหากกิจการที่ใช้บริการเป็นผู้เก็บรายการบันทึกของยอดคงเหลือและรายการทางการค้า หนังสือยืนยันจากองค์กรที่ให้บริการที่ช่วยสนับสนุนรายการบันทึกของกิจการที่ใช้บริการ อาจใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่เชื่อถือได้เกี่ยวกับความมีตัวตนของรายการทางการค้าและสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น เมื่อมีการใช้องค์กรที่ให้บริการหลายแห่ง เช่น ผู้จัดการด้านการลงทุนและผู้เก็บรักษาสินทรัพย์ และองค์กรที่ให้บริการเหล่านั้นเก็บบันทึกต่าง ๆ ไว้เอง ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจยืนยันยอดคงเหลือกับองค์กรที่ให้บริการเหล่านั้นเพื่อนำข้อมูลดังกล่าวมาเปรียบเทียบกับบันทึกของกิจการที่ใช้บริการที่เก็บไว้เอง

หากกิจการที่ใช้บริการไม่ได้เก็บรักษารายการบันทึกไว้เอง ข้อมูลที่ได้รับจากหนังสือยืนยันจากองค์กรที่ให้บริการจะเป็นเพียงแค่งานที่แสดงถึงรายการบันทึกที่เก็บไว้โดยองค์กรที่ให้บริการเท่านั้น ดังนั้น หนังสือยืนยันดังกล่าวเพียงลำพังจะไม่ถือว่าเป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่เชื่อถือได้ ซึ่งในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจต้องพิจารณาว่าสามารถระบุแหล่งข้อมูลอิสระที่เป็นทางเลือกอื่นได้หรือไม่

- (ง) การดำเนินการตามวิธีการวิเคราะห์เชิงเปรียบเทียบรายการบันทึกที่เก็บไว้โดยกิจการที่ใช้บริการหรือรายงานที่ได้รับจากองค์กรที่ให้บริการ ซึ่งความมีประสิทธิภาพของวิธีการวิเคราะห์เชิงเปรียบเทียบนั้นจะขึ้นอยู่กับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงิน และจะได้รับผลกระทบจากขอบเขตและรายละเอียดข้อมูลที่สามารถหามาได้
- ก27. ผู้สอบบัญชีอื่นอาจปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อประโยชน์ของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ ซึ่งในสัญญาการรับงานดังกล่าวกำหนดให้ผู้สอบบัญชีอื่นดำเนินการตามขั้นตอนที่เป็นข้อตกลงร่วมกันระหว่างกิจการที่ใช้บริการและผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ โดยข้อเท็จจริงที่ได้รับจากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีอื่นต้องถูกสอบทานโดยผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการเพื่อพิจารณาว่าข้อเท็จจริงดังกล่าวถือว่าเป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่ นอกจากนี้ อาจมีข้อบังคับที่กำหนดโดยหน่วยงานกำกับจากภาครัฐ หรือข้อตกลงร่วมกันที่กำหนดให้ผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการต้องปฏิบัติตามวิธีการที่กำหนดไว้ในวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยผลจากการดำเนินการตามที่กำหนดกับยอดคงเหลือและรายการที่ถูกประมวลผลโดยองค์กรที่ให้บริการอาจถูกใช้เป็นส่วนหนึ่งของหลักฐานการตรวจสอบที่จำเป็นต่อการสนับสนุนความเห็นของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ ซึ่งในสถานการณ์เช่นนี้ การทำข้อตกลงก่อนที่จะมีการปฏิบัติตามวิธีการดังกล่าวในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเอกสารหลักฐานการตรวจสอบหรือการเข้าถึงเอกสารหลักฐานการตรวจสอบที่จะต้องดำเนินการให้แก่ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการนั้น จะเป็นประโยชน์แก่ทั้งผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการและผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ
- ก28. ในบางสถานการณ์ เมื่อกิจการที่ใช้บริการให้องค์กรที่ให้บริการดำเนินงานของส่วนงานทางการเงินบางส่วนหรือทั้งหมดแทนกิจการ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจเผชิญกับสถานการณ์ที่ว่า ส่วนสำคัญของหลักฐานการตรวจสอบเก็บอยู่ที่องค์กรที่ให้บริการ ดังนั้น วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระอาจจำเป็นต้องดำเนินการ ณ องค์กรที่ให้บริการโดยผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการหรือผู้สอบบัญชีอื่นในนามของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ ผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการอาจจัดให้มีรายงานประเภท 2 ได้ นอกจากนี้ อาจดำเนินการตามวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระในนามของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ ซึ่งการเข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีอื่นไม่ได้ลดภาระความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอต่อการใช้เป็นข้อมูลพื้นฐานอย่างมีเหตุผลในการสนับสนุนความเห็นของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการยังคงต้องพิจารณาว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่ และผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการจำเป็นต้องดำเนินการตามวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระอื่นอีกหรือไม่ รวมถึงการเข้าไปมีส่วนร่วมหรือมีหลักฐานเกี่ยวกับการกำหนดทิศทางการควบคุมดูแล และการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระของผู้สอบบัญชีอื่น

