

บทแก้ไขเพิ่มเติมเพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานอื่น ๆ
จากการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนตุลาคม พ.ศ. 2561 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2564 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย - นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ Conforming Amendments to Other ISAs © 2018 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ บทแก้ไขเพิ่มเติมและผลสืบเนื่องเพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานอื่น ๆ © 2021 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : *ISA 540 (Revised), Auditing Accounting Estimates and Related Disclosure, October 2018, ISBN: 978-1-60815-377-0*

ติดต่อ Permissions@ifac.org เพื่อขออนุญาตทำซ้ำ ครอบครองหรือเป็นสื่อ หรือใช้เอกสารฉบับนี้ในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน

เนื่องจาก International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้เผยแพร่ Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2018 Edition เมื่อวันที่ 17 ธันวาคม พ.ศ. 2018 (ISBN: 978-1-60815-389-3) ซึ่งมีการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชี และมาตรฐานที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ ให้สอดคล้องกับการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

ดังนั้น สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จึงแปลเนื้อหาและถ้อยคำบางส่วนที่มีการปรับปรุง (“บทแก้ไข”) ให้สอดคล้องกับการปรับปรุงข้างต้น โดยให้ถือปฏิบัติสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2563 (เช่นเดียวกันกับของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง)) แต่เนื่องด้วยข้อกำหนดที่สำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ ตามบทแก้ไขนี้ไม่เปลี่ยนแปลง ดังนั้น วันถือปฏิบัติของมาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ ตามบทแก้ไขนี้จึงยังคงเป็นเช่นเดิม ซึ่งสอดคล้องกับวันถือปฏิบัติที่ระบุไว้ใน Handbook 2018 Edition ของ IFAC

ทั้งนี้ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ได้เปรียบเทียบกับต้นฉบับ Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2018 Edition ของ IFAC โดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงจาก Handbook 2016-2017 Edition ของ IFAC

บทแก้ไขเพิ่มเติมและผลสืบเนื่องเพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานอื่น ๆ

หมายเหตุ: ต่อไปนี้คือบทแก้ไขเพิ่มเติมเพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานอื่น ๆ ซึ่งเป็นผลจากการอนุมัติมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) บทแก้ไขเหล่านี้ให้ถือปฏิบัติสำหรับรอบบัญชีเช่นเดียวกันกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) และจะถูกแสดงโดยการทำเครื่องหมายแสดงการเปลี่ยนแปลงจากมาตรฐานฉบับล่าสุดที่ได้รับอนุมัติการแก้ไข ตัวเลขเชิงอรรถภายในบทแก้ไขเพิ่มเติมเหล่านี้ไม่สอดคล้องกับในมาตรฐานฉบับที่ถูกแก้ไข และการอ้างอิงควรแสดงไปยังมาตรฐานเหล่านั้น บทแก้ไขเพิ่มเติมเหล่านี้ได้รับการอนุมัติจาก the Public Interest Oversight Board (PIOB) ซึ่งสรุปว่ากระบวนการจัดทำและพัฒนามาตรฐานนั้นได้มีการดำเนินการอย่างเหมาะสมและมีการพิจารณาถึงส่วนได้เสียต่อสาธารณะแล้ว

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีและ การปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

หลักการการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอและความเสี่ยงในการสอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 5 และ 17)

ความเสี่ยงในการสอบบัญชี

ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ก42. การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอาจแสดงในรูปแบบเชิงปริมาณ เช่น ร้อยละ หรือในรูปแบบที่ไม่เป็นเชิงปริมาณ ไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม ความจำเป็นของผู้สอบบัญชีในการประเมินความเสี่ยงอย่างเหมาะสมมีความสำคัญกว่าวิธีการต่าง ๆ ที่อาจใช้ในการประเมิน มาตรฐานการสอบบัญชีมักไม่กล่าวถึงความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแยกต่างหากจากกัน แต่จะกล่าวถึงการประเมินรวมกันในรูปแบบของ “ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ” อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง)¹⁹ กำหนดให้ประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแยกต่างหากจากกัน เพื่อเป็นเกณฑ์สำหรับการออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ รวมถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ได้ประเมินไว้ สำหรับการประมาณการทางบัญชีในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330²⁰ ในการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญนอกเหนือจาก

¹⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” ย่อหน้าที่ 16

²⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 7(ข)

การประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแยกต่างหากจากกันหรือรวมกัน ขึ้นอยู่กับเทคนิคหรือวิธีการทางการสอบบัญชีและข้อพิจารณาในทางปฏิบัติที่เลือกใช้

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ

ข้อกำหนด

เอกสารหลักฐานเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบที่ใช้และหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ

รูปแบบ เนื้อหา และขอบเขตของเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ

8. ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่เพียงพอเพื่อให้ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และไม่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบนั้นมาก่อน สามารถเข้าใจเรื่องต่อไปนี้ได้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก2-ก5 และ ก16-ก17)
 - (ก) ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ใช้เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก6-ก7)
 - (ข) ผลของวิธีการตรวจสอบที่ใช้และหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ และ
 - (ค) เรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างการตรวจสอบ ข้อสรุปที่ได้จากเรื่องดังกล่าว และดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่สำคัญที่ใช้เพื่อให้ได้ข้อสรุปดังกล่าว (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก8-ก11)

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

เอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 8(ก))

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

- การมีแผนการตรวจสอบที่มีการบันทึกไว้อย่างเพียงพอ แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีได้วางแผนการตรวจสอบแล้ว
- การมีหนังสือตอบรับงานที่ลงลายมือชื่อแล้วในแฟ้มงานตรวจสอบ แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีได้เห็นชอบกับข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีกับผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ถ้ามี) แล้ว

- รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นต่อการเงินอย่างมีเงื่อนไขอย่างเหมาะสม แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขภายใต้สถานการณ์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีแล้ว
- สำหรับข้อกำหนดที่ต้องนำไปปฏิบัติตลอดระยะเวลาของการตรวจสอบ การปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวอาจแสดงให้เห็นในแฟ้มงานตรวจสอบได้หลายวิธี
 - ตัวอย่างเช่น การบันทึกการสังเกตและสงสัยแย้งผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้ถูกบันทึกเฉพาะเจาะจง แต่กระนั้น เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบอาจให้หลักฐานที่แสดงถึงการสังเกตและสงสัยแย้งผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี ตัวอย่างเช่น เรื่องเกี่ยวกับการประมาณการทางบัญชี เมื่อหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับได้รวมหลักฐานทั้งสนับสนุนและขัดแย้งต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกว่าได้ประเมินหลักฐานการสอบบัญชีดังกล่าวอย่างไร รวมถึงการใช้ดุลยพินิจแย้งผู้ประกอบการวิชาชีพในการสรุปเกี่ยวกับความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ
 - ในทำนองเดียวกัน การที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบรับผิดชอบในการกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแลและการปฏิบัติตามงานตรวจสอบให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชานั้น อาจแสดงให้เห็นได้หลายวิธีในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ ซึ่งอาจรวมถึงเอกสารหลักฐานที่แสดงถึงการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในขั้นตอนต่าง ๆ ของการตรวจสอบอย่างทันท่วงที เช่น การมีส่วนร่วมในการปรึกษาหารือในกลุ่มตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)⁵

เอกสารหลักฐานเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญและการใช้ดุลยพินิจแย้งผู้ประกอบการวิชาชีพที่สำคัญที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 8(ค))

- ก10. ในกรณีที่เรื่องต่าง ๆ และการใช้ดุลยพินิจมีความสำคัญ ตัวอย่างของสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เหมาะสมที่จะจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจแย้งผู้ประกอบการวิชาชีพ ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 8 รวมถึง
- เหตุผลของข้อสรุปของผู้สอบบัญชี เมื่อข้อกำหนดระบุว่าผู้สอบบัญชี “ต้องพิจารณา” ข้อมูลหรือปัจจัยบางประการ และการพิจารณานั้นมีความสำคัญในบริบทของงานตรวจสอบนั้น
 - เกณฑ์ในการได้มาซึ่งข้อสรุปของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความสมเหตุสมผลของเรื่องที่ใช้ดุลยพินิจที่ขึ้นอยู่กับความเห็นส่วนบุคคลที่จัดทำโดยผู้บริหาร

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ” ย่อหน้าที่ 10

- กรณีในการได้มาซึ่งการประเมินของผู้สอบบัญชีว่า การประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องสมเหตุสมผลตามบริบทในแม่บทการรายงานทางการเงิน หรือมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือไม่
- กรณีในการได้มาซึ่งข้อสรุปของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความแท้จริงของเอกสาร เมื่อสถานการณ์ที่พบระหว่างการตรวจสอบเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเอกสารนั้น อาจไม่ใช่เอกสารที่แท้จริง และได้มีการตรวจสอบข้อเท็จจริงเพิ่มเติม (เช่น การใช้ผู้เชี่ยวชาญหรือการขอคำยืนยันอย่างเหมาะสม)
- เมื่อนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701⁷ ไปปฏิบัติ การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีหรือการกำหนดว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะสื่อสาร

ภาคผนวก

(อ้างถึงย่อหน้าที่ 1)

ข้อกำหนดโดยเฉพาะเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น

- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) เรื่อง “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” – ย่อหน้าที่ 39

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

การประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 33(ข))

