



## มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 2

การสอบทานคุณภาพงาน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



ISQM 2 – การสอบทานคุณภาพงาน ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนธันวาคม พ.ศ. 2563 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนพฤศจิกายน พ.ศ. 2564 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ ได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants” ข้อความที่ได้รับการอนุมัติในมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ เป็นข้อความที่เผยแพร่โดย IFAC เป็นภาษาอังกฤษ IFAC ไม่รับผิดชอบต่อความถูกต้องและครบถ้วนของการแปล หรือต่อการกระทำใด ๆ ที่อาจตามมาจากผลดังกล่าว

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISQM 2 – การสอบทานคุณภาพงาน © 2020 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 2 – การสอบทานคุณภาพงาน © 2021  
สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : *ISQM 2 – Engagement Quality Reviews, December 2020*

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

## มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 2

### การสอบทานคุณภาพงาน

(ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบและสอบทานงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่  
เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2566 และให้ถือปฏิบัติกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่นและ  
งานบริการเกี่ยวเนื่องที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2566)

#### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับนี้	1-4
ระบบการบริหารคุณภาพของสำนักงานและบทบาทของการสอบทานคุณภาพงาน	5-9
ขอบเขตการบังคับใช้ของมาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับนี้	10
วันถือปฏิบัติ	11
วัตถุประสงค์	12
คำจำกัดความ	13
ข้อกำหนด	
การนำไปปฏิบัติและการปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง	14-16
การแต่งตั้งและคุณสมบัติของผู้สอบทานคุณภาพงาน	17-23
การปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงาน	24-27
การจัดทำเอกสารหลักฐาน	28-30
คำอธิบายการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
การแต่งตั้งและคุณสมบัติของผู้สอบทานคุณภาพงาน	ก1-ก24
การปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงาน	ก25-ก49
การจัดทำเอกสารหลักฐาน	ก50-ก53

มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 2 การสอบทานคุณภาพงาน ควรอ่านควบคู่กับมาตรฐานการบริหาร  
คุณภาพ ฉบับที่ 1 การบริหารคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ หรือการสอบทาน  
งบการเงิน หรืองานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนงานบริการเกี่ยวเนื่อง

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับนี้

1. มาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับนี้เกี่ยวข้องกับ
  - (ก) การแต่งตั้งและคุณสมบัติของผู้สอบทานคุณภาพงาน และ
  - (ข) ความรับผิดชอบของผู้สอบทานคุณภาพงานที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานและการจัดทำเอกสารหลักฐานการสอบทานคุณภาพงาน
2. มาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับนี้ใช้กับงานซึ่งมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1<sup>1</sup> กำหนดให้มีการสอบทานคุณภาพงาน มาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับนี้อยู่บนพื้นฐานที่สำนักงานอยู่ภายใต้มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 หรือข้อกำหนดของประเทศที่กำหนดให้มีเป็นขั้นต่ำ มาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับนี้ควรอ่านควบคู่กับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง
3. การสอบทานคุณภาพงานที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับนี้ เป็นการตอบสนองเฉพาะที่ถูกรออกแบบและถูกนำไปปฏิบัติโดยสำนักงานที่เป็นไปตามมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1<sup>2</sup> การปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงานถือเป็นการกระทำการในระดับงาน โดยผู้สอบทานคุณภาพงานที่กระทำการในนามของสำนักงาน

### การปรับให้เหมาะสม

4. ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของกระบวนการของผู้สอบทานคุณภาพงานตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับนี้ จะแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับลักษณะและสถานการณ์ของงานหรือกิจการ ตัวอย่างเช่น กระบวนการของผู้สอบทานคุณภาพงานอาจครอบคลุมน้อยสำหรับงานที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ใช้ดุลยพินิจที่สำคัญเพียงเล็กน้อย

### ระบบการบริหารคุณภาพของสำนักงานและบทบาทของการสอบทานคุณภาพงาน

5. มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 กำหนดความรับผิดชอบของสำนักงานสำหรับระบบของการบริหารคุณภาพและกำหนดให้สำนักงานออกแบบและนำการตอบสนองไปปฏิบัติเพื่อจัดการความเสี่ยงด้านคุณภาพในลักษณะที่เป็นไปตามและตอบสนองต่อเหตุผลของการประเมินที่ทำให้มีความเสี่ยงด้านคุณภาพนั้น<sup>3</sup> การตอบสนองที่ระบุได้ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 หมายรวมถึงการกำหนดนโยบายหรือวิธีปฏิบัติในการกำหนดให้มีการสอบทานคุณภาพงานตามมาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับนี้

<sup>1</sup> มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 “การบริหารคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ปฏิบัติงานตรวจสอบหรือสอบทานงบการเงิน หรืองานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง” ย่อหน้าที่ 34(จ)

<sup>2</sup> มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 34(ฉ)

<sup>3</sup> มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 26

6. สำนักงานมีหน้าที่ในการออกแบบ การนำไปปฏิบัติ และการดำเนินการระบบการบริหารคุณภาพ ภายใต้มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 วัตถุประสงค์ของสำนักงานคือออกแบบ นำไปปฏิบัติ และดำเนินการระบบการบริหารคุณภาพสำหรับงานตรวจสอบหรือสอบทานงบการเงิน หรืองานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่องที่สำนักงานได้ปฏิบัติงาน ซึ่งให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลแก่สำนักงานว่า
- (ก) สำนักงานและบุคลากรของสำนักงานบรรลุความรับผิดชอบตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง รวมถึงปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพ และข้อกำหนดดังกล่าว และ
- (ข) รายงานที่ออกโดยสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมีความเหมาะสมกับสถานการณ์<sup>4</sup>
7. ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1<sup>5</sup> ประโยชน์สาธารณะจะเกิดขึ้นเมื่อมีการปฏิบัติงานที่มีคุณภาพอย่างสม่ำเสมอผ่านการวางแผน การปฏิบัติงาน และการรายงานตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยการบรรลุวัตถุประสงค์ของมาตรฐานเหล่านั้นและการปฏิบัติตามข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องต้องใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ และใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ในกรณีที่เกี่ยวข้องกับประเภทของงาน
8. การสอบทานคุณภาพงานคือการประเมินอย่างมีหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานและข้อสรุปที่ใช้ การประเมินเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญโดยผู้สอบทานคุณภาพงานอยู่ภายใต้มาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตาม การสอบทานคุณภาพงานไม่ได้มีจุดประสงค์ในการประเมินว่างานมีการทำตามมาตรฐานวิชาชีพ และข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง หรือนโยบายของสำนักงานหรือวิธีการปฏิบัติงานหรือไม่
9. ผู้สอบทานคุณภาพงานไม่ใช่สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน การปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงานไม่ได้เปลี่ยนความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในการบริหารและการบรรลุผลด้านคุณภาพของงาน หรือการกำหนดทิศทาง และการควบคุมดูแลสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน และการสอบทานงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานเหล่านั้น โดยผู้สอบทานคุณภาพงานไม่จำเป็นต้องได้รับหลักฐานที่จะสนับสนุนความเห็นหรือข้อสรุปในงาน แต่อาจได้รับหลักฐานผ่านการตอบสนองในเรื่องที่สำคัญจากการสอบทานคุณภาพงาน

#### ขอบเขตการบังคับใช้ของมาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับนี้

10. มาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับนี้ประกอบด้วยวัตถุประสงค์ของสำนักงานในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบริหารคุณภาพ และข้อกำหนดที่ออกแบบมาเพื่อให้สำนักงานและผู้สอบทานคุณภาพงานสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ดังกล่าวได้ นอกจากนี้มาตรฐานการบริหารคุณภาพ

<sup>4</sup> มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 14

<sup>5</sup> มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 15

ฉบับนี้ยังประกอบด้วยแนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องซึ่งอยู่ในหัวข้อคำอธิบายการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น และคำนำ ซึ่งมีบริบทเกี่ยวกับความเข้าใจที่เหมาะสมของมาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับนี้ และคำจำกัดความ ในขณะที่มาตรฐานบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1<sup>6</sup> ได้อธิบายถึงวัตถุประสงค์ ข้อกำหนด คำอธิบายการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น คำนำ และคำจำกัดความ