การทดสอบการควบคุม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 16)

ก29. ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการถูกกำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>10</sup> ให้ออกแบบและดำเนินการทดสอบการควบคุมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวข้องในบางสถานการณ์ โดยในส่วนขององค์กรที่ให้บริการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว เมื่อ

- (ก) การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการได้รวมถึงการคาดการณ์ว่าการควบคุม ณ องค์กรที่ ให้บริการนั้นได้มีการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ (นั่นคือ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ ตั้งใจจะพึ่งพิงความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการในการพิจารณาถึงระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ) หรือ
- (ข) การตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวหรือการดำเนินการร่วมกับการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ณ กิจการที่ใช้บริการนั้นไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอได้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงิน

ก30. หากไม่สามารถได้มาซึ่งรายงานประเภท 2 ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจต้องติดต่อกับ องค์กรที่ให้บริการผ่านทางกิจการที่ใช้บริการเพื่อร้องขอให้จ้างผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ ให้บริการจัดทำรายงานประเภท 2 ซึ่งรวมถึงการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตาม การควบคุมที่เกี่ยวข้องหรือผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจให้ผู้สอบบัญชีอื่นปฏิบัติตาม วิธีการต่าง ๆ ณ องค์กรที่ให้บริการ เพื่อเป็นการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตาม การควบคุมเหล่านั้น นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจเข้าไปตรวจเยี่ยมองค์กรที่ ให้บริการและทดสอบการควบคุมที่เกี่ยวข้องหากองค์กรที่ให้บริการยินยอมให้ดำเนินการได้ การประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการจะอยู่บนพื้นฐานของหลักฐานที่ได้ จากผลงานของผู้สอบบัญชีอื่นและวิธีการของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการที่ทำด้วยตนเอง ประกอบกัน

การใช้รายงานประเภท 2 เป็นหลักฐานการสอบบัญชีว่าการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการนั้นได้มี การปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 17)

ก31. รายงานประเภท 2 อาจมีเจตนาเพื่อให้บรรลุความต้องการที่หลากหลายแตกต่างกันของผู้สอบบัญชี ของกิจการที่ใช้บริการ ดังนั้น การทดสอบการควบคุมและผลที่ได้จากการทดสอบที่อธิบายอยู่ ในรายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการอาจไม่เกี่ยวเนื่องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรอง ไว้ในงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการที่สำคัญ ซึ่งการทดสอบการควบคุมที่เกี่ยวข้องและผลที่ได้จาก การทดสอบดังกล่าวจะถูกนำมาประเมินเพื่อประกอบการพิจารณาว่ารายงานของผู้สอบบัญชีของ องค์กรที่ให้บริการนั้นแสดงถึงหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมี

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 8

ประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการควบคุมเพื่อสนับสนุนการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ ซึ่งในการประเมินดังกล่าว ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้

- (ก) ช่วงเวลาที่ใช้ในการทดสอบการควบคุม และช่วงเวลาที่ผ่านพ้นไปนับตั้งแต่การทดสอบการควบคุมดังกล่าว
- (ข) ขอบเขตงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการและขอบเขตของบริการ และการประมวลผลที่เกี่ยวข้อง การควบคุมที่ถูกทดสอบและการทดสอบที่ได้ถูกดำเนินการ และช่องทางในการทดสอบการควบคุมที่สัมพันธ์กับการควบคุมของกิจการที่ใช้บริการ
- (ค) ผลที่ได้รับจากการทดสอบการควบคุมเหล่านั้นและความเห็นของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการที่มีต่อความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเหล่านั้น