ก48. การสอบทานย้อนหลังถูกกำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) ซึ่งการสอบทานย้อนหลังนี้เป็นขั้นตอนในการประเมินความเสี่ยง เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความมีประสิทธิภาพของผู้บริหารในการประมาณการทางบัญชีปีก่อน รวมทั้งหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับผลของประมาณการทางบัญชี หรือ (หากมี) ประมาณการทางบัญชีที่ถูกประมาณขึ้นใหม่ภายหลังจากวันที่ในงบการเงินของผู้บริหาร เพื่อช่วยในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงวดบัญชีปัจจุบัน รวมถึงหลักฐานการสอบบัญชีในประเด็นอื่น ๆ เช่น ความไม่แน่นอนของรายการประมาณการทางบัญชีที่ต้องเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยในทางปฏิบัตินั้น การสอบทานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับดุลยพินิจและข้อสมมติของผู้บริหารเพื่อหาความมีอคติที่อาจแสดงถึงความเสี่ยงจาก

⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ อาจดำเนินการไปพร้อมกับการสอบทานตามที่มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) กำหนดไว้

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) การสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

เรื่องที่ต้องสื่อสาร

เรื่องที่สำคัญที่พบจากการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16)

แง่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญของวิธีปฏิบัติทางการบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(ก))

- ก19. โดยทั่วไปแม่บทการรายงานทางการเงินอนุญาตให้กิจการสามารถใช้การประมาณการทางบัญชี และการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับนโยบายบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินได้ เช่น การใช้ข้อสมมติในการจัดทำประมาณการทางบัญชี นอกจากนี้ กฎหมาย ข้อบังคับ หรือแม่บทการรายงานทางการเงิน อาจกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่สำคัญ หรือการอ้างอิงถึงประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ หรือนโยบายการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ เพื่อระบุและให้ข้อมูลเพิ่มเติมกับผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจส่วนบุคคลที่มีความยุ่งยากและซับซ้อนที่สุดที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำงบการเงิน
- ก20. ดังนั้น ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับแง่มุมการใช้ดุลยพินิจส่วนบุคคลในงบการเงิน อาจเกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการปฏิบัติหน้าที่กำกับดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน ตัวอย่างเช่น เรื่องที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ ก19 ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล อาจให้ความสนใจในเรื่องความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระดับความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ หรือปัจจัยเสี่ยงอื่นที่มีผลกระทบต่อวิธีการเลือกหรือนำไปปฏิบัติ ข้อสมมติ และข้อมูลที่ใช้ในการประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ เช่นเดียวกับการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงินว่าสมเหตุสมผลตามบริบทในแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่ การสื่อสารอย่างเปิดเผยและสร้างสรรค์เกี่ยวกับแง่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญของวิธีปฏิบัติทางบัญชีของกิจการอาจรวมถึงข้อเสนอแนะที่เกี่ยวข้องกับการยอมรับได้ของวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่สำคัญและที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูล หากเกี่ยวข้อง อาจรวมถึงวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่สำคัญของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการประมาณการทางบัญชีซึ่งผู้สอบบัญชีได้พิจารณาว่าไม่เหมาะสมมากที่สุดสำหรับสถานการณ์เฉพาะของกิจการ ตัวอย่างเช่น เมื่อทางเลือกอื่นที่ยอมรับได้สำหรับวิธีการประมาณการทางบัญชีเหมาะสมมากกว่าดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ภาคผนวก 2 ระบุถึงเรื่องต่าง ๆ ที่อาจรวมในการสื่อสารนี้

ภาคผนวก 1

(อ้างอิงย่อหน้าที่ 3)

ข้อกำหนดเฉพาะที่ระบุในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่อ้างอิงการสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล

ภาคผนวกนี้ระบุถึงย่อหน้าที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1¹ และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่ระบุถึงการสื่อสารประเด็นเฉพาะกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล รายชื่อมาตรฐานต่อไปนี้ไม่ได้เป็นการทดแทนการพิจารณาข้อกำหนดและการนำไปใช้และคำอธิบายเพิ่มเติมที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับต่าง ๆ

- มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 “การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง” ย่อหน้าที่ 30(ก)
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 22 39(ค)(1) และ 41-43
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) “การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 15 20 และ 23-25
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 “การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ” ย่อหน้าที่ 9
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 12-13
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 “การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก” ย่อหน้าที่ 9
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 510 “การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก” ย่อหน้าที่ 7
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” ย่อหน้าที่ 38
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน” ย่อหน้าที่ 27
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 “เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 7(ข)-(ค) 10(ก) 13(ข) 14(ก) และ 17
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง” ย่อหน้าที่ 25
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น” ย่อหน้าที่ 49

¹ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 เรื่อง การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ และการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง

- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) “การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน” ย่อหน้าที่ 20 และ 31
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่อกรรมการเงิน” ย่อหน้าที่ 46
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 17
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 12 14 23 และ 30
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) “วรรณคดีข้อมูลและเหตุการณ์และวรรณคดีอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 12
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 710 “ข้อมูลเปรียบเทียบ – ตัวเลขเปรียบเทียบและงบการเงินเปรียบเทียบ” ย่อหน้าที่ 18
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น” ย่อหน้าที่ 17-19

ภาคผนวก 2

(อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(ก) ก19-ก20)

แง่มุมเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางบัญชี

การสื่อสารตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 16(ก) และคำอธิบายเพิ่มเติมในย่อหน้าที่ ก19-ก20 อาจรวมถึงประเด็นดังต่อไปนี้

การประมาณการทางบัญชี

การประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

ภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) ได้รวมเรื่องและผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาสื่อสารเกี่ยวกับแง่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญของวิธีปฏิบัติทางบัญชีของกิจการเกี่ยวกับการประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 หลักฐานการสอบบัญชี

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อธิบายเกี่ยวกับหลักฐานการสอบบัญชีที่ใช้ในการตรวจสอบงบการเงินและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการออกแบบและใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถได้ข้อสรุปอย่างสมเหตุสมผลในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี
2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ใช้ปฏิบัติกับหลักฐานการสอบบัญชีทุกประเภทที่ได้รับระหว่างการตรวจสอบ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ จะเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบเฉพาะเรื่อง (เช่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)¹) หลักฐานการสอบบัญชีที่ควรได้รับเกี่ยวกับเรื่องเฉพาะ (เช่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)²) การใช้วิธีตรวจสอบเฉพาะเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี (เช่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520³) และการประเมินว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200⁴ และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330⁵)

วันถือปฏิบัติ

3. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

วัตถุประสงค์

4. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ การออกแบบและใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถได้ข้อสรุปอย่างมีเหตุผลในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

คำจำกัดความ

5. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีหลายฉบับ คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
(ก) บันทึกรายการบัญชี หมายถึง การบันทึกรายการทางบัญชีครั้งแรก และเอกสารที่สนับสนุนการบันทึกรายการบัญชี เช่น เช็คและบันทึกการโอนเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ ใบแจ้งหนี้ หนังสือ

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ”

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง”

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 “การวิเคราะห์เปรียบเทียบ”

⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”

สัญญา บัญชีแยกประเภททั่วไปและบัญชีย่อย รายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ต้องการเงินที่ไม่ได้บันทึกรายการในสมุดรายวัน รวมทั้งบันทึกต่าง ๆ เช่น กระดาษทำการแสดงการจัดสรรต้นทุน การคำนวณ การกระทบยอด และการเปิดเผยข้อมูล

- (ข) ความเหมาะสม (ของหลักฐานการสอบบัญชี) หมายถึง การวัดคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชีว่ามีความเกี่ยวข้องและมีความน่าเชื่อถือ เพื่อใช้สนับสนุนข้อสรุปในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี
- (ค) หลักฐานการสอบบัญชี หมายถึง ข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีใช้เพื่อให้ได้ข้อสรุปในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี หลักฐานการสอบบัญชียังรวมถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับบันทึกทางบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน และข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลอื่น ๆ
- (ค)ก. แหล่งข้อมูลภายนอก หมายถึง บุคคลภายนอกหรือองค์กรภายนอกที่ให้ข้อมูลกับกิจการเพื่อใช้ในการจัดทำงบการเงิน หรือข้อมูล que ผู้สอบบัญชีได้รับมาเพื่อเป็นหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งข้อมูลดังกล่าวมีความเหมาะสมสำหรับการใช้งานโดยผู้ใช้งานหลายระดับ เมื่อข้อมูลถูกจัดทำโดยบุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือองค์กรใดองค์กรหนึ่งที่ทำหน้าที่ในฐานะผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร องค์กรที่ให้บริการ⁶ หรือผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี⁷ บุคคลหรือองค์กรดังกล่าวจะไม่ถูกพิจารณาเป็นแหล่งข้อมูลภายนอกของข้อมูลเฉพาะนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1ก.-ก1ค.)
- (ง) ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร หมายถึง บุคคลหรือองค์กรที่มีความเชี่ยวชาญในด้านอื่น ๆ นอกเหนือจากด้านการบัญชีและการสอบบัญชี ซึ่งกิจการใช้เพื่อช่วยในการจัดทำงบการเงิน
- (จ) ความเพียงพอ (ของหลักฐานการสอบบัญชี) หมายถึง การวัดปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชี และคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชี ต่างมีผลกระทบต่อปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการ

ข้อกำหนด

หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

6. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและใช้วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก25)