### วันถือปฏิบัติ

11. มาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับ

- (ก) การตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2566 และ
- (ข) งานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่นและงานบริการเกี่ยวเนื่องที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2566

### วัตถุประสงค์

12. วัตถุประสงค์ของสำนักงานในการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงานที่เหมาะสมคือเพื่อให้ปฏิบัติงานการประเมินอย่างมีหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานและข้อสรุปที่ได้

### คำจำกัดความ

13. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับนี้ คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้

- (ก) การสอบทานคุณภาพงาน หมายถึง การประเมินอย่างมีหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานและข้อสรุปที่ได้ ซึ่งปฏิบัติงานโดยผู้สอบทานคุณภาพงานและได้ปฏิบัติเสร็จสิ้นในหรือก่อนวันที่ในรายงาน
- (ข) ผู้สอบทานคุณภาพงาน หมายถึง หุ่นส่วน บุคคลอื่นในสำนักงาน หรือบุคคลภายนอกที่สำนักงานแต่งตั้งให้ปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงาน
- (ค) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง หมายถึง หลักการของจรรยาบรรณวิชาชีพและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติตามเมื่อทำการสอบทานคุณภาพงาน ซึ่งโดยปกติประกอบด้วยข้อกำหนดของประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยคณะกรรมการมาตรฐานจรรยาบรรณระหว่างประเทศหรือสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี) ที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบหรือสอบทานงบการเงิน หรืองานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการที่เกี่ยวข้อง และข้อกำหนดของแต่ละประเทศที่เข้มงวดกว่า (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก12-ก15)

<sup>6</sup> มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 12 และ ก6-ก9

## ข้อกำหนด

### การนำไปปฏิบัติและการปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง

14. สำนักงานและผู้สอบทานคุณภาพงานต้องมีความเข้าใจในมาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับนี้ รวมถึงคำอธิบายการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น เพื่อที่จะเข้าใจในวัตถุประสงค์และนำข้อกำหนดของมาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับนี้ไปปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม
15. สำนักงานหรือผู้สอบทานคุณภาพงานต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดแต่ละข้อของมาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับนี้ตามความเหมาะสม เว้นแต่ในกรณีที่ข้อกำหนดนั้นไม่สอดคล้องกับสถานการณ์ของงาน
16. การนำข้อกำหนดไปปฏิบัติอย่างเหมาะสมจะเป็นพื้นฐานที่เพียงพอในการบรรลุวัตถุประสงค์ของมาตรฐานฉบับนี้ อย่างไรก็ตามหากสำนักงานหรือผู้สอบทานคุณภาพงานพิจารณาว่าการปฏิบัติตามข้อกำหนดไม่สามารถเป็นพื้นฐานที่เพียงพอสำหรับการบรรลุวัตถุประสงค์ของมาตรฐานฉบับนี้ สำนักงานหรือผู้สอบทานคุณภาพงานต้องหาวิธีปฏิบัติอื่นเพื่อที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ตามความเหมาะสม

### การแต่งตั้งและคุณสมบัติของผู้สอบทานคุณภาพงาน

17. สำนักงานต้องกำหนดนโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่กำหนดให้มีการมอบหมายความรับผิดชอบสำหรับการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงานแก่บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่มีความรู้ ความสามารถ และอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสมภายในสำนักงานเพื่อบรรลุความรับผิดชอบในการแต่งตั้ง โดยนโยบายหรือวิธีปฏิบัตินั้นต้องกำหนดบุคคลดังกล่าวเพื่อทำการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก3)
18. สำนักงานต้องกำหนดนโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่กำหนดเกณฑ์สำหรับคุณสมบัติของผู้ได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบทานคุณภาพงาน โดยนโยบายหรือวิธีปฏิบัตินั้นต้องมีการกำหนดว่าผู้สอบทานคุณภาพงานต้องไม่ใช่สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก4)
  - (ก) มีความรู้และความสามารถรวมถึงมีเวลาที่เพียงพอ และมีอำนาจหน้าที่ปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงานที่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก5-ก11)
  - (ข) ปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง รวมถึงส่วนที่เกี่ยวข้องกับอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระของผู้สอบทานคุณภาพงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก12-ก15)
  - (ค) ปฏิบัติตามบทบัญญัติของข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับคุณสมบัติของผู้สอบทานคุณภาพงาน (ถ้ามี) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16)
19. นโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานที่ได้กำหนดขึ้นตามย่อหน้าที่ 18(ข) ต้องจัดการอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมที่เกิดขึ้นจากการที่บุคคลที่ได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบทานคุณภาพงานหลังจากที่เคยเป็นผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมาก่อน โดยนโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานจะต้องระบุระยะเวลาของการเว้นการปฏิบัติงานสองปีหรือมากกว่า (หากต้องเป็นไปตามข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง) ก่อนที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานจะสามารถกลับมาปฏิบัติงานในฐานะผู้สอบทานคุณภาพงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก17-ก18)

20. สำนักงานต้องกำหนดนโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่กำหนดเกณฑ์สำหรับคุณสมบัติของกลุ่มบุคคลที่เป็นผู้ช่วยผู้สอบทานคุณภาพงาน โดยนโยบายหรือวิธีปฏิบัตินั้นต้องกำหนดให้กลุ่มบุคคลดังกล่าวไม่ใช่สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน และ
- (ก) มีความรู้และความสามารถ รวมถึงมีเวลาเพียงพอ ในการปฏิบัติหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก19)
  - (ข) ปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง รวมถึงเรื่องที่เกี่ยวข้องกับอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ และบทบัญญัติของข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับ (ถ้ามี) (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก20-ก21)
21. สำนักงานต้องกำหนดนโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่
- (ก) กำหนดให้ผู้สอบทานคุณภาพงานมีความรับผิดชอบโดยรวมในการปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงาน และ
  - (ข) กล่าวถึงความรับผิดชอบของผู้สอบทานคุณภาพงานในการพิจารณาลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการกำหนดทิศทาง และการควบคุมดูแลกลุ่มบุคคลที่เป็นผู้ช่วยในการสอบทานและการสอบทานงานของกลุ่มผู้ช่วยเหล่านั้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก22)

#### ความบกพร่องในคุณสมบัติของผู้สอบทานคุณภาพงานที่ปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงาน

22. สำนักงานต้องกำหนดนโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่ระบุถึงสถานการณ์ที่ทำให้คุณสมบัติของผู้สอบทานคุณภาพงานที่ปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงานบกพร่อง และระบุการดำเนินการที่เหมาะสมที่สำนักงานจะดำเนินการ ซึ่งรวมถึงการระบุและคัดเลือกการเปลี่ยนผู้สอบทานคุณภาพงานในสถานการณ์ดังกล่าว (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก23)
23. เมื่อผู้สอบทานคุณภาพงานทราบถึงสถานการณ์ที่ทำให้คุณสมบัติของผู้สอบทานคุณภาพงานบกพร่อง ผู้สอบทานคุณภาพงานต้องแจ้งให้บุคคลที่เหมาะสมในสำนักงานทราบ และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก24)
- (ก) ปฏิเสธการแต่งตั้งในการปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงาน ถ้าการสอบทานคุณภาพงานยังไม่เริ่มปฏิบัติ
  - (ข) หยุดปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงาน ถ้าการสอบทานคุณภาพงานได้เริ่มปฏิบัติแล้ว

#### การปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงาน

24. สำนักงานต้องกำหนดนโยบายหรือวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงานที่ระบุถึง
- (ก) ความรับผิดชอบของผู้สอบทานคุณภาพงานในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 25-26 ณ ช่วงเวลาที่เหมาะสมระหว่างการปฏิบัติงานเพื่อเป็นพื้นฐานที่เหมาะสมสำหรับการประเมินอย่างมีหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานและข้อสรุปที่ได้