ก32. สำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินบางอย่าง หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการทดสอบจะน้อยลง หากช่วงระยะเวลาที่ใช้ในการทดสอบนั้นสั้น และช่วงเวลาที่ได้ทำการทดสอบนั้นได้ผ่านพ้นไปนานแล้ว ในการเปรียบเทียบช่วงระยะเวลาที่ครอบคลุมอยู่ในรายงานประเภท 2 กับรอบระยะเวลาการรายงานทางการเงินของกิจการที่ใช้บริการ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจสรุปว่ารายงานประเภท 2 ได้แสดงถึงหลักฐานการสอบบัญชีที่น้อย หากช่วงเวลาที่คาบเกี่ยวกันระหว่างช่วงระยะเวลาที่ครอบคลุมอยู่ในรายงานประเภท 2 และช่วงเวลาที่ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการตั้งใจจะเชื่อมั่นในรายงานดังกล่าวนั้นค่อนข้างน้อย ในกรณีนี้ รายงานประเภท 2 ที่ครอบคลุมก่อนและหลังช่วงเวลาดังกล่าวอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้นสำหรับในกรณีอื่น ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจพิจารณาถึงความจำเป็นในการปฏิบัติ หรือใช้ผู้สอบบัญชีอื่นให้ทดสอบการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเหล่านั้น

ก33. นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการมีความจำเป็นต้องได้มาซึ่งหลักฐานเพิ่มเติมเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของการควบคุมที่เกี่ยวข้อง ณ องค์กรที่ให้บริการ ซึ่งอยู่นอกเหนือจากช่วงระยะเวลาที่ครอบคลุมในรายงานประเภท 2 หรือต้องพิจารณาวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม โดยปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาว่าการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการที่ปฏิบัติอยู่นอกเหนือจากช่วงระยะเวลาที่ครอบคลุมโดยรายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ อาจรวมถึง

- ความสำคัญของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินที่ได้ประเมินไว้
- การควบคุมเฉพาะอย่างที่ถูกทดสอบในขณะที่ตรวจสอบระหว่างกาล และการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของการควบคุมดังกล่าว นับตั้งแต่การควบคุมดังกล่าวถูกทดสอบ รวมถึงการเปลี่ยนแปลงในระบบข้อมูล กระบวนการ และบุคลากร

- ระดับของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ในส่วนที่เกี่ยวกับความมีประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการควบคุม
  - ระยะเวลาของช่วงระยะเวลาที่เหลือน
  - ขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการตั้งใจจะลดในการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยอาศัยการเชื่อถือการควบคุม
  - ความมีประสิทธิผลของสภาพแวดล้อมการควบคุมและการติดตามผลการควบคุม ณ กิจการที่ใช้บริการ
- ก34. หลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมที่อาจได้รับ ตัวอย่างเช่น การขยายการทดสอบการควบคุมในช่วงระยะเวลาที่เหลือน หรือการทดสอบการติดตามผลการควบคุมของกิจการที่ใช้บริการ
- ก35. หากช่วงระยะเวลาในการทดสอบของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการอยู่นอกเหนือจากรอบระยะเวลาบัญชีในงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการไม่สามารถใช้การทดสอบดังกล่าวได้และไม่สามารถสรุปว่าการควบคุมของกิจการที่ใช้บริการได้มีการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจาก การทดสอบเหล่านั้นไม่ได้แสดงถึงหลักฐานความมีประสิทธิผลของการควบคุมในรอบระยะเวลาการตรวจสอบปัจจุบัน เว้นแต่ได้มีการปฏิบัติตามวิธีการอื่น
- ก36. ในบางสถานการณ์ การบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้อาจถูกออกแบบอยู่บนข้อสมมติที่ว่า การควบคุมบางอย่างจะต้องมีการนำไปปฏิบัติใช้จริงโดยกิจการที่ใช้บริการ ตัวอย่างเช่น การบริการดังกล่าวอาจได้รับการออกแบบอยู่บนข้อสมมติที่ว่ากิจการที่ใช้บริการจะต้องมีการควบคุมสำหรับการอนุมัติรายการทางการค้าก่อนที่รายการเหล่านั้นจะถูกส่งไปที่องค์กรที่ให้บริการ เพื่อประมวลผล ในสถานการณ์ดังกล่าว คำอธิบายถึงการควบคุมขององค์กรที่ให้บริการอาจรวมถึงคำอธิบายของการควบคุมส่วนเสริมของกิจการที่ใช้บริการเหล่านั้น ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการควรพิจารณาว่าการควบคุมส่วนเสริมของกิจการที่ใช้บริการเหล่านั้นเกี่ยวข้องกับบริการที่ให้กับกิจการที่ใช้บริการหรือไม่
- ก37. หากผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการเชื่อว่ารายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการไม่แสดงถึงหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ตัวอย่างเช่น หากผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการไม่ได้รวมถึงคำอธิบายการทดสอบการควบคุมและผลที่ได้จากการทดสอบของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในวิธีการและข้อสรุปของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการโดยการติดต่อองค์กรที่ให้บริการผ่านกิจการที่ใช้บริการเพื่อขอปรึกษาหารือกับผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการเกี่ยวกับขอบเขตและผลที่ได้รับจากงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ นอกจากนี้ หากผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการเชื่อว่ามี ความจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจต้องติดต่อกับองค์กรที่ให้บริการผ่านกิจการที่ใช้บริการเพื่อร้องขอให้ผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบ ณ องค์กรที่ให้บริการ หรืออีกทางหนึ่งคือผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการหรือผู้สอบบัญชีอื่นตามคำร้องขอของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบดังกล่าวเอง