ข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี

7. ในการออกแบบและใช้วิธีการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี รวมถึงข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอก (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก26-ก34จ)
8. หากข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี มีการจัดทำโดยการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงความสำคัญของผลงานของผู้เชี่ยวชาญนั้นต่อวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีตามความจำเป็น ดังนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก35-ก37)

- (ก) ประเมินความรู้ความสามารถ ชีตความสามารถ และความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญนั้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก38-ก44)
 - (ข) ทำความเข้าใจในงานของผู้เชี่ยวชาญนั้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก45-ก48)
 - (ค) ประเมินความเหมาะสมของผลงานของผู้เชี่ยวชาญนั้นในเชิงหลักฐานการสอบบัญชีสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก49)
9. หากใช้ข้อมูลจัดทำโดยกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าข้อมูลนั้นมีความน่าเชื่อถือเพียงพอตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีหรือไม่ รวมทั้งในเรื่องต่อไปนี้ ตามความจำเป็น
- (ก) การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูล (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก50-ก51)
 - (ข) การประเมินว่าข้อมูลนั้นมีความแม่นยำและละเอียดเพียงพอตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก52)

การเลือกรายการทดสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี

10. ในการออกแบบการทดสอบการควบคุมและการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดวิธีการเลือกรายการเพื่อใช้ในการทดสอบอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก53-ก57)

ความขัดแย้งกัน หรือข้อสงสัยในความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชี

11. ในกรณีที่
- (ก) หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากแหล่งที่มาหนึ่ง ขัดแย้งกันกับหลักฐานที่ได้รับจากอีกแหล่งหนึ่ง หรือ
 - (ข) ผู้สอบบัญชีสงสัยในความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี
- ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดการเปลี่ยนแปลงหรือเพิ่มเติมวิธีการตรวจสอบที่จำเป็น เพื่อขจัดข้อสงสัยดังกล่าว และต้องพิจารณาถึงผลกระทบของเรื่องดังกล่าวต่อการตรวจสอบในส่วนอื่นด้วย (ถ้ามี) (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก58)

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

แหล่งข้อมูลภายนอก (อ้างอิงย่อหน้าที่ 5(ค)ก.)

- ก1ก. แหล่งข้อมูลภายนอกอาจรวมถึง บริการกำหนดราคา องค์กรภาครัฐ ธนาคารกลาง หรือตลาดหลักทรัพย์ ตัวอย่างข้อมูลนี้อาจได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอก รวมถึง
- ข้อมูลราคา และข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับราคา
 - ข้อมูลเศรษฐกิจมหภาค เช่น อัตราการว่างงานในอดีตและที่คาดการณ์ และอัตราการเติบโตทางเศรษฐกิจ หรือข้อมูลการสำรวจสำมะโนประชากร
 - ข้อมูลสินเชื่อในอดีต

- ข้อมูลอุตสาหกรรมเฉพาะ เช่น ดัชนีต้นทุนการสกัดแยกสำหรับอุตสาหกรรมสกัดแยก หรือข้อมูลผู้ชมหรืออัตราที่ใช้ในการกำหนดรายได้โฆษณาในอุตสาหกรรมบันเทิง และ
- ตารางภาระที่ใช้ในการกำหนดหนี้สินในส่วนประกันชีวิตและบำนาญ

ก1ข. ชุดข้อมูลเฉพาะมีความเป็นไปได้มากที่จะเหมาะสมสำหรับการใช้งานโดยผู้ใช้งานหลายระดับ และมีความเป็นไปได้น้อยที่จะได้รับอิทธิพลจากผู้ใช้งานเฉพาะราย ถ้าบุคคลหรือองค์กรภายนอกให้ข้อมูลโดยไม่มีค่าใช้จ่ายแก่สาธารณะ หรือทำให้พร้อมใช้งานกับผู้ใช้งานในวงกว้างเพื่อแลกกับการชำระค่าธรรมเนียม อาจจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจในการระบุว่าข้อมูลเหมาะสมสำหรับการใช้งานโดยผู้ใช้งานหลายระดับหรือไม่ โดยคำนึงถึงความสามารถของกิจการที่มีอิทธิพลต่อแหล่งข้อมูลภายนอก

ก1ค. สำหรับชุดข้อมูลเฉพาะใด ๆ บุคคลหรือองค์กรภายนอกไม่สามารถเป็นได้ทั้งแหล่งข้อมูลภายนอกและผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร หรือองค์กรที่ให้บริการ หรือผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี

ก1ง. อย่างไรก็ตาม บุคคลหรือองค์กรภายนอกอาจ (ยกตัวอย่างเช่น) เป็นผู้ทำหน้าที่ในฐานะผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารเมื่อจัดทำชุดข้อมูลเฉพาะ แต่อาจเป็นผู้ทำหน้าที่ในฐานะแหล่งข้อมูลภายนอกเมื่อจัดทำชุดข้อมูลอื่น ในบางสถานการณ์ อาจจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจกับผู้ประกอบวิชาชีพในการระบุว่าบุคคลหรือองค์กรภายนอกเป็นผู้ทำหน้าที่ในฐานะแหล่งข้อมูลภายนอกหรือผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารสำหรับชุดข้อมูลเฉพาะหรือไม่ ในสถานการณ์อื่น ความแตกต่างอาจชัดเจน ยกตัวอย่างเช่น

- บุคคลหรือองค์กรภายนอกอาจจัดทำข้อมูลเกี่ยวกับราคาส่งหากรมทรัพย์ ซึ่งเหมาะสมกับการใช้งานโดยผู้ใช้งานหลายระดับ ตัวอย่างเช่น ข้อมูลที่พร้อมใช้โดยทั่วไปเกี่ยวกับภูมิภาคทางภูมิศาสตร์ และได้ถูกระบุให้เป็นแหล่งข้อมูลภายนอกสำหรับชุดข้อมูลนั้น องค์กรภายนอกเดียวกันอาจเป็นผู้ทำหน้าที่ในฐานะผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารหรือของผู้สอบบัญชีในการจัดการประเมินมูลค่าที่ได้รับมอบหมาย โดยคำนึงถึงพอร์ตโฟลิโอของสินทรัพย์ของกิจการที่ถูกออกแบบมาโดยเฉพาะสำหรับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของกิจการ
- องค์กรคณิตศาสตร์ประกันภัยบางแห่งเผยแพร่ตารางภาระสำหรับใช้โดยทั่วไป เมื่อกิจการใช้ข้อมูลจะถูกพิจารณาว่าเป็นข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอก องค์กรคณิตศาสตร์ประกันภัยแห่งเดียวกันอาจเป็นผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารสำหรับข้อมูลอื่นที่ถูกออกแบบให้เหมาะสมกับสถานการณ์เฉพาะของกิจการเพื่อช่วยผู้บริหารระบุหนี้สินเงินบำเหน็จบำนาญสำหรับแผนเงินบำเหน็จบำนาญต่าง ๆ ของกิจการ
- บุคคลหรือองค์กรภายนอกอาจเชี่ยวชาญในการใช้แบบจำลองเพื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์ที่ไม่สามารถสังเกตได้ในตลาด ถ้าบุคคลหรือองค์กรภายนอกใช้ความเชี่ยวชาญดังกล่าวในการประมาณการเฉพาะสำหรับกิจการ และผู้บริหารนำมาใช้ในการจัดทำงบการเงิน บุคคลหรือองค์กรภายนอกมีความเป็นไปได้ที่จะเป็นผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารสำหรับข้อมูลดังกล่าว ในทางตรงกันข้าม หากบุคคลหรือองค์กรภายนอกดังกล่าวจัดหาเพียงข้อมูลราคาหรือข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับราคาโดยคำนึงถึงรายการเฉพาะกิจการแก่สาธารณะ และกิจการได้นำ

ข้อมูลราคานั้นไปใช้ในวิธีการประมาณการของกิจการเอง บุคคลหรือองค์กรภายนอกมีความเป็นไปได้ที่จะเป็นแหล่งข้อมูลภายนอกสำหรับข้อมูลดังกล่าว

- บุคคลหรือองค์กรภายนอกอาจเผยแพร่ข้อมูลที่เหมาะกับผู้ใช้งานหลายระดับเกี่ยวกับความเสี่ยงหรือเงื่อนไขในอุตสาหกรรม หากข้อมูลถูกใช้โดยกิจการในการจัดทำการเปิดเผยความเสี่ยงของกิจการ (ตัวอย่างเช่น ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7⁸) โดยทั่วไป ข้อมูลดังกล่าวจะถูกพิจารณาว่าเป็นข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอก อย่างไรก็ตาม หากข้อมูลประเภทเดียวกันถูกมอบหมายจากกิจการโดยเฉพาะให้ใช้ความเชี่ยวชาญในการพัฒนาข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงเหล่านั้นโดยปรับให้เหมาะสมกับสถานการณ์ของกิจการ บุคคลหรือองค์กรภายนอกมีความเป็นไปได้ที่จะทำหน้าที่เป็นผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร
- บุคคลหรือองค์กรภายนอกอาจใช้ความเชี่ยวชาญของตนเองในการจัดทำข้อมูลเกี่ยวกับแนวโน้มของตลาดในปัจจุบันและอนาคต ซึ่งทำให้พร้อมและเหมาะสมสำหรับการใช้งานโดยผู้ใช้งานหลายระดับ หากถูกใช้โดยกิจการเพื่อช่วยในการตัดสินใจเกี่ยวกับการใช้ข้อสมมติในการประมาณการทางบัญชี ข้อมูลดังกล่าวมีความเป็นไปได้ที่จะถูกพิจารณาเป็นข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอก หากกิจการมอบหมายให้ใช้ข้อมูลประเภทเดียวกันในการระบุแนวโน้มในปัจจุบันและอนาคตให้สัมพันธ์กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์เฉพาะของกิจการ ซึ่งบุคคลหรือองค์กรภายนอกมีความเป็นไปได้ที่จะทำหน้าที่เป็นผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร

หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (อ้างอิงย่อหน้า 6)

- ก1. หลักฐานการสอบบัญชี เป็นเรื่องจำเป็นที่ใช้สนับสนุนความเห็นและรายงานของผู้สอบบัญชี หลักฐานการสอบบัญชีต้องมีการรวบรวมและได้รับจากวิธีการตรวจสอบในระหว่างการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม หลักฐานการสอบบัญชีอาจรวมถึงข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งอื่น เช่น การตรวจสอบในงวดก่อน (ทำให้ผู้สอบบัญชีระบุได้ว่าการเปลี่ยนแปลงใดเกิดขึ้นหรือไม่ตั้งแต่การตรวจสอบงวดก่อน ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบในงวดปัจจุบัน⁹) หรือวิธีการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีในการรับงานสำหรับลูกค้าใหม่หรือการรับงานจากลูกค้าเดิมต่อจากงวดก่อน นอกจากนี้ ทิศทางบัญชีของกิจการและแหล่งข้อมูลอื่นภายในกิจการก็เป็นแหล่งข้อมูลที่สำคัญของหลักฐานการสอบบัญชี ข้อมูลที่อาจใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีอาจจัดทำโดยการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารหรือได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอก หลักฐานการสอบบัญชีประกอบด้วยข้อมูลทั้งที่สนับสนุนและสอดคล้องกันกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ รวมถึงข้อมูลที่ขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้ นอกจากนี้ ในบางกรณีการขาดหายไปของข้อมูล (เช่น การที่ผู้บริหารปฏิเสธที่จะจัดทำคำรับรองของผู้บริหาร) ก็ถือเป็นหลักฐานการสอบบัญชีด้วยเช่นกัน
- ก2. งานส่วนใหญ่ของผู้สอบบัญชีเพื่อที่จะแสดงความเห็นต่องบการเงิน ประกอบด้วยการได้รับและประเมินหลักฐานการสอบบัญชี วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีรวมถึง

⁸ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 (IFRS) “การเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน”

⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้า 9

การตรวจสอบ การสังเกตการณ์ การขอคำยืนยัน การทดสอบการคำนวณ การทดสอบโดยการปฏิบัติซ้ำ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ซึ่งบ่อยครั้งอาจใช้วิธีการตรวจสอบหลายวิธีร่วมกัน นอกเหนือจากการสอบถาม ถึงแม้ว่าการสอบถามอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่สำคัญ และอาจให้หลักฐานของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง แต่การสอบถามเพียงอย่างเดียวโดยปกติไม่ได้ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอที่จะแสดงว่าไม่มีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ หรือความมีประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการควบคุม

- ก3. ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200¹⁰ ผู้สอบบัญชีจะได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชี (เป็นความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมต่องบการเงินที่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ) ให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้
- ก4. ความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีมีความเกี่ยวข้องกัน โดยความเพียงพอเป็นการวัดปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชีที่จำเป็นต้องได้รับนั้นมาจากการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (ความเสี่ยงที่ประเมินได้ยิ่งสูง ปริมาณหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการก็จะมากขึ้น) และจากคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชีเหล่านั้น (หลักฐานยิ่งมีคุณภาพสูง ปริมาณหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการอาจน้อยลง) อย่างไรก็ตาม การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่มากขึ้น อาจไม่สามารถทดแทนได้หากหลักฐานที่ได้รับนั้นมีคุณภาพต่ำ
- ก5. ความเหมาะสม เป็นการวัดคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชี กล่าวคือ เป็นความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีที่ใช้ในการสนับสนุนข้อสรุปในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีขึ้นอยู่กับแหล่งที่มาและลักษณะของหลักฐานการสอบบัญชี รวมถึงสถานการณ์ที่ได้รับหลักฐานนั้น
- ก6. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสรุปว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่¹¹ ทั้งนี้ การตัดสินใจว่าผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ และเพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปที่มีเหตุผลในการแสดงความเห็นหรือไม่นั้น ถือเป็นเรื่องของการตัดสินใจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 กล่าวถึงเรื่องดังกล่าวในลักษณะของวิธีการตรวจสอบ การจัดทำรายงานทางการเงินในช่วงเวลาที่เหมาะสม และความสมดุลกันระหว่างประโยชน์ที่ได้รับและต้นทุนที่เสียไป ซึ่งเป็นปัจจัยที่เกี่ยวข้องในการตัดสินใจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี ว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่

¹⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 5

¹¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 26

แหล่งที่มาของหลักฐานการสอบบัญชี

- ก7. หลักฐานการสอบบัญชีบางประเภทอาจได้รับการใช้วิธีการตรวจสอบโดยการทดสอบบันทึกทางบัญชี เช่น โดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบและการสอบทาน การทดสอบโดยการปฏิบัติตามขั้นตอนการจัดทำรายงานทางการเงิน และการกระทบยอดโดยใช้ข้อมูลเดียวกัน ซึ่งจากการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดได้ว่าบันทึกทางบัญชีมีความสอดคล้องและตรงกันกับงบการเงิน
- ก8. ความเชื่อมั่นที่มากขึ้นโดยปกติจะได้รับจากหลักฐานที่สอดคล้องกัน ซึ่งได้รับจากแหล่งที่มาต่าง ๆ กัน หรือมีลักษณะของการได้มาซึ่งหลักฐานที่แตกต่างกันมากกว่าหลักฐานที่พิจารณาเป็นแต่ละรายการ ตัวอย่างเช่น การหาหลักฐานเพื่อยืนยันข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งที่มาที่เป็นอิสระจากกิจการ อาจเพิ่มความเชื่อมั่นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อหลักฐานการสอบบัญชีที่จัดทำภายในกิจการ เช่น หลักฐานที่อยู่ในบันทึกทางบัญชี รายงานการประชุม หรือ จากหนังสือรับรองของผู้บริหาร
- ก9. ข้อมูลจากแหล่งที่เป็นอิสระจากกิจการที่ผู้สอบบัญชีอาจใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีอาจรวมถึงการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกและข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอก รายงานจากนักวิเคราะห์ และข้อมูลเปรียบเทียบกับคู่แข่ง

วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี

- ก10. ตามที่กำหนดและอธิบายเพิ่มเติมไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 หลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีใช้เป็นข้อสรุปอย่างสมเหตุสมผล เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน จะได้รับโดยใช้วิธีการดังนี้
- (ก) วิธีการประเมินความเสี่ยง และ
 - (ข) วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมอื่น ซึ่งประกอบด้วย
 - (1) การทดสอบการควบคุม เมื่อมาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ปฏิบัติ หรือเมื่อผู้สอบบัญชีเลือกที่จะปฏิบัติ
 - (2) วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งรวมถึงการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ
- ก11. วิธีการตรวจสอบบัญชีตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ก14-ก25 ต่อไปนี้ อาจใช้เป็นวิธีการประเมินความเสี่ยง การทดสอบการควบคุม หรือวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระได้ โดยขึ้นอยู่กับนำไปใช้ของผู้สอบบัญชี ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ในบางสถานการณ์ หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบงวดก่อนอาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานที่มีความเหมาะสมและสอดคล้องต่อเนื่องกันกับการตรวจสอบในงวดปัจจุบัน¹²
- ก12. ลักษณะและระยะเวลาของวิธีการตรวจสอบที่จะใช้ อาจได้รับผลกระทบจากการที่ข้อมูลทางบัญชีและข้อมูลอื่นอยู่ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ หรือมีอยู่เฉพาะในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งเท่านั้น

¹² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ ก35

ตัวอย่างเช่น แหล่งที่มาของข้อมูลที่เป็นเอกสาร เช่น ใบสั่งซื้อและใบแจ้งหนี้ อาจอยู่ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ เมื่อมีการใช้ระบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หรืออาจถูกลบทิ้งหลังจากได้มีการจัดเก็บเอกสารเป็นข้อมูลรูปภาพอิเล็กทรอนิกส์ เมื่อมีการใช้ระบบประมวลผลภาพเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บและอ้างอิง

- ก13. ข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์บางประเภทอาจไม่สามารถดึงกลับมาได้หลังจากพ้นช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่งแล้ว เช่น ถ้าเพิ่มข้อมูลมีการเปลี่ยนแปลงและถ้าไม่มีการสำรองข้อมูลนั้นไว้ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องขอให้มีการเก็บข้อมูลบางอย่างไว้ เพื่อใช้ในการสอบทานหรือปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบ ณ ช่วงเวลาที่ข้อมูลนั้นมีอยู่ ซึ่งเป็นผลมาจากนโยบายการจัดเก็บข้อมูลของกิจการ