- (ข) ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานที่เกี่ยวข้องกับการสอบทานคุณภาพงานรวมไปถึงการที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานจะไม่ลงวันที่ในรายงานจนกว่าจะได้รับทราบจากผู้สอบทานคุณภาพงานตามย่อหน้าที่ 27 ว่าการสอบทานคุณภาพงานได้เสร็จสิ้นแล้ว และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก25-ก26)
- (ค) สถานการณ์ต่าง ๆ เมื่อลักษณะ และขอบเขตของการปรึกษาหารือของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานกับผู้สอบทานคุณภาพงานเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญบ่งบอกถึงอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมของผู้สอบทานคุณภาพงาน รวมถึงการดำเนินการที่เหมาะสมสำหรับสถานการณ์นั้น ๆ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก27)
25. ในการปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงาน ผู้สอบทานคุณภาพงานต้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก28-ก33)
- (ก) อ่านและได้ทำความเข้าใจข้อมูลที่ได้รับการสื่อสารโดย (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก34)
- (1) กลุ่มผู้ปฏิบัติงานถึงลักษณะและสถานการณ์ต่าง ๆ ของงาน และกิจการ และ
  - (2) สำนักงาน เกี่ยวกับกระบวนการติดตามผลและแก้ไขของสำนักงาน โดยเฉพาะข้อบกพร่องที่ระบุได้ที่อาจเกี่ยวข้องหรือส่งผลกระทบต่อเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน
- (ข) ปรึกษาหารือเรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญและการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญในการวางแผน การปฏิบัติงาน และการรายงาน กับผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน และสมาชิกอื่นของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน (ถ้ามี) (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก35-ก38)
- (ค) สอบทานเอกสารหลักฐานของงานที่เลือกที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ภายใต้ข้อมูลที่ได้รับในข้อ (ก) และ (ข) และประเมิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก39-ก43)
- (1) เกณฑ์ในการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน อาจรวมถึงการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในกรณีที่เกี่ยวข้องกับประเภทของงาน
  - (2) เอกสารหลักฐานสนับสนุนข้อสรุปที่ได้หรือไม่ และ
  - (3) ข้อสรุปที่ได้มีความเหมาะสมหรือไม่
- (ง) สำหรับการตรวจสอบงบการเงิน ประเมินเกณฑ์ในการพิจารณาของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานเกี่ยวกับข้อกำหนดจรรยาบรรณเรื่องความเป็นอิสระ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก44)
- (จ) ประเมินว่ามี การปรึกษาหารืออย่างเหมาะสมหรือไม่ในเรื่องที่ยากหรือที่น่าจะมีข้อโต้แย้งหรือเรื่องที่มีความเห็นที่แตกต่าง และข้อสรุปที่ได้จากการปรึกษาหารือดังกล่าว (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก45)
- (ฉ) สำหรับการตรวจสอบงบการเงิน ประเมินเกณฑ์ในการพิจารณาของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานว่า ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมีส่วนร่วมอย่างเพียงพอและเหมาะสมตลอดงาน

จนเป็นผลให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมีเกณฑ์ในการพิจารณาการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญ และข้อสรุปที่ได้ว่าเหมาะสมกับลักษณะและสถานการณ์ของงาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก46)

(ช) สอบทาน

- (1) งบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี อาจรวมถึงคำอธิบายของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสำหรับการตรวจสอบงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก47)
- (2) งบการเงินหรือข้อมูลทางการเงินและรายงาน สำหรับงานสอบทาน หรือ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก47)
- (3) รายงาน และอาจรวมถึงข้อมูลที่สำคัญ สำหรับงานให้ความเชื่อมั่นอื่นและงานบริการเกี่ยวเนื่อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก48)

26. ผู้สอบทานคุณภาพงานต้องแจ้งผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานหากผู้สอบทานคุณภาพงานมีความกังวลในความไม่เหมาะสมของการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานหรือข้อสรุปที่ได้ ถ้าความกังวลนั้นไม่ได้รับการแก้ไขให้ผู้สอบทานคุณภาพงานพึงพอใจ ผู้สอบทานคุณภาพงานต้องแจ้งบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่เหมาะสมในสำนักงานว่าไม่สามารถทำให้การสอบทานคุณภาพงานเสร็จสมบูรณ์ได้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก49)

การสอบทานคุณภาพงานให้เสร็จสมบูรณ์

27. ผู้สอบทานคุณภาพงานต้องพิจารณาว่ามีการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานบริหารคุณภาพฉบับนี้ในการปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงานอย่างครบถ้วนหรือไม่ และดำเนินการสอบทานคุณภาพงานเสร็จสิ้นแล้วหรือไม่ หากเป็นไปตามดังที่กล่าวมา ผู้สอบทานคุณภาพงานต้องแจ้งให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานทราบว่าการสอบทานคุณภาพงานเสร็จสิ้นแล้ว

การจัดทำเอกสารหลักฐาน

28. สำนักงานต้องกำหนดนโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่กำหนดให้ผู้สอบทานคุณภาพงานมีความรับผิดชอบในการจัดทำเอกสารหลักฐานของการสอบทานคุณภาพงาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก50)
29. สำนักงานต้องกำหนดนโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่กำหนดการจัดทำเอกสารหลักฐานตามย่อหน้าที่ 30 และเอกสารหลักฐานดังกล่าวนำไปรวมกับเอกสารของงาน
30. ผู้สอบทานคุณภาพงานต้องพิจารณาว่าการจัดทำเอกสารหลักฐานของการสอบทานคุณภาพงานเพียงพอที่จะทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพที่มีประสบการณ์ซึ่งไม่มีความเกี่ยวข้องกับงาน สามารถเข้าใจลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีปฏิบัติในการสอบทานคุณภาพงานโดยผู้สอบทานคุณภาพงาน รวมถึงผู้ช่วยผู้สอบทาน (ถ้ามี) และข้อสรุปที่ได้จากการปฏิบัติงานสอบทาน อีกทั้งผู้สอบทานคุณภาพงานต้องพิจารณาว่าการจัดทำเอกสารหลักฐานดังกล่าวประกอบไปด้วย (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก51-ก53)
  - (ก) ชื่อของผู้สอบทานคุณภาพงานและบุคคลที่ช่วยปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงาน
  - (ข) การระบุเอกสารหลักฐานที่ได้รับการสอบทาน

- (ค) เกณฑ์ในการพิจารณาของผู้สอบทานคุณภาพงานตามย่อหน้าที่ 27
- (ง) การแจ้งให้ทราบตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 26 และ 27 และ
- (จ) วันที่การสอบทานคุณภาพงานเสร็จสมบูรณ์

## คำอธิบายการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

### การแต่งตั้งและคุณสมบัติของผู้สอบทานคุณภาพงาน

การมอบหมายความรับผิดชอบสำหรับการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17)

- ก1. ความรู้และความสามารถที่เกี่ยวข้องกับความสามารถของบุคคลเพื่อให้บรรลุซึ่งความรับผิดชอบสำหรับการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงาน อาจรวมถึงความรู้ที่เหมาะสมเกี่ยวกับ
  - ความรับผิดชอบต่าง ๆ ของผู้สอบทานคุณภาพงาน
  - เกณฑ์ในย่อหน้าที่ 18 และ 19 ที่เกี่ยวข้องกับคุณสมบัติของผู้สอบทานคุณภาพงาน และ
  - ลักษณะและสถานการณ์ต่าง ๆ ของงานหรือกิจการภายใต้การสอบทานคุณภาพงานรวมถึงองค์ประกอบของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน
- ก2. นโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานอาจกำหนดให้บุคคลที่รับผิดชอบการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงานต้องไม่ใช่สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่จะสอบทาน อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์อาจเป็นไปได้ยากในทางปฏิบัติที่ผู้แต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงานจะเป็นบุคคลอื่นนอกเหนือจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน (ตัวอย่างเช่น ในกรณีของสำนักงานขนาดเล็ก หรือผู้ประกอบการวิชาชีพที่ปฏิบัติงานคนเดียว)
- ก3. สำนักงานอาจมอบหมายให้มีผู้รับผิดชอบการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงานมากกว่าหนึ่งบุคคล ตัวอย่างเช่น นโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานอาจกำหนดกระบวนการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงานสำหรับการสอบบัญชีกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แตกต่างจากงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และงานอื่น ๆ ด้วยบุคคลที่แตกต่างกันสำหรับแต่ละกระบวนการ