ก38. รายงานประเภท 2 ของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการระบุถึงผลที่ได้รับจากการทดสอบ รวมถึงข้อบกพร่องและข้อมูลอื่น ซึ่งอาจมีผลต่อข้อสรุปของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ ข้อบกพร่องที่ระบุโดยผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ หรือความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานประเภท 2 ของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการไม่ได้หมายความว่ารายงานประเภท 2 ของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการดังกล่าวจะไม่มีประโยชน์ต่อการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการในด้านการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ในทางตรงกันข้าม ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการจะต้องนำข้อบกพร่องและประเด็นที่ทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานประเภท 2 ของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการดังกล่าวมาพิจารณาในการประเมินการทดสอบการควบคุมที่ทำโดยผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ ในการพิจารณาข้อบกพร่องและประเด็นที่ทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจปรึกษาหารือประเด็นดังกล่าวกับผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ การติดต่อสื่อสารต่อดังกล่าวขึ้นอยู่กับ การติดต่อระหว่างองค์กรที่ให้บริการ และกิจการที่ใช้บริการ และการได้รับการอนุมัติจากองค์กรที่ให้บริการให้มีการติดต่อสื่อสารดังกล่าว

การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่พบระหว่างการตรวจสอบ

ก39. ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการถูกกำหนดให้แจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญที่พบระหว่างการตรวจสอบให้ผู้บริหารและหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทราบอย่างทันทั่วทั้ง<sup>11</sup> นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการยังถูกกำหนดให้แจ้งแก่ผู้บริหารที่รับผิดชอบในระดับที่เหมาะสมทราบอย่างทันทั่วทั้งถึงข้อบกพร่องของการควบคุมภายในอื่นที่พบระหว่างการตรวจสอบซึ่งตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการเห็นว่ามีความสำคัญเพียงพอที่สมควรได้รับความสนใจจากผู้บริหาร<sup>12</sup> โดยประเด็นที่ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจพบระหว่างการตรวจสอบและอาจแจ้งต่อผู้บริหารและหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการที่ใช้บริการ รวมถึง

- การติดตามการควบคุมใดก็ตามที่สามารถนำไปปฏิบัติใช้จริงโดยกิจการที่ใช้บริการ รวมถึงเรื่องต่าง ๆ ที่ระบุอยู่ในผลที่ได้รับจากรายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2
- ตัวอย่างของการควบคุมส่วนเสริมของกิจการที่ใช้บริการที่ได้กล่าวไว้ในรายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 แต่ไม่มีการนำไปปฏิบัติใช้จริง ณ กิจการที่ใช้บริการ
- การควบคุมที่อาจจำเป็นต้องมี ณ องค์กรที่ให้บริการ แต่ปรากฏว่าไม่มีการนำไปปฏิบัติใช้จริง หรือไม่ได้ถูกรอบคลุมไว้ในรายงานประเภท 2 เป็นการเฉพาะ

<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 “การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ” ย่อหน้าที่ 9-10

<sup>12</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 ย่อหน้าที่ 10



รายงานประเภท 1 และรายงานประเภท 2 ที่ไม่ได้รวมถึงบริการขององค์กรที่ให้บริการช่วง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 18)