การตรวจสอบ

- ก14. การตรวจสอบเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบันทึกหรือเอกสาร ไม่ว่าจะเป็นการจัดทำจากภายในหรือภายนอกกิจการ ซึ่งอยู่ในรูปแบบของกระดาษ รูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ หรือสื่ออื่น ๆ หรือการตรวจนับสินทรัพย์ การตรวจสอบบันทึกและเอกสารให้หลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือในระดับต่าง ๆ กัน ขึ้นอยู่กับลักษณะและแหล่งที่มา ในกรณีที่เป็นบันทึกและเอกสารภายใน ความน่าเชื่อถือยังขึ้นอยู่กับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมในการจัดทำเอกสารด้วย ตัวอย่างของการตรวจสอบที่ใช้เป็นการทดสอบการควบคุม ได้แก่ การตรวจสอบบันทึกเพื่อให้ได้หลักฐานการอนุมัติรายการ
- ก15. เอกสารบางประเภทให้หลักฐานการสอบบัญชีโดยตรงเกี่ยวกับความมีอยู่จริงของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น เอกสารเกี่ยวกับเครื่องมือทางการเงิน เช่น หุ้นหรือพันธบัตร การตรวจสอบเอกสารเหล่านี้อาจไม่จำเป็นที่จะให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการมีกรรมสิทธิ์หรือมูลค่า นอกจากนี้ การตรวจสอบการปฏิบัติตามสัญญา อาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชีของกิจการ เช่น การรับรู้รายได้
- ก16. การตรวจสอบสินทรัพย์ที่มีตัวตน อาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่น่าเชื่อถือเกี่ยวกับความมีอยู่จริง แต่ไม่ได้แสดงถึงสิทธิและภาระผูกพันของกิจการหรือมูลค่าของสินทรัพย์นั้น การตรวจสอบสินค้าคงเหลือแต่ละรายการ อาจทำร่วมกับการสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ

การสังเกตการณ์

- ก17. การสังเกตการณ์ประกอบด้วยการดูกระบวนการหรือขั้นตอนที่ผู้อื่นกระทำ เช่น ผู้สอบบัญชีสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าที่กระทำโดยพนักงานของกิจการ หรือการสังเกตการณ์การปฏิบัติตามการควบคุม การสังเกตการณ์ให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับผลการปฏิบัติตามขั้นตอนหรือวิธีการ แต่มีข้อจำกัดเฉพาะ ณ ช่วงเวลาที่ทำการสังเกตการณ์เท่านั้น และถูกจำกัดโดยข้อเท็จจริงที่ว่า การถูกสังเกตการณ์อาจมีผลกระทบต่อการปฏิบัติตามกระบวนการหรือขั้นตอน

คู่มือมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 สำหรับแนวทางเพิ่มเติมในการสังเกตการณ์การตรวจนับ
สินทรัพย์คงเหลือ¹³

การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก

ก18. การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก เป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้รับโดยตรงใน
รูปของเอกสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากบุคคลภายนอก (ผู้ให้คำยืนยัน) ในรูปแบบของกระดาษ
หรืออิเล็กทรอนิกส์ หรือสื่ออื่น ๆ วิธีการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกมักใช้กับการยืนยันสิ่งที่
ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เป็นยอดคงเหลือทางบัญชีและข้อมูลประกอบบัญชีนั้น อย่างไรก็ตาม
การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก ไม่ได้จำกัดเฉพาะเรื่องยอดคงเหลือของบัญชีเท่านั้น
ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจขอคำยืนยันเกี่ยวกับเงื่อนไขในสัญญาหรือรายการที่กิจการมีต่อ
บุคคลภายนอก การขอคำยืนยันอาจเป็นการสอบถามว่าการเปลี่ยนแปลงใด ๆ เกี่ยวกับสัญญา
หรือไม่ และถ้ามีการเปลี่ยนแปลงนั้นมีรายละเอียดอะไรบ้าง การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก
ยังใช้เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับเงื่อนไขบางอย่างที่ขาดหายไป เช่น การที่สัญญา
แนบท้ายขาดหายไป ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อการรับรู้รายได้ คู่มือมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505
สำหรับแนวทางเพิ่มเติม¹⁴

การทดสอบการคำนวณ

ก19. การทดสอบการคำนวณ ประกอบด้วยการตรวจสอบความถูกต้องของตัวเลขในเชิงการคำนวณใน
เอกสารและบันทึกต่าง ๆ การทดสอบการคำนวณสามารถทำได้ทั้งด้วยมือหรือทางอิเล็กทรอนิกส์

การทดสอบโดยการปฏิบัติซ้ำ

ก20. การทดสอบโดยการปฏิบัติซ้ำ เกี่ยวข้องกับการที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติโดยอิสระตามขั้นตอนหรือตาม
การควบคุมซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมภายในของกิจการ

การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

ก21. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ ประกอบด้วยการประเมินข้อมูลทางการเงินโดยการวิเคราะห์
ความสัมพันธ์ที่มีเหตุผลระหว่างข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินการวิเคราะห์
เปรียบเทียบยังรวมถึงการสอบสวนหากจำเป็นสำหรับการเปลี่ยนแปลงและความสัมพันธ์ที่ถูกระบุ
ไว้ ซึ่งขัดแย้งกันกับข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่น หรือที่แตกต่างไปจากจำนวนที่คาดการณ์ไว้อย่างมี
นัยสำคัญ คู่มือมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 สำหรับแนวทางเพิ่มเติม

การสอบถาม

ก22. การสอบถามประกอบด้วยการหาข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินจากบุคคลที่มี
ความรู้ทั้งภายในและภายนอกกิจการ การสอบถามเป็นวิธีการตรวจสอบวิธีหนึ่งที่ใช้กันอย่างมาก
ตลอดการตรวจสอบ โดยใช้ประกอบกับวิธีการตรวจสอบอื่น การสอบถามอาจทำได้ทั้งการสอบถาม

¹³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 “หลักฐานการสอบบัญชี – ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเฉพาะรายการ”

¹⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 “การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก”

อย่างเป็นทางการที่เป็นลายลักษณ์อักษรและการสอบถามอย่างไม่เป็นทางการด้วยวาจา ซึ่งการประเมินคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามถือเป็นส่วนหนึ่งของวิธีการสอบถามด้วย

- ก23. คำตอบที่ได้รับจากการสอบถาม อาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูล ซึ่งไม่เคยได้รับมาก่อน หรือได้รับข้อมูลที่สอดคล้องกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่น ในทางกลับกัน คำตอบที่ได้รับอาจให้ข้อมูลที่แตกต่างอย่างมากจากข้อมูลอื่นที่ผู้สอบบัญชีได้รับมาก่อน ตัวอย่างเช่น ข้อมูลที่เกี่ยวกับความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารจะเข้าแทรกแซงการควบคุม ในบางกรณี คำตอบที่ได้รับอาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงวิธีการตรวจสอบที่ใช้หรือใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติม
- ก24. ถึงแม้บ่อยครั้งที่การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากวิธีสอบถามจะมีความสำคัญ แต่ในกรณีที่เป็นการสอบถามเกี่ยวกับเจตนาของผู้บริหาร ข้อมูลที่สนับสนุนในเรื่องดังกล่าวอาจมีจำกัด ซึ่งในกรณีนี้ การทำความเข้าใจประวัติของผู้บริหารเกี่ยวกับการตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ เหตุผลในการเลือกวิธีปฏิบัติในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง และความสามารถในการติดตามการปฏิบัติงานในเรื่องต่าง ๆ ของผู้บริหาร อาจให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งสนับสนุนหลักฐานที่ได้รับจากวิธีสอบถามได้
- ก25. ในบางครั้ง ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงความจำเป็นที่ต้องได้รับหนังสือรับรองจากผู้บริหาร และจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (หากเหมาะสม) เพื่อยืนยันคำตอบที่ได้รับทางวาจา ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 สำหรับแนวทางเพิ่มเติม¹⁵

ข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี

ความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือ (อ้างถึงย่อหน้า 7)

- ก26. ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ก1 หลักฐานการสอบบัญชีเบื้องต้นที่ได้รับจากวิธีการตรวจสอบในระหว่างการตรวจสอบ อาจรวมถึงข้อมูลจากแหล่งที่มาอื่น ๆ เช่น การตรวจสอบงวดก่อนสำหรับบางกรณี วิธีการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีในการรับงานสำหรับลูกค้าใหม่หรือการรับงานจากลูกค้าเดิมต่อจากงวดก่อน และการปฏิบัติตามความรับผิดชอบที่เพิ่มขึ้นบางประการภายใต้กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (เช่น การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อบังคับของกิจการ) โดยความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลมีผลกระทบต่อคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชีทั้งหมด

ความเกี่ยวข้อง

- ก27. ความเกี่ยวข้อง คือ ความเชื่อมโยงกันอย่างมีเหตุผลหรือผลกระทบของวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบ และสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรอง ซึ่งอยู่ในการพิจารณาหากมีความเหมาะสม ความเกี่ยวข้องของข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี อาจได้รับผลกระทบจากการกำหนดแนวทางของการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ถ้าวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบ คือ การตรวจสอบเรื่องการแสดงยอดสูงไปในเรื่องความมีอยู่จริงหรือมูลค่าของเจ้าหนี้การค้า การตรวจสอบยอดเจ้าหนี้การค้าที่บันทึกอยู่ในบัญชีจะเป็นวิธีการตรวจสอบที่มีความเกี่ยวข้อง ในทางตรงกันข้าม ถ้าต้องการตรวจสอบ

¹⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 “หนังสือรับรอง”