คุณสมบัติของผู้สอบทานคุณภาพงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18)

- ก4. ในบางสถานการณ์ ตัวอย่างเช่น ในกรณีของสำนักงานขนาดเล็ก หรือผู้ประกอบการวิชาชีพที่ปฏิบัติงานคนเดียว อาจไม่มีหุ้นส่วนหรือบุคคลอื่นภายในสำนักงานที่มีคุณสมบัติเหมาะสมในการปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงาน ในสถานการณ์เหล่านี้ สำนักงานอาจว่าจ้างหรือใช้บริการของบุคคลภายนอกสำนักงานในการสอบทานคุณภาพงาน บุคคลภายนอกสำนักงานอาจเป็นหุ้นส่วนหรือพนักงานของสำนักงานเครือข่าย โครงสร้างหรือองค์กรในเครือข่ายของสำนักงาน หรือผู้ให้บริการ เมื่อสำนักงานใช้บุคคลดังกล่าว สำนักงานต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 เกี่ยวกับข้อกำหนดของเครือข่ายหรือบริการของเครือข่าย หรือผู้ให้บริการ

## เกณฑ์คุณสมบัติสำหรับผู้สอบทานคุณภาพงาน

ความรู้ ความสามารถและเวลาที่เพียงพอ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18(ก))

- ก5. มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ระบุคุณลักษณะที่เกี่ยวกับความรู้ ความสามารถ ซึ่งรวมถึง การผสมผสานและการนำไปปฏิบัติในเรื่องความรู้ด้านเทคนิค ทักษะทางวิชาชีพ และจรรยาบรรณทางวิชาชีพ คุณค่าและทัศนคติทางวิชาชีพ<sup>7</sup> เรื่องที่สำนักงานอาจใช้พิจารณาว่าบุคคลใดบุคคลหนึ่ง มีความรู้ ความสามารถที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงาน รวมถึง ตัวอย่างเช่น
- ความเข้าใจในมาตรฐานวิชาชีพ ข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง และนโยบายหรือวิธีปฏิบัติงานของสำนักงานที่เกี่ยวข้องกับงาน
  - ความรู้ในอุตสาหกรรมของกิจการ
  - ความเข้าใจและประสบการณ์ในงานที่มีลักษณะและความซับซ้อนใกล้เคียงกัน และ
  - ความเข้าใจในความรับผิดชอบของผู้สอบทานคุณภาพงานในการปฏิบัติงานและการจัดทำเอกสารหลักฐานในการสอบทาน ซึ่งอาจพัฒนาได้โดยการฝึกอบรมที่เกี่ยวข้องจากสำนักงาน
- ก6. เงื่อนไข เหตุการณ์ สถานการณ์ การกระทำหรือการไม่กระทำที่สำนักงานใช้พิจารณาว่า การสอบทานคุณภาพงานเป็นการตอบสนองที่เหมาะสมต่อความเสี่ยงด้านคุณภาพหนึ่งข้อหรือมากกว่าหรือไม่นั้น<sup>8</sup> อาจเป็นข้อพิจารณาที่สำคัญที่สำนักงานใช้กำหนดความรู้และความสามารถที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพสำหรับงานนั้น ๆ ข้อกำหนดอื่น ๆ ที่สำนักงานอาจใช้พิจารณาว่าผู้สอบทานคุณภาพงานมีความรู้และความสามารถรวมถึงเวลาที่เพียงพอ ซึ่งจำเป็นต่อการประเมินการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานและข้อสรุปที่ได้ รวมถึง ตัวอย่างเช่น
- ลักษณะของกิจการ
  - ความเชี่ยวชาญและความซับซ้อนของอุตสาหกรรมหรือสภาพแวดล้อมของข้อกำหนดที่กิจการได้ดำเนินการ
  - ขอบเขตที่งานนั้นเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงเฉพาะ (ตัวอย่างเช่น เรื่องที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีสารสนเทศ หรือความเชี่ยวชาญเฉพาะเรื่องในด้านการบัญชีหรือการสอบบัญชี) หรือความเชี่ยวชาญทางวิทยาศาสตร์และวิศวกรรม ซึ่งอาจจำเป็นต้องงานที่ให้ความเชื่อมั่นบางประเภท ดูย่อหน้าที่ ก19
- ก7. ในการประเมินความรู้และความสามารถของบุคคลที่อาจได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบทานคุณภาพงาน เรื่องที่พบในกิจกรรมติดตามผลของสำนักงาน (ตัวอย่างเช่น เรื่องที่พบจากการตรวจทานในงานที่บุคคลนั้นเป็นสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานหรือเป็นผู้สอบทานคุณภาพงาน) หรือผลของการตรวจทานภายนอกอาจเป็นข้อพิจารณาที่เกี่ยวข้องในการแต่งตั้ง

<sup>7</sup> มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ ก88

<sup>8</sup> มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ ก134

ก8. การขาดความรู้หรือความสามารถที่เหมาะสมอาจส่งผลกระทบต่อความสามารถของผู้สอบทานคุณภาพงานในการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพสำหรับการปฏิบัติงานสอบทาน ตัวอย่างเช่น ผู้สอบทานคุณภาพงานที่ไม่มีประสบการณ์ในอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องอาจไม่มีความสามารถหรือความเชื่อมั่นที่จำเป็นสำหรับการประเมิน และทดสอบการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญ (ในกรณีที่เกี่ยวข้อง) และการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานในเรื่องการบัญชีหรือการสอบบัญชีที่เฉพาะในอุตสาหกรรมและมีความซับซ้อน

อำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18(ก))

ก9. การดำเนินการในระดับสำนักงานช่วยกำหนดอำนาจหน้าที่ของผู้สอบทานคุณภาพงาน ตัวอย่างเช่น การสร้างวัฒนธรรมที่ให้ความเคารพต่อบทบาทหน้าที่ของผู้สอบทานคุณภาพงาน ทำให้ผู้สอบทานคุณภาพงานมีความเป็นไปได้น้อยลงที่จะได้รับแรงกดดันจากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานหรือบุคคลอื่นที่มีอิทธิพลอย่างไม่เหมาะสมต่อผลของการสอบทานคุณภาพงาน ในบางกรณีอำนาจหน้าที่ของผู้สอบทานคุณภาพงานอาจได้รับการส่งเสริมโดยนโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานในการพิจารณาความคิดเห็นที่แตกต่าง ซึ่งอาจรวมไปถึงการดำเนินการของผู้สอบทานคุณภาพงานเมื่อเกิดข้อโต้แย้งระหว่างผู้สอบทานคุณภาพงานและกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน

ก10. อำนาจหน้าที่ของผู้สอบทานคุณภาพงานอาจถูกทำให้บกพร่อง เมื่อ

- วัฒนธรรมในสำนักงานส่งเสริมความเคารพเฉพาะอำนาจหน้าที่ในบุคคลระดับสูงของลำดับชั้นภายในสำนักงาน
- ผู้สอบทานคุณภาพงานมีสายการรายงานต่อผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน ตัวอย่างเช่น เมื่อผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานอยู่ในตำแหน่งผู้นำในสำนักงาน หรือมีความรับผิดชอบสำหรับการพิจารณาคำตอบแทนให้กับผู้สอบทานคุณภาพงาน

ข้อพิจารณาของหน่วยงานภาครัฐ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(ก))

ก11. ในหน่วยงานภาครัฐ ผู้สอบบัญชี (ตัวอย่างเช่น ผู้ตรวจเงินแผ่นดินหรือบุคคลอื่นที่มีคุณสมบัติเหมาะสมที่ได้รับแต่งตั้งในฐานะของผู้ตรวจเงินแผ่นดิน) อาจปฏิบัติหน้าที่ในลักษณะเดียวกันกับผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน โดยมีความรับผิดชอบโดยรวมต่อการสอบบัญชีหน่วยงานภาครัฐได้ในสถานการณ์ดังกล่าว การเลือกผู้สอบทานคุณภาพงานอาจรวมถึงการพิจารณาความจำเป็นของเรื่องความเป็นอิสระและความสามารถของผู้สอบทานคุณภาพงานในการประเมินอย่างมีหลักเกณฑ์

ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ค) และ 18(ข))

ก12. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่นำไปปฏิบัติเมื่อปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงานอาจเปลี่ยนแปลงไปตามลักษณะและสถานการณ์ของงานหรือกิจการ โดยข้อกำหนดต่าง ๆ ของข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องอาจนำไปปฏิบัติเฉพาะกับบุคคลที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและไม่ใช้สำนักงาน เช่น ผู้สอบทานคุณภาพงาน

ก13. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องอาจรวมถึงข้อกำหนดเฉพาะเรื่องความเป็นอิสระซึ่งบังคับใช้กับบุคคลที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เช่น ผู้สอบทานคุณภาพงาน ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องอาจรวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับอุปสรรคต่อความเป็นอิสระที่เกิดขึ้นจากความสัมพันธ์ระยะยาวกับลูกค้าสอบบัญชีหรืองานที่ให้ความเชื่อมั่น การปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระยะยาวดังกล่าวแยกต่างหาก (แต่อาจจำเป็นต้องนำไปพิจารณาปรับใช้) จากข้อกำหนดเรื่องระยะเวลาการเว้นการปฏิบัติงานตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 19

อุปสรรคต่อวัตถุประสงค์ของผู้สอบทานคุณภาพงาน

ก14. อุปสรรคต่อวัตถุประสงค์ของผู้สอบทานคุณภาพงานอาจเกิดขึ้นจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์ในวงกว้าง ตัวอย่างเช่น

- อุปสรรคที่เกิดจากการสอบทานผลงานของตนเองอาจเกิดขึ้นเมื่อผู้สอบทานคุณภาพงานเคยมีส่วนร่วมในการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน โดยเฉพาะเมื่อเคยเป็นผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานหรือเป็นสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน
- อุปสรรคที่เกิดจากความคุ้นเคยหรือที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตนอาจเกิดขึ้นเมื่อผู้สอบทานคุณภาพงานมีความสัมพันธ์ในลักษณะครอบครัวที่ใกล้ชิด หรือครอบครัวที่ใกล้ชิดที่สุดกับผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานหรือสมาชิกอื่นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน รวมไปถึงการมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดส่วนบุคคลกับสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน
- อุปสรรคที่เกิดจากการถูกข่มขู่อาจเกิดขึ้นเมื่อเกิดขึ้นจริงหรือรับรู้ได้ว่ามีแรงกดดันเกิดขึ้นกับผู้สอบทานคุณภาพงาน (ตัวอย่างเช่น เมื่อผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานเป็นบุคคลที่มีลักษณะก้าวร้าวหรือชอบใช้อำนาจเหนือผู้อื่น หรือการที่ผู้สอบทานคุณภาพงานมีสายการรายงานต่อผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน)

ก15. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องอาจรวมถึงข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติในการระบุประเมินและจัดการอุปสรรคของความเที่ยงธรรม ตัวอย่างเช่น ประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ให้แนวทางปฏิบัติโดยเฉพาะซึ่งรวมตัวอย่างของ

- สถานการณ์ที่อุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมอาจเกิดขึ้นเมื่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบทานคุณภาพงาน
- ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการประเมินระดับของอุปสรรคดังกล่าว และ
- การกระทำ ซึ่งรวมถึงมาตรการป้องกันที่อาจจัดการกับอุปสรรคดังกล่าว

กฎหมายหรือข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับคุณสมบัติของผู้สอบทานคุณภาพงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18(ค))

ก16. กฎหมายหรือข้อกำหนดอาจกำหนดข้อกำหนดเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับคุณสมบัติของผู้สอบทานคุณภาพงาน ตัวอย่างเช่น ในบางประเทศผู้สอบทานคุณภาพงานอาจจำเป็นต้องมีคุณสมบัติบางประการหรือมีใบอนุญาตที่สามารถปฏิบัติงานสอบทานคุณภาพงานได้

ระยะเวลาการเว้นการปฏิบัติงานสำหรับบุคคลที่เคยเป็นผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19)

- ก17. สำหรับงานให้บริการต่อเนื่อง เรื่องที่เกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญส่วนใหญ่จะไม่หลากหลาย ดังนั้น ดุลยพินิจสำคัญที่เคยใช้ในรอบบัญชีก่อนอาจมีผลกระทบต่อเนื่องกับดุลยพินิจของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานในรอบบัญชีต่อมา ความสามารถของผู้สอบทานคุณภาพงานที่จะทำการประเมินดุลยพินิจที่สำคัญอย่างมีหลักเกณฑ์จะได้รับผลกระทบเมื่อบุคคลนั้นเคยมีส่วนร่วมในการใช้ดุลยพินิจนั้นในฐานะผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน ในสถานการณ์ดังกล่าว จึงจำเป็นต้องกำหนดให้มีมาตรการป้องกันที่เหมาะสม เพื่อลดอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมโดยเฉพาะจากการสอบทานผลงานของตนเองให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้น มาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับนี้จึงกำหนดให้สำนักงานต้องกำหนดนโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่กำหนดระยะเวลาการเว้นการปฏิบัติงานสำหรับผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานไม่สามารถรับการแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบทานคุณภาพงานได้
- ก18. นโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานอาจจะทำให้มีระยะเวลาการเว้นการปฏิบัติงานที่เหมาะสมสำหรับบุคคลอื่นที่ไม่ใช่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานก่อนจะได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบทานคุณภาพงานของงานนั้น ในการนี้ สำนักงานอาจพิจารณาลักษณะของบทบาทของบุคคลนั้นและการมีส่วนร่วมที่ผ่านมาเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญในงานนั้น ตัวอย่างเช่น สำนักงานอาจกำหนดว่าผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสำหรับการปฏิบัติงานตรวจสอบข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม หนึ่งในงานสอบบัญชีกลุ่มกิจการ อาจไม่สามารถได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบทานคุณภาพงานของกลุ่มกิจการได้ เนื่องจากผู้สอบบัญชีนั้นมีส่วนร่วมในการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญที่กระทบต่องานสอบบัญชีกลุ่มกิจการ

สถานการณ์เมื่อผู้สอบทานคุณภาพงานใช้ผู้ช่วย (อ้างถึงย่อหน้าที่ 20-21)

- ก19. ในบางสถานการณ์ อาจเป็นเรื่องเหมาะสมสำหรับผู้สอบทานคุณภาพงานได้รับการช่วยเหลือโดยบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่มีความเชี่ยวชาญที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น ความรู้ ทักษะหรือความเชี่ยวชาญเฉพาะในระดับสูงอาจเป็นประโยชน์สำหรับการทำความเข้าใจบางรายการที่บันทึกโดยกิจการ ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบทานคุณภาพงานในการประเมินการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับรายการเหล่านั้น
- ก20. แนวทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ ก14 อาจจะมีประโยชน์ต่อสำนักงานในการกำหนดนโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่ระบุอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมของบุคคลที่เป็นผู้ช่วยผู้สอบทานคุณภาพงาน
- ก21. เมื่อผู้สอบทานคุณภาพงานได้รับการช่วยเหลือโดยบุคคลภายนอก ความรับผิดชอบรวมถึงการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง อาจถูกกล่าวถึงในสัญญาหรือข้อตกลงอื่นระหว่างสำนักงานและผู้ช่วย
- ก22. นโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานอาจรวมถึงความรับผิดชอบของผู้สอบทานคุณภาพงานในการ
- พิจารณาว่าผู้ช่วยเข้าใจคำสั่งและงานที่จะต้องปฏิบัติตามที่ได้วางแผนไว้สำหรับการสอบทานคุณภาพงานนั้นหรือไม่ และ

- จัดการเรื่องที่เสนอโดยผู้ช่วยโดยพิจารณาถึงนัยสำคัญและปรับเปลี่ยนวิธีการที่วางแผนไว้  
อย่างเหมาะสม

ความบกพร่องในคุณสมบัติของผู้สอบทานคุณภาพงานที่ปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงาน (อ้างถึง  
ย่อหน้าที่ 22-23)

ก23. ปัจจัยที่อาจเกี่ยวข้องสำหรับการพิจารณาของสำนักงานว่าคุณสมบัติของผู้สอบทานคุณภาพงานที่  
ปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงานบกพร่องหรือไม่ รวมถึง

- การเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ของงานเป็นผลให้ผู้สอบทานคุณภาพงานไม่มีความรู้และ  
ความสามารถที่เหมาะสมในการปฏิบัติงานสอบทานอีกต่อไปหรือไม่
- การเปลี่ยนแปลงในความรับผิดชอบอื่นของผู้สอบทานคุณภาพงานบ่งชี้ว่าผู้สอบทานคุณภาพ  
งานไม่มีเวลาเพียงพอในการปฏิบัติงานสอบทานอีกต่อไปหรือไม่ หรือ
- การแจ้งให้ทราบจากผู้สอบทานคุณภาพงานตามย่อหน้าที่ 23

ก24. ในสถานการณ์ที่คุณสมบัติของผู้สอบทานคุณภาพงานที่ปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงานได้  
บกพร่อง นโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานอาจกล่าวถึงวิธีปฏิบัติในการระบุบุคคลที่มี  
คุณสมบัติเหมาะสม นโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานอาจระบุความรับผิดชอบของบุคคลที่  
ได้รับการแต่งตั้งให้ปฏิบัติงานแทนผู้สอบทานคุณภาพงาน เพื่อที่จะปฏิบัติงานให้เพียงพอตาม  
ข้อกำหนดของมาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับนี้ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้สอบ  
ทานคุณภาพงาน นโยบายหรือวิธีปฏิบัตินั้นอาจระบุถึงความจำเป็นที่ต้องมีการขอคำปรึกษาใน  
สถานการณ์นั้น

การปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24-27)

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานที่เกี่ยวข้องกับการสอบทานคุณภาพงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่  
24(ข))

ก25. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>9</sup> มีข้อกำหนดสำหรับผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน  
ในการสอบบัญชีที่ต้องปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงาน ซึ่งรวมถึง

- พิจารณาว่าได้มีการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีแล้ว
- ร่วมมือกับผู้สอบทานคุณภาพงานและแจ้งให้สมาชิกอื่นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานทราบถึง  
ความรับผิดชอบในการให้ความร่วมมือด้วยเช่นกัน
- ปรึกษาร่วมกับผู้สอบทานคุณภาพงานเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญ และการใช้ดุลยพินิจที่  
สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างงานสอบบัญชี ซึ่งรวมถึงเรื่องต่าง ๆ ที่พบระหว่างการสอบทานคุณภาพ  
งาน และ
- ไม่ลงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีจนกว่าการสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีจะเสร็จสิ้น

<sup>9</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) “การบริหารคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 36



ก26. มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง)<sup>10</sup> มีข้อกำหนดสำหรับผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานที่เกี่ยวข้องกับการสอบทานคุณภาพงานเช่นกัน

การปรึกษาหารือระหว่างผู้สอบทานคุณภาพงานและกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24(ค))

ก27. การสื่อสารที่เกิดขึ้นบ่อย ๆ ตลอดระยะเวลาของงานระหว่างกลุ่มผู้ปฏิบัติงานและผู้สอบทานคุณภาพงานอาจช่วยส่งเสริมประสิทธิผลและความทันเวลาของการสอบทานคุณภาพงาน อย่างไรก็ตามอุปสรรคต่อวัตถุประสงค์ของผู้สอบทานคุณภาพงานอาจถูกทำให้เกิดขึ้น ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับระยะเวลาและขอบเขตของการปรึกษาหารือกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญ นโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานอาจกำหนดการดำเนินการที่กระทำโดยผู้สอบทานคุณภาพงานหรือกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน เพื่อหลีกเลี่ยงสถานการณ์ที่ผู้สอบทานคุณภาพงานกระทำ (หรืออาจถูกมองว่า) ตัดสินใจในฐานะของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ตัวอย่างเช่น ในสถานการณ์ดังกล่าว สำนักงานอาจต้องปรึกษาหารือเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญดังกล่าวกับบุคลากรที่เกี่ยวข้องอื่นตามนโยบายหรือวิธีปฏิบัติในการปรึกษาหารือของสำนักงาน

วิธีปฏิบัติดำเนินการโดยผู้สอบทานคุณภาพงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25-27)

ก28. นโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานอาจกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีปฏิบัติที่นำไปปฏิบัติโดยผู้สอบทานคุณภาพงาน และอาจมุ่งเน้นความสำคัญของผู้สอบทานคุณภาพงานซึ่งใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการปฏิบัติงานสอบทาน

ก29. ระยะเวลาของวิธีการปฏิบัติโดยผู้สอบทานคุณภาพงาน อาจขึ้นอยู่กับลักษณะและสถานการณ์ของงานหรือกิจการ ซึ่งรวมถึงลักษณะของเรื่องต่าง ๆ ของงานที่สอบทาน การสอบทานเอกสารหลักฐานของงานอย่างทันเวลาโดยผู้สอบทานคุณภาพงานตลอดทุกขั้นตอนของงาน (ตัวอย่างเช่น การวางแผน การปฏิบัติงาน และการรายงานผล) ทำให้เรื่องต่าง ๆ ได้รับการแก้ไขอย่างทันท่วงทีตามความพึงพอใจของผู้สอบทานคุณภาพงานในหรือก่อนวันที่ในรายงาน ตัวอย่างเช่น ผู้สอบทานคุณภาพงานอาจปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับกลยุทธ์โดยรวมและแผนสำหรับงานเมื่อขั้นตอนของการวางแผนเสร็จสิ้น การปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงานอย่างทันเวลาอาจช่วยส่งเสริมการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในกรณีที่เกี่ยวข้องกับประเภทของงานโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานในการวางแผนและการปฏิบัติงาน

ก30. ลักษณะ และขอบเขตของวิธีปฏิบัติงานของผู้สอบทานคุณภาพงานสำหรับงานที่มีลักษณะเฉพาะอาจขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ดังนี้

- เหตุผลของการประเมินในความเสี่ยงด้านคุณภาพ<sup>11</sup> ตัวอย่างเช่น งานสำหรับกิจการในอุตสาหกรรมที่เกิดใหม่ หรือที่มีรายการซับซ้อน

<sup>10</sup> มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) “งานที่ให้ความเชื่อมั่นนอกเหนือจากการตรวจสอบหรือการสอบทานข้อมูลทางการเงินในอดีต” ย่อหน้าที่ 36

<sup>11</sup> มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ ก49

- ข้อบกพร่องที่ระบุได้ และการแก้ไขต่อข้อบกพร่องที่ระบุได้ที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการติดตามผลและการแก้ไขของสำนักงาน และแนวทางอื่นที่เกี่ยวข้องที่ออกโดยสำนักงาน ซึ่งอาจบ่งชี้ถึงเรื่องที่คุณสอบทานคุณภาพงานจำเป็นต้องเพิ่มวิธีการปฏิบัติงานให้มากขึ้น
- ความซับซ้อนของงาน
- ลักษณะและขนาดของกิจการ รวมถึงกิจการนั้นเป็นกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์หรือไม่
- เรื่องที่พบที่เกี่ยวกับงาน เช่น ผลของการตรวจสอบที่ดำเนินการโดยหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกในรอบบัญชีก่อน หรือข้อกังวลอื่นเกี่ยวกับคุณภาพของการทำงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน
- ข้อมูลที่ได้รับจากการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะของสำนักงาน
- การระบุและประเมินความเสี่ยง และการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น
- สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความร่วมมือกับผู้สอบทานคุณภาพงานหรือไม่ โดยนโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานอาจกล่าวถึงการดำเนินการของผู้สอบทานคุณภาพงานในกรณีที่ไม่ได้รับความร่วมมือจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ตัวอย่างเช่น แจ้งให้บุคคลที่เหมาะสมในสำนักงานทราบเพื่อที่จะมีการดำเนินการที่เหมาะสมในการแก้ปัญหาดังกล่าว

ก31. ลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีปฏิบัติงานของผู้สอบทานคุณภาพงานอาจต้องเปลี่ยนแปลงไปตามสถานการณ์ที่พบในการปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงาน

ข้อพิจารณาสำหรับการสอบบัญชีกลุ่มกิจการ

ก32. การปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงานสำหรับการสอบบัญชีกลุ่มกิจการอาจต้องพิจารณาเพิ่มเติมสำหรับบุคคลที่ได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบทานคุณภาพงานของการสอบบัญชีกลุ่มกิจการ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับขนาดและความซับซ้อนของกลุ่มกิจการ ย่อหน้าที่ 21(ก) กำหนดให้นโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานกำหนดให้ผู้สอบทานคุณภาพงานมีหน้าที่รับผิดชอบโดยรวมต่อการปฏิบัติงานการสอบทานคุณภาพงาน ในกรณี การสอบบัญชีกลุ่มกิจการที่มีขนาดใหญ่และซับซ้อนมากขึ้น ผู้สอบทานคุณภาพงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน อาจจำเป็นต้องปรึกษาหารือเรื่องสำคัญและดุลยพินิจที่สำคัญกับสมาชิกหลักของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน นอกเหนือจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีกลุ่มกิจการ (ตัวอย่างเช่น ผู้ซึ่งมีหน้าที่ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่ม) ในสถานการณ์เหล่านี้ ผู้สอบทานคุณภาพงานอาจได้รับความช่วยเหลือจากบุคคลตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 20 แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ก22 อาจมีประโยชน์เมื่อผู้สอบทานคุณภาพงานของกลุ่มกิจการพิจารณาใช้ผู้ช่วย

ก33. ในบางกรณี ผู้สอบทานคุณภาพงานอาจได้รับการแต่งตั้งสำหรับการสอบบัญชีกิจการหรือหน่วยธุรกิจที่เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น เมื่อมีการสอบบัญชีตามกฎหมาย ข้อบังคับหรือด้วยเหตุอื่น ในสถานการณ์เหล่านี้ การสื่อสารระหว่างผู้สอบทานคุณภาพงานสำหรับการสอบบัญชีกลุ่มกิจการและผู้สอบทานคุณภาพงานของการสอบบัญชีกิจการหรือหน่วยธุรกิจอาจช่วยผู้สอบทานคุณภาพงานของกลุ่มกิจการในการทำหน้าที่ให้สมบูรณ์ ตามย่อหน้าที่ 21(ก) ตัวอย่างเช่น อาจเป็นในกรณีที่กิจการหรือหน่วยธุรกิจที่ได้รับการระบุให้เป็นกิจการภายในกลุ่มเพื่อวัตถุประสงค์ในการสอบบัญชีกลุ่มกิจการและการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญในระดับกิจการภายในกลุ่มที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีกลุ่มกิจการ

ข้อมูลที่สื่อสารโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานและสำนักงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25(ก))

ก34. ทำความเข้าใจข้อมูลที่สื่อสารโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานและสำนักงานตามย่อหน้าที่ 25(ก) อาจช่วยให้ผู้สอบทานคุณภาพงานเข้าใจดุลยพินิจที่สำคัญที่คาดว่าจะใช้สำหรับงาน การทำความเข้าใจดังกล่าวเป็นเกณฑ์ให้ผู้สอบทานคุณภาพงานในการปรึกษาหารือกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานเกี่ยวกับเรื่องสำคัญและดุลยพินิจที่สำคัญที่ใช้ในการวางแผน การปฏิบัติงานและการรายงานผลของงาน ตัวอย่างเช่น ข้อบกพร่องที่สำนักงานตรวจพบอาจสัมพันธ์กับดุลยพินิจที่สำคัญที่ใช้โดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานอื่นสำหรับประมาณการทางบัญชีเฉพาะรายการสำหรับอุตสาหกรรมหนึ่งโดยเฉพาะ ในกรณีเช่นนี้ ข้อมูลดังกล่าวอาจเกี่ยวข้องกับดุลยพินิจที่สำคัญที่ใช้ในงานเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีนั้น และดังนั้นอาจทำให้ผู้สอบทานคุณภาพงานใช้เป็นเกณฑ์ในการปรึกษาหารือกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 25(ข)

เรื่องที่สำคัญและดุลยพินิจที่สำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25(ข)-25(ค))

ก35. สำหรับงานตรวจสอบงบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>12</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน สอบทานเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับเรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญ<sup>13</sup> และดุลยพินิจที่สำคัญรวมถึงเรื่องที่ยากหรือที่น่าจะมีข้อโต้แย้งที่ระบุได้ในระหว่างปฏิบัติงานและข้อสรุปที่ได้

ก36. สำหรับงานตรวจสอบงบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>14</sup> ประกอบไปด้วยตัวอย่างของการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญที่อาจได้รับการระบุโดยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานที่เกี่ยวข้องกับกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมและแผนการสอบบัญชี การปฏิบัติงานและข้อสรุปโดยรวมที่ได้จากการปฏิบัติงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน

ก37. สำหรับงานนอกเหนือจากงานตรวจสอบงบการเงิน ดุลยพินิจที่สำคัญที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานใช้อาจขึ้นอยู่กับลักษณะและสภาพแวดล้อมของงานหรือกิจการนั้น ตัวอย่างเช่น งานให้ความเชื่อมั่นที่ปฏิบัติตาม มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ในเรื่องของการพิจารณาของ

<sup>12</sup> มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 31

<sup>13</sup> มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8(ค)

<sup>14</sup> มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก92

กลุ่มผู้ปฏิบัติงานว่าเกณฑ์ที่นำไปปรับใช้ในการจัดเตรียมข้อมูลที่สำคัญมีความเหมาะสมสำหรับงานหรือไม่ อาจเกี่ยวข้องหรือต้องการดุลยพินิจที่สำคัญหรือไม่

- ก38. ในการสอบทานคุณภาพงาน ผู้สอบทานคุณภาพงานอาจได้รับทราบเรื่องอื่นที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานจะต้องใช้ดุลยพินิจที่สำคัญ ทำให้อาจจำเป็นที่ต้องได้รับข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับวิธีการที่ใช้ หรือเกณฑ์สำหรับข้อสรุปที่ได้ ในสถานการณ์เหล่านั้น การปรึกษาหารือกับผู้สอบทานคุณภาพงานอาจทำให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานได้ข้อสรุปเกี่ยวกับวิธีการเพิ่มเติมที่จำเป็นต้องปฏิบัติ
- ก39. ข้อมูลที่ได้รับตามย่อหน้าที่ 25(ก) และ 25(ข) และการสอบทานเอกสารหลักฐานที่เลือกจะช่วยผู้สอบทานคุณภาพงานในการประเมินเกณฑ์ที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานใช้ในดุลยพินิจที่สำคัญ ข้อพิจารณาอื่นที่อาจเกี่ยวข้องกับการประเมินของผู้สอบทานคุณภาพงานรวมถึง ตัวอย่างเช่น
- เตรียมพร้อมที่จะเปลี่ยนแปลงลักษณะและสถานการณ์ของงานหรือกิจการที่อาจนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงดุลยพินิจที่สำคัญที่ทำโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน
  - ใช้ความเห็นโดยไม่มีผลในเชิงการประเมินคำตอบของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานและ
  - ติดตามความไม่สอดคล้องกันที่พบในระหว่างการสอบทานเอกสารหลักฐานของงาน หรือคำตอบที่ไม่สอดคล้องกันที่ได้รับจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสำหรับคำถามที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญ
- ก40. นโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานอาจกำหนดเอกสารหลักฐานของงานที่จะต้องสอบทานโดยผู้สอบทานคุณภาพงาน นอกจากนี้ นโยบายหรือวิธีปฏิบัติดังกล่าวอาจบ่งชี้ให้ผู้สอบทานคุณภาพงานใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพในการเลือกเอกสารหลักฐานของงานที่จะสอบทานเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน
- ก41. การปรึกษาหารือเกี่ยวกับดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน และสมาชิกอื่นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน (ถ้ามี) พร้อมกับเอกสารหลักฐานของงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน อาจช่วยผู้สอบทานคุณภาพงานในการประเมินการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวกับดุลยพินิจที่สำคัญ ในกรณีที่เกี่ยวข้องกับงาน
- ก42. สำหรับการตรวจสอบงบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>15</sup> ให้ตัวอย่างของอุปสรรคต่อการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในระดับงานตรวจสอบความลำเอียงของผู้สอบบัญชีโดยไม่รู้ตัว ที่อาจขัดขวางการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และการดำเนินการที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานอาจกระทำเพื่อจัดการกับอุปสรรคต่อการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในระดับงานตรวจสอบ

<sup>15</sup> มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก34- ก36

ก43. สำหรับการตรวจสอบงบการเงิน ข้อกำหนดและการนำไปปฏิบัติที่เกี่ยวข้องที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>16</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง)<sup>17</sup> และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นยังได้ให้ตัวอย่างเรื่องของผู้สอบบัญชีใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ หรือตัวอย่างเอกสารหลักฐานที่เหมาะสมที่อาจช่วยให้หลักฐานเกี่ยวกับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่ผู้สอบบัญชีใช้ แนวทางปฏิบัติดังกล่าวอาจช่วยผู้สอบทานคุณภาพงานในการประเมินการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน

มีการปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวกับความเป็นอิสระหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25(ง))

ก44. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>18</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมีความรับผิดชอบในการพิจารณาว่ามีข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระก่อนที่จะลงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

มีการปรึกษาหารือในเรื่องที่ยากหรือที่น่าจะมีข้อโต้แย้งหรือเรื่องที่มีความเห็นที่แตกต่างหรือไม่(อ้างถึงย่อหน้าที่ 22(จ))

ก45 มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1<sup>19</sup> ระบุให้มีการปรึกษาหารือสำหรับเรื่องที่ยากหรือที่น่าจะมีข้อโต้แย้งและมีความเห็นที่แตกต่างกันในระหว่างกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน หรือระหว่างกลุ่มผู้ปฏิบัติงานและผู้สอบทานคุณภาพงาน หรือบุคคลที่ปฏิบัติงานภายในระบบการบริหารคุณภาพของสำนักงาน

ความเพียงพอและเหมาะสมของการมีส่วนร่วมในงานของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25(จ))

ก46. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>20</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานพิจารณาก่อนการลงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีในเรื่องการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานเพียงพอและเหมาะสมตลอดงานตรวจสอบ จนถึงระดับที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมีเกณฑ์ในการพิจารณาว่า ดุลยพินิจที่สำคัญที่ใช้และข้อสรุปที่ได้มีความเหมาะสม ภายใต้ลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบแล้ว มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>21</sup> ยังบ่งชี้ว่า เอกสารหลักฐานของการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานอาจกระทำได้ในรูปแบบที่แตกต่างกัน การปรึกษาหารือกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานและการสอบทานเอกสารหลักฐานดังกล่าวอาจช่วยผู้สอบทานคุณภาพงานในการประเมินเกณฑ์ที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานพิจารณาการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานว่าเพียงพอและเหมาะสม

<sup>16</sup> มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ” ย่อหน้าที่ ก238

<sup>17</sup> มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” ย่อหน้าที่ ก11

<sup>18</sup> มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 21

<sup>19</sup> มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 31(ง) 31(จ) และ ก79-ก82

<sup>20</sup> มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 40(ก)

<sup>21</sup> มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก118

การสอบทานงบการเงินและรายงาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 25(ช))

- ก47. สำหรับการตรวจสอบงบการเงิน การสอบทานงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชีของผู้สอบทาน คุณภาพงาน อาจรวมถึงการพิจารณาการแสดงรายการและการเปิดเผยเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานว่าสอดคล้องกับความเข้าใจของผู้สอบทานคุณภาพงานในเรื่องเหล่านั้นจากการที่สอบทานเอกสารหลักฐานที่เลือก และการปรึกษารีหรือกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ในการสอบทานงบการเงิน ผู้สอบทานคุณภาพงานอาจได้รับทราบถึงเรื่องอื่นที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานอาจต้องใช้ดุลยพินิจที่สำคัญ โดยอาจจำเป็นต้องได้รับข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับวิธีการหรือข้อสรุปของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน แนวทางการปฏิบัติงานในย่อหน้านี้สามารถนำไปใช้กับงานสอบทานและรายงานที่เกี่ยวข้อง
- ก48. สำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่นและงานบริการเกี่ยวเนื่อง การสอบทานรายงานของผู้สอบทานคุณภาพงาน และในกรณีที่เกี่ยวข้อง ข้อมูลที่พิจารณาอาจรวมถึงการพิจารณาเรื่องที่คล้ายกับย่อหน้าที่ ก47 (ตัวอย่างเช่น การแสดงรายการหรือคำอธิบายเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญ โดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานว่าสอดคล้องกับความเข้าใจของผู้สอบทานคุณภาพงานจากวิธีการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการสอบทานหรือไม่)

ข้อกังวลที่ยังไม่ได้รับการแก้ไขของผู้สอบทานคุณภาพงาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 26)

- ก49. นโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานอาจกำหนดบุคคลหรือกลุ่มบุคคลในสำนักงานที่จะได้รับการแจ้งให้ทราบถ้าผู้สอบทานคุณภาพงานมีข้อกังวลที่ยังไม่ได้รับการแก้ไขในความไม่เหมาะสมของการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานและข้อสรุปที่ได้ บุคคลดังกล่าวอาจรวมถึงบุคคลที่ได้รับการมอบหมายหน้าที่ในการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงาน นโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานอาจกำหนดให้มีการปรึกษาหารือภายในหรือภายนอกสำนักงาน (เช่น หน่วยงานวิชาชีพหรือหน่วยงานที่ออกกฎระเบียบ) เกี่ยวกับข้อกังวลที่ยังไม่ได้รับการแก้ไข

เอกสารหลักฐาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 28-30)

- ก50. ย่อหน้าที่ 57 ถึง 60 ของมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 กล่าวถึงการจัดทำเอกสารหลักฐานของระบบการบริหารคุณภาพของสำนักงาน ดังนั้น การสอบทานคุณภาพงานที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับนี้ ต้องจัดทำเอกสารหลักฐานตามที่กำหนดในมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1
- ก51. รูปแบบ เนื้อหา และขอบเขตของเอกสารหลักฐานของการสอบทานคุณภาพงานอาจขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น
- ลักษณะและความซับซ้อนของงาน
  - ลักษณะของกิจการ
  - ลักษณะและความซับซ้อนของเรื่องภายใต้การสอบทานคุณภาพงาน และ
  - ขอบเขตของเอกสารหลักฐานของงานที่สอบทาน

- ก52. การปฏิบัติงานและการแจ้งการเสร็จสิ้นของการสอบทานคุณภาพงานอาจจัดทำเอกสารหลักฐานได้หลายวิธี ตัวอย่างเช่น ผู้สอบทานคุณภาพงานอาจจัดทำเอกสารหลักฐานของงานสอบทานในระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศสำหรับการปฏิบัติงาน หรืออาจจัดทำเอกสารหลักฐานในรูปแบบของบันทึก โดยวิธีปฏิบัติของผู้สอบทานคุณภาพงานอาจถูกบันทึกในรูปแบบอื่น ตัวอย่างเช่น ในรายงานการประชุมของการปรึกษาหารือของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ผู้สอบทานคุณภาพงานมีอยู่
- ก53. ย่อหน้าที่ 24(ข) กำหนดให้นโยบายหรือวิธีปฏิบัติงานของสำนักงานกำหนดไม่ให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานลงวันที่ในรายงานของงานจนกว่าการสอบทานคุณภาพงานจะเสร็จสิ้น ซึ่งรวมถึงการแก้ไขข้อผิดพลาดที่พบโดยผู้สอบทานคุณภาพงาน หากการปฏิบัติงานของผู้สอบทานคุณภาพงานได้บรรลุตามข้อกำหนดทั้งหมดที่เกี่ยวข้องแล้ว เอกสารหลักฐานของการสอบทานอาจเสร็จสิ้นหลังจากวันที่ในรายงานแต่ก่อนการรวบรวมแฟ้มงานขั้นสุดท้าย อย่างไรก็ตาม นโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานอาจระบุถึงเอกสารหลักฐานที่ผู้สอบทานคุณภาพงานจำเป็นต้องทำให้เสร็จสิ้นในหรือก่อนวันที่ในรายงาน