ก40. หากองค์กรที่ให้บริการใช้บริการจากองค์กรที่ให้บริการช่วงอื่น รายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการอาจรวมหรือไม่รวมถึงวัตถุประสงค์ของการควบคุมและการควบคุมที่เกี่ยวข้องขององค์กรที่ให้บริการช่วงไว้ในคำอธิบายระบบงานขององค์กรที่ให้บริการ และในขอบเขตของการรับงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ ซึ่งวิธีในการรายงานทั้ง 2 วิธีนั้นเรียกว่าวิธีการแบบรวบเข้าด้วยกัน และวิธีการแบบแบ่งแยก ตามลำดับ หากรายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 ไม่ได้รายงานถึงการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการช่วง และบริการที่องค์กรที่ให้บริการช่วงจัดให้เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับองค์กรที่ให้บริการช่วง ลักษณะและขอบเขตของงานที่ต้องทำโดยผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการที่เกี่ยวข้องกับบริการที่องค์กรที่ให้บริการช่วงจัดให้ต้องปฏิบัติที่ขึ้นอยู่กับลักษณะและความสำคัญของการบริการเหล่านั้นที่มีต่อกิจการที่ใช้บริการและความเกี่ยวข้องของบริการดังกล่าวที่มีต่อการตรวจสอบ การปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 9 จะช่วยผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการพิจารณาถึงผลกระทบขององค์กรที่ให้บริการช่วงและลักษณะและขอบเขตของงานที่ต้องปฏิบัติ

การทุจริต การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ และการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรม ณ องค์กรที่ให้บริการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 19)

ก41. องค์กรที่ให้บริการอาจถูกกำหนดโดยเงื่อนไขของสัญญาที่ทำไว้กับกิจการที่ใช้บริการให้เปิดเผยถึงผลกระทบที่มีต่อกิจการที่ใช้บริการสำหรับการทุจริต การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ หรือการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่เกิดจากผู้บริหารหรือพนักงานขององค์กรที่ให้บริการ ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 19 ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องสอบถามผู้บริหารของกิจการที่ใช้บริการว่าองค์กรที่ให้บริการได้มีการรายงานถึงประเด็นดังกล่าวหรือไม่ และประเมินว่าประเด็นที่ถูกรายงานโดยองค์กรที่ให้บริการนั้นมีผลกระทบต่อลักษณะช่วงเวลา และขอบเขตวิธีการตรวจสอบอื่นของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการหรือไม่ ในบางสถานการณ์ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจจำเป็นต้องได้รับข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อใช้ในการประเมินผลกระทบดังกล่าว และอาจร้องขอกิจการที่ใช้บริการให้ติดต่อไปยังองค์กรที่ให้บริการเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่จำเป็นเหล่านั้น

การรายงานโดยผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 20)

ก42. หากผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการ ถือเป็นการจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ ซึ่งจะถือว่าเป็นประเด็นจากการตรวจสอบเมื่อ

- ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการไม่สามารถได้มาซึ่งความเข้าใจที่เพียงพอเกี่ยวกับบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ และไม่มีข้อมูลพื้นฐานในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- การประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการได้รวมถึงการคาดการณ์ว่าการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการนั้นได้มีการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพและผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเหล่านั้น หรือ
- หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสามารถหาได้จากบันทึกที่เก็บรักษาไว้ ณ องค์กรที่ให้บริการเท่านั้น และผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการไม่สามารถได้มาซึ่งการเข้าถึงบันทึกเหล่านั้นได้โดยตรง

ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการจะแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงความเห็นหรือไม่ นั้นขึ้นอยู่กับข้อสรุปของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการว่าผลกระทบที่เป็นไปได้ที่มีต่องบการเงินนั้นมีสาระสำคัญหรือเป็นผลกระทบที่แผ่กระจายหรือไม่

การอ้างอิงถึงงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ (อ้างอิงย่อหน้า 21-22)

- ก43. ในบางกรณี กฎหมายหรือข้อบังคับอาจกำหนดให้อ้างอิงถึงผลงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ ตัวอย่างเช่น เพื่อวัตถุประสงค์เรื่องความโปร่งใสในหน่วยงานภาครัฐ ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจจำเป็นต้องได้รับอนุญาตจากผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการก่อนที่จะอ้างอิงถึงงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการดังกล่าว
- ก44. ข้อเท็จจริงที่ว่ากิจการที่ใช้บริการใช้บริการจากองค์กรที่ให้บริการนั้นไม่ได้เปลี่ยนแปลงภาระความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชีในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอต่อการใช้เป็นข้อมูลพื้นฐานอย่างมีเหตุผลในการสนับสนุนความเห็นของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการไม่อ้างอิงถึงรายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการเป็นเกณฑ์ไว้ในส่วนของความเห็นของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการที่มีต่องบการเงินของกิจการที่ใช้บริการ อย่างไรก็ตาม หากผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจอ้างอิงถึงรายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ หากการอ้างอิงดังกล่าวช่วยในการอธิบายถึงเหตุผลสำหรับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการจำเป็นต้องได้รับอนุญาตจากผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการก่อนที่จะอ้างอิงถึงผลงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการดังกล่าว