ว่าเจ้าหน้าที่การค้าแสดงยอดต่ำไปในเรื่องความมีอยู่จริงหรือมูลค่าของเจ้าหน้าที่การค้า การตรวจสอบยอดเจ้าหน้าที่การค้าที่บันทึกอยู่ในบัญชีจะเป็นวิธีตรวจสอบที่ไม่เกี่ยวข้อง แต่การตรวจสอบข้อมูลการจ่ายชำระหนี้หลังวันสิ้นงวด ใบแจ้งหนี้ที่ยังไม่จ่ายชำระ ใบแจ้งยอดจากเจ้าหน้าที่ และรายงานการรับของที่ไม่มีหลักฐานการสั่งซื้อจึงจะมีความเกี่ยวข้องมากกว่า

- ก28. การกำหนดวิธีการตรวจสอบอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองเพียงบางเรื่องแต่ไม่ใช่ทั้งหมด เช่น การตรวจสอบเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการรับชำระหนี้หลังวันสิ้นงวด อาจให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีอยู่จริงและมูลค่าของลูกหนี้ แต่ไม่รวมถึงการตัดยอด เช่นเดียวกันกับการได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง เช่น การมีอยู่จริงของสินค้าคงเหลือ ไม่สามารถทดแทนหลักฐานการสอบบัญชีสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในอีกเรื่องหนึ่งได้ เช่น มูลค่าของสินค้าคงเหลือนั้น แต่ในขณะเดียวกัน หลักฐานการสอบบัญชีจากแหล่งที่มาต่าง ๆ กัน หรือในรูปแบบที่ต่างกันอาจเกี่ยวข้องในเรื่องเดียวกันกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้
- ก29. การทดสอบการควบคุม เป็นการออกแบบการทดสอบเพื่อประเมินความมีประสิทธิภาพของการควบคุมในการป้องกัน การตรวจพบ และการแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ การออกแบบการทดสอบการควบคุมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องนั้น รวมถึงการระบุถึงเงื่อนไข (คุณลักษณะ) ที่แสดงถึงผลการปฏิบัติงานของการควบคุม และการไม่เป็นไปตามเงื่อนไขที่แสดงให้เห็นถึงการควบคุมที่ไม่เพียงพอ โดยผู้สอบบัญชีสามารถทดสอบการมีอยู่หรือไม่มีของเงื่อนไขการควบคุมดังกล่าวได้
- ก30. วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเป็นการออกแบบวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ การตรวจสอบเนื้อหาสาระประกอบด้วย การทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ในการออกแบบการตรวจสอบเนื้อหาสาระจะต้องระบุเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ ซึ่งเป็นเงื่อนไขที่ทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

ความน่าเชื่อถือ

- ก31. ความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีและความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีขึ้นอยู่กับแหล่งที่มาและลักษณะของหลักฐานนั้นและขึ้นอยู่กับสถานการณ์เฉพาะที่ได้รับหลักฐานนั้น รวมถึงการควบคุมการจัดทำและเก็บรักษาข้อมูลนั้น การสรุปผลอย่างกว้าง ๆ เกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของหลักฐานประเภทต่าง ๆ ขึ้นอยู่กับข้อยกเว้นที่สำคัญ แม้ข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีจะได้รับมาจากแหล่งที่มาภายนอกกิจการ แต่ก็อาจมีบางสถานการณ์ที่มีผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ได้รับ ตัวอย่างเช่น ข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งที่มาที่เป็นอิสระจากกิจการ อาจไม่น่าเชื่อถือหากแหล่งที่มาั้นไม่มีความรู้เกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวหรือผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารขาดความเที่ยงธรรม แม้จะเป็นเรื่องที่รับรู้กันว่าข้อยกเว้นอาจมีอยู่

ลักษณะทั่วไปเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีดังต่อไปนี้อาจเป็นประโยชน์ในการพิจารณา

- หลักฐานการสอบบัญชีจะมีความน่าเชื่อถือเพิ่มขึ้น ถ้าเป็นหลักฐานที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอกที่เป็นอิสระจากกิจการ
- หลักฐานการสอบบัญชีจากภายในกิจการย่อมมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น ถ้ากิจการมีการควบคุมที่มีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะการควบคุมการจัดทำและรักษาหลักฐานนั้น
- หลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้รับโดยตรง (เช่น จากการสังเกตการณ์การปฏิบัติตามการควบคุม) ย่อมมีความน่าเชื่อถือมากกว่าหลักฐานที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้รับเองโดยตรงหรือมาจากการสรุปจากหลักฐานแวดล้อมอื่น (เช่น จากการสอบถามเกี่ยวกับการปฏิบัติตามการควบคุม)
- หลักฐานการสอบบัญชีที่อยู่ในรูปเอกสาร ไม่ว่าจะเป็นกระดาษ อิเล็กทรอนิกส์ หรือสื่ออื่น ๆ จะมีความน่าเชื่อถือมากกว่าหลักฐานที่ได้รับทางวาจา (เช่น การบันทึกผลการประชุมเป็นลายลักษณ์อักษร มีความน่าเชื่อถือมากกว่าคำรับรองด้วยวาจาเกี่ยวกับเนื้อหาการประชุม)
- หลักฐานการสอบบัญชีที่เป็นเอกสารต้นฉบับ มีความน่าเชื่อถือมากกว่าภาพถ่ายเอกสารหรือกระดาษโทรสาร หรือเอกสารที่มาจากฟิล์มภาพถ่าย เอกสารดิจิทัล หรือหลักฐานที่ถูกเปลี่ยนให้อยู่ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งความน่าเชื่อถือนั้นขึ้นอยู่กับความน่าเชื่อถือของการจัดทำและรักษาเอกสารนั้น

- ก32. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 ให้แนวทางเพิ่มเติมเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกแบบการวิเคราะห์เปรียบเทียบในการตรวจสอบเนื้อหาสาระ¹⁶
- ก33. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 กล่าวถึงสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเอกสารอาจถูกปลอมแปลง หรืออาจถูกเปลี่ยนแปลงโดยไม่ได้แจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบ¹⁷
- ก34. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)¹⁸ ให้แนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมเกี่ยวกับการปฏิบัติตามความรับผิดชอบที่เพิ่มขึ้นของผู้สอบบัญชี ภายใต้กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับของกิจการที่พบหรือสงสัยที่อาจทำให้ได้รับข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวกับการทำงานของผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และการประเมินผลกระทบจากการไม่ปฏิบัติตามดังกล่าวซึ่งมีต่องานสอบบัญชีในด้านอื่น

แหล่งข้อมูลภายนอก

- ก34ก. ในย่อหน้าที่ 7 ผู้สอบบัญชีถูกกำหนดให้พิจารณาถึงความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอกที่จะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี โดยไม่สนใจว่าข้อมูลนั้นถูกใช้

¹⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 ย่อหน้าที่ 5(ก)

¹⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 14

¹⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) “การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 9

โดยกิจการในการจัดทำงบการเงินหรือได้มาจากผู้สอบบัญชีหรือไม่ สำหรับข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอก ในบางกรณี การพิจารณาอาจรวมถึงหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับแหล่งข้อมูลภายนอก หรือการจัดเตรียมข้อมูลโดยแหล่งข้อมูลภายนอกที่ได้รับจากการออกแบบและการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 หรือ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) (หากเกี่ยวข้อง)¹⁹

- ก34ข. การได้มาซึ่งความเข้าใจว่าเหตุใดผู้บริหาร หรือ ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร (ถ้ามี) ใช้แหล่งข้อมูลภายนอก และได้พิจารณาความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลอย่างไร (รวมถึงความถูกต้องและความครบถ้วน) อาจช่วยให้ข้อมูลผู้สอบบัญชีในการพิจารณาความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลนั้น
- ก34ค. ปัจจัยต่อไปนี้อาจมีความสำคัญเมื่อมีการพิจารณาความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอก รวมถึงความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูล โดยคำนึงว่าปัจจัยเหล่านี้บางส่วนอาจเกี่ยวข้องเมื่อข้อมูลถูกใช้โดยผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินหรือได้รับจากผู้สอบบัญชีเท่านั้น
- ลักษณะและอำนาจหน้าที่ของแหล่งข้อมูลภายนอก ยกตัวอย่างเช่น ธนาคารกลาง หรือ สำนักงานสถิติของรัฐบาลที่มีอำนาจทางกฎหมายในการให้ข้อมูลอุตสาหกรรมแก่สาธารณะ ความเป็นไปได้ที่จะเป็นผู้มีอำนาจในข้อมูลบางประเภท
 - ความสามารถในการมีอิทธิพลต่อข้อมูลที่ได้รับ โดยผ่านความสัมพันธ์ระหว่างกิจการและแหล่งข้อมูล
 - ความสามารถและชื่อเสียงของแหล่งข้อมูลภายนอกที่เกี่ยวข้องกับข้อมูล รวมถึงในดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีข้อมูลได้ถูกจัดทำเป็นประจำโดยแหล่งข้อมูลที่มีประวัติการให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือได้หรือไม่
 - ประสบการณ์ที่ผ่านมาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ทำโดยแหล่งข้อมูลภายนอก
 - หลักฐานการยอมรับของตลาดโดยทั่วไปจากผู้ใช้งานเกี่ยวกับความเกี่ยวข้องและ/หรือความน่าเชื่อถือของข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอกสำหรับวัตถุประสงค์ที่คล้ายคลึงกันกับข้อมูลที่ถูกใช้โดยผู้บริหารหรือผู้สอบบัญชี
 - กิจการมีการควบคุมในการระบุความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ได้รับหรือที่นำไปใช้หรือไม่
 - แหล่งข้อมูลภายนอกรวบรวมข้อมูลของตลาดในภาพรวมหรือมีส่วนร่วมโดยตรงในการ “ตั้งค่า” รายการในตลาดหรือไม่
 - ข้อมูลเหมาะสมสำหรับการใช้งานในลักษณะที่ควรใช้งานหรือไม่ และ (หากมี) ได้รับการพัฒนาโดยคำนึงถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

¹⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง”

- ข้อมูลทางเลือกที่อาจขัดแย้งกับข้อมูลที่ใช้
- ลักษณะและขอบเขตของข้อจำกัดความรับผิดชอบหรือข้อจำกัดทางภาษาอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับข้อมูลที่ได้รับ
- ข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการที่ใช้ในการจัดทำข้อมูล วิธีการนำไปใช้ รวมถึง (หากมี) แบบจำลองถูกใช้ในวิธีการดังกล่าวอย่างไร และการควบคุมวิธีการดังกล่าว
- (หากมี) ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาความเหมาะสมของข้อสมมติหรือข้อมูลอื่นที่ใช้โดยแหล่งข้อมูลภายนอกในการพัฒนาข้อมูลที่ได้รับ

ก34ง. ลักษณะและขอบเขตของการพิจารณาของผู้สอบบัญชีให้คำนึงถึงการใช้ข้อมูลภายนอกที่เกี่ยวข้องต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ระดับของการใช้ข้อมูลภายนอกที่เกี่ยวข้องต่อเหตุผลของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ และความเป็นไปได้ที่ข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอกอาจไม่น่าเชื่อถือ (ยกตัวอย่างเช่น ข้อมูลมาจากแหล่งข้อมูลที่น่าเชื่อถือหรือไม่) ตามที่ได้มีการพิจารณาของผู้สอบบัญชีในเรื่องที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก34ก ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดว่าจำเป็นต้องมีการทำความเข้าใจเพิ่มเติมเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงการควบคุมภายในของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 หรือกำหนดวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330²⁰ และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง)²¹ (ถ้ามี) ตามความเหมาะสมของสถานการณ์เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้เกี่ยวกับการใช้ข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอก วิธีการดังกล่าวอาจรวมถึง

- การเปรียบเทียบข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอกกับข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลอิสระอื่น
- เมื่อมีความเกี่ยวข้องกับการพิจารณาการใช้แหล่งข้อมูลภายนอกของผู้บริหาร การได้มาซึ่งการทำความเข้าใจเกี่ยวกับการจัดการการควบคุมที่มีอยู่ เพื่อพิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอก และอาจมีการทดสอบการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพของการควบคุมดังกล่าว
- การปฏิบัติงานในการได้รับข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอกเพื่อทำความเข้าใจถึงกระบวนการ เทคนิค และข้อสมมติ เพื่อวัตถุประสงค์ในการระบุ ทำความเข้าใจ และการทดสอบการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพของการควบคุม (หากเกี่ยวข้อง)

ก34จ. ในบางสถานการณ์ ข้อมูลบางอย่างอาจมีผู้ให้ข้อมูลเพียงรายเดียว ยกตัวอย่างเช่น ข้อมูลจากธนาคารกลางหรือรัฐบาล เช่น อัตราเงินเฟ้อ หรือหน่วยงานอุตสาหกรรมที่ได้รับการยอมรับเพียงรายเดียว ในกรณีดังกล่าว การกำหนดลักษณะและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบของ

²⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 6

²¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 30

ผู้สอบบัญชีอาจเหมาะสมในสถานการณ์ที่ขึ้นอยู่กับลักษณะและความน่าเชื่อถือของแหล่งข้อมูล การใช้ข้อมูลภายนอกที่เกี่ยวข้องต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ และระดับของการใช้ข้อมูลภายนอกที่เกี่ยวข้องต่อเหตุผลของความเสียหายจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ ยกตัวอย่าง เช่น เมื่อข้อมูลมาจากแหล่งที่เชื่อถือได้ ขอบเขตการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีอาจครอบคลุมน้อยลง เช่น ยืนยันข้อมูลกับเว็บไซต์ของแหล่งที่มาหรือข้อมูลที่เผยแพร่ในกรณีอื่น หากแหล่งที่มาไม่ได้รับการประเมินว่าน่าเชื่อถือ ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดว่าขั้นตอนที่ครอบคลุมมากขึ้นนั้นมีความเหมาะสม และในกรณีที่ไม่มีแหล่งข้อมูลอิสระอื่นที่จะเปรียบเทียบได้ อาจพิจารณาว่าการปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอกมีความเหมาะสมหรือไม่ (หากปฏิบัติได้) เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

- ก34ฉ. เมื่อผู้สอบบัญชีไม่มีเกณฑ์เพียงพอในการพิจารณาความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ได้จากแหล่งข้อมูลภายนอก ผู้สอบบัญชีอาจถูกจำกัดขอบเขตหากหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอไม่สามารถได้รับการตรวจสอบด้วยวิธีอื่น การกำหนดใด ๆ เกี่ยวกับการจำกัดขอบเขตจะถูกประเมินตามข้อกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)²²

ความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จัดทำโดยผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8)

- ก35. การจัดท่างบการเงินของกิจการอาจต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญในเรื่องที่ไม่เกี่ยวกับการบัญชีหรือการตรวจสอบบัญชี เช่น การคำนวณทางคณิตศาสตร์ประกันภัย การประเมินมูลค่า หรือข้อมูลเกี่ยวกับวิศวกรรม กิจการอาจจ้างผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวเพื่อให้จัดทำข้อมูลที่ต้องการสำหรับการจัดท่างบการเงิน การที่ไม่สามารถใช้ผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวได้ในสถานการณ์ที่จำเป็น จะทำให้เพิ่มความเสียหายจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ก36. ถ้าข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี จัดทำจากงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 8 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างเช่น หากบุคคลหรือองค์กรหนึ่งมีความเชี่ยวชาญในการใช้แบบจำลองการประมาณมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์ที่ไม่สามารถหาราคาตลาดได้ ถ้าบุคคลหรือองค์กรดังกล่าวประมาณมูลค่ายุติธรรมและกิจการนำมูลค่ายุติธรรมดังกล่าวมาใช้ในการจัดท่างบการเงิน บุคคลหรือองค์กรนั้นถือเป็นผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 8 ในทางตรงกันข้าม ถ้าบุคคลหรือองค์กรนั้นให้เพียงข้อมูลราคาเกี่ยวกับรายการที่เป็นรายการเฉพาะแก่กิจการ และกิจการได้นำข้อมูลราคานั้นไปใช้ในการคำนวณด้วยตนเอง หากนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี จะอยู่ภายใต้ย่อหน้าที่ 7 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ซึ่งเป็นข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอกและไม่ถือเป็นการใช้งานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร

²² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้า 13

ก37. ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวกับข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 8 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ อาจได้รับผลกระทบจากเรื่องต่อไปนี้

- ลักษณะและความซับซ้อนของเรื่องที่เกี่ยวข้องกับผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร
- ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในเรื่องดังกล่าว
- ความพร้อมของแหล่งข้อมูลอื่น ๆ ที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี
- ลักษณะ ขอบเขต และวัตถุประสงค์ของงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร
- ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารนั้นเป็นลูกจ้างของกิจการหรือไม่ หรือได้รับการว่าจ้างเพื่อให้บริการที่เกี่ยวข้องดังกล่าวแก่กิจการเท่านั้น
- ฝ่ายบริหารสามารถควบคุมหรือมีอิทธิพลต่องานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารเพียงใด
- ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารอยู่ภายใต้มาตรฐานการปฏิบัติงานทางเทคนิค หรือมาตรฐานวิชาชีพอื่น หรือมาตรฐานที่กำหนดโดยอุตสาหกรรมอื่นหรือไม่
- ลักษณะ หรือขอบเขตของการควบคุมในกิจการที่มีต่องานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร
- ความรู้และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความชำนาญของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร
- ประสบการณ์ในอดีตของผู้สอบบัญชีในงานของผู้เชี่ยวชาญนั้น

ความรู้ความสามารถ ซัดความสามารถ และความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8(ก))

ก38. ความรู้ความสามารถเกี่ยวข้องกับลักษณะและระดับความเชี่ยวชาญของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารนั้น ซัดความสามารถเกี่ยวข้องกับการที่ผู้เชี่ยวชาญนั้นจะนำความรู้ความสามารถของตนมาใช้ในสถานการณ์ต่าง ๆ ได้เพียงใด ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อซัดความสามารถ อาจรวมถึง สถานที่ทางภูมิศาสตร์ และความพร้อมของเวลาและทรัพยากร ความเที่ยงธรรมเกี่ยวข้องกับผลกระทบที่ทำให้เกิดความลำเอียง ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ หรือ อิทธิพลของบุคคลอื่น ๆ ที่อาจมีผลต่อการตัดสินใจทางวิชาชีพหรือทางธุรกิจของผู้เชี่ยวชาญนั้น ความรู้ความสามารถ ซัดความสามารถ และความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร และการควบคุมในกิจการที่มีต่องานของผู้เชี่ยวชาญ เป็นปัจจัยสำคัญต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จัดทำโดยผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารนั้น

ก39. ข้อมูลเกี่ยวกับความรู้ความสามารถ ซัดความสามารถ และความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร อาจได้รับจากแหล่งข้อมูลต่าง ๆ เช่น

- ประสบการณ์ส่วนตัวจากงานในอดีตของผู้เชี่ยวชาญนั้น
- การปรึกษาหารือกับผู้เชี่ยวชาญนั้น
- การปรึกษาหารือกับบุคคลผู้มีความคุ้นเคยกับงานของผู้เชี่ยวชาญนั้น

- ความรู้เกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้เชี่ยวชาญ การเป็นสมาชิกขององค์กรวิชาชีพหรือองค์กรทางอุตสาหกรรม ใบอนุญาตประกอบวิชาชีพ หรือการยอมรับขององค์กรภายนอกในรูปแบบอื่น ๆ
 - เอกสารหรือหนังสือของผู้เชี่ยวชาญนั้นที่ได้รับการตีพิมพ์สู่สาธารณะ
 - ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเอง (ถ้ามี) ซึ่งช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสำหรับข้อมูลต่าง ๆ ที่จัดทำโดยผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร
- ก40. เรื่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการประเมินความรู้ความสามารถ ชีตความสามารถ และความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารนั้น ได้รวมถึงการทำงานของผู้เชี่ยวชาญนั้นอยู่ภายใต้มาตรฐานการปฏิบัติงานทางเทคนิค หรือมาตรฐานวิชาชีพอื่น หรือมาตรฐานที่กำหนดโดยอุตสาหกรรมอื่นหรือไม่ เช่น จริยธรรม และข้อกำหนดของสมาชิกขององค์กรวิชาชีพหรืออุตสาหกรรม มาตรฐานที่กำหนดเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือโดยหน่วยงานที่ออกใบอนุญาต หรือข้อกำหนดต่าง ๆ โดยกฎหมายหรือข้อบังคับ
- ก41. เรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมถึง
- ความเกี่ยวข้องกันระหว่างความรู้ความสามารถของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารกับงานของผู้เชี่ยวชาญ รวมถึงความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านในวิชาชีพนั้น ตัวอย่างเช่น นักคณิตศาสตร์ ประกันภัยอาจมีความเชี่ยวชาญพิเศษเฉพาะในเรื่องการประกันภัยทรัพย์สินและอุบัติเหตุ แต่ไม่มีความเชี่ยวชาญพิเศษในการคำนวณเงินบำเหน็จบำนาญ
 - ความรู้ความสามารถของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารกับข้อกำหนดทางการบัญชี เช่น ความรู้เกี่ยวกับข้อสมมติและวิธีการ รวมทั้งแบบจำลอง ซึ่งสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
 - สถานการณ์ที่ไม่คาดคิด การเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขต่าง ๆ หรือหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบ แสดงให้เห็นว่าอาจมีความจำเป็นที่ต้องพิจารณาความรู้ความสามารถ ชีตความสามารถ และความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารอีกครั้งหรือไม่ ในขณะที่การตรวจสอบยังดำเนินอยู่
- ก42. สถานการณ์บางอย่างอาจคุกคามต่อความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญ เช่น ความเกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ส่วนตัว การให้การสนับสนุน ความคุ้นเคย การที่ทำให้ต้องสอบทานงานของตนเองและการข่มขู่ การป้องกันอาจลดการคุกคามเหล่านี้ได้ โดยอาจเกิดขึ้นจากโครงสร้างภายนอก (เช่น โดยวิชาชีพของผู้เชี่ยวชาญนั้น โดยข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับ) หรือโดยภาวะแวดล้อมของงานของผู้เชี่ยวชาญนั้นเอง (เช่น โดยนโยบายและวิธีการควบคุมคุณภาพ)
- ก43. ถึงแม้ว่า การป้องกันจะไม่สามารถกำจัดสถานการณ์คุกคามความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญให้หมดไปได้ แต่การคุกคาม เช่น การข่มขู่ให้ทำอย่างใดอย่างหนึ่งนั้นอาจมีความรุนแรงน้อยกว่าถ้าผู้เชี่ยวชาญนั้นเป็นผู้ที่กิจการว่าจ้างมาให้บริการ ไม่ใช่เป็นพนักงานของ

กิจการเอง และประสิทธิผลของการป้องกันสถานการณ์ดังกล่าว เช่น นโยบายและวิธีการควบคุมคุณภาพอาจมีความสำคัญมากกว่า เนื่องจากการคุกคามความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญที่มีฐานะเป็นพนักงานของกิจการนั้น จะมีอยู่ตลอดเวลา ผู้เชี่ยวชาญที่เป็นพนักงานของกิจการ โดยปกติจะไม่ถือว่ามีความเที่ยงธรรมมากไปกว่าพนักงานคนอื่น ๆ ของกิจการ

- ก44. ในการประเมินความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญที่กิจการว่าจ้างมานั้น ผู้สอบบัญชีอาจปรึกษารื้อกับผู้บริหารและผู้เชี่ยวชาญ เกี่ยวกับผลประโยชน์และความสัมพันธ์ที่อาจก่อให้เกิดสถานการณ์ที่คุกคามต่อความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญ และการป้องกันที่สามารถทำได้ รวมทั้งข้อกำหนดทางวิชาชีพของผู้เชี่ยวชาญนั้น และผู้สอบบัญชีอาจต้องประเมินว่า การป้องกันนั้นเพียงพอหรือไม่ ผลประโยชน์และความสัมพันธ์ที่อาจสร้างสถานการณ์คุกคามรวมถึง
- ผลประโยชน์ทางการเงิน
 - ความสัมพันธ์ทางธุรกิจและความสัมพันธ์ส่วนตัว
 - การให้บริการด้านอื่น ๆ

การทำความเข้าใจในงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8(ข))

- ก45. ความเข้าใจในงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร รวมถึงความเข้าใจเกี่ยวกับความชำนาญที่เกี่ยวข้องของผู้เชี่ยวชาญ ความเข้าใจเกี่ยวกับความชำนาญที่เกี่ยวข้องอาจได้รับเมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาว่า ผู้สอบบัญชีมีความชำนาญในการประเมินงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารหรือไม่ หรือผู้สอบบัญชีต้องการผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเพื่อวัตถุประสงค์นี้หรือไม่²³
- ก46. ลักษณะต่าง ๆ ของสาขาของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชี อาจรวมถึง
- สาขาของผู้เชี่ยวชาญเป็นสาขาเฉพาะด้านที่มีส่วนที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบหรือไม่
 - มีมาตรฐานวิชาชีพหรือมาตรฐานอื่น และข้อบังคับหรือข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องหรือไม่
 - ข้อสมมติและวิธีการใดที่ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารนำมาใช้ และข้อสมมติและวิธีการดังกล่าวเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปในวิชาชีพของผู้เชี่ยวชาญ และเหมาะสมกับวัตถุประสงค์ในการจัดทำรายงานทางการเงินหรือไม่
 - ลักษณะของข้อมูลภายในและภายนอก หรือข้อมูลที่ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารนำมาใช้
- ก47. กรณีที่ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารเป็นผู้ได้รับการว่าจ้างจากกิจการ โดยปกติจะมีจดหมายตอบรับงานหรือข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรระหว่างกิจการและผู้เชี่ยวชาญ การประเมินข้อตกลงดังกล่าวในการทำความเข้าใจงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร อาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถกำหนดถึงความเหมาะสมในเรื่องต่อไปนี้ ตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี
- ลักษณะ ขอบเขตและวัตถุประสงค์ของงานของผู้เชี่ยวชาญ

²³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620 ย่อหน้าที่ 7

- บทบาทและความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้เชี่ยวชาญนั้น และ
- ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการติดต่อสื่อสารระหว่างผู้บริหารและผู้เชี่ยวชาญนั้น รวมทั้งรูปแบบของรายงานที่ผู้เชี่ยวชาญจะจัดทำขึ้น

ก48. กรณีที่ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารเป็นพนักงานของกิจการนั้น มีความเป็นไปได้น้อยที่จะมีการทำข้อตกลงเป็นลายลักษณ์อักษร การสอบถามผู้เชี่ยวชาญและผู้บริหารคนอื่น ๆ ในทีม อาจเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุดที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถทำความเข้าใจงานของผู้เชี่ยวชาญได้

การประเมินความเหมาะสมของผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 8(ค))

ก49. ข้อพิจารณาในการประเมินความเหมาะสมของผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารในเชิงหลักฐานการสอบบัญชีสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองที่เกี่ยวข้อง อาจรวมถึง

- ความเกี่ยวข้องและความสมเหตุสมผลของเรื่องที่ผู้เชี่ยวชาญพบหรือข้อสรุปความสอดคล้องของเรื่องที่พบหรือข้อสรุปนั้นกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่น และเรื่องที่พบหรือข้อสรุปนั้นได้รวมอยู่ในงบการเงินอย่างเหมาะสมแล้วหรือไม่
- ความเกี่ยวข้องและความสมเหตุสมผลของข้อสมมติและวิธีการที่ใช้ ถ้างานของผู้เชี่ยวชาญเกี่ยวข้องกับการใช้ข้อสมมติและวิธีการที่สำคัญ
- ความเกี่ยวข้อง ความครบถ้วน และความถูกต้องของแหล่งข้อมูล ถ้างานของผู้เชี่ยวชาญเกี่ยวข้องกับแหล่งข้อมูลที่มีนัยสำคัญ และ
- ความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูล ถ้างานของผู้เชี่ยวชาญเกี่ยวข้องกับการใช้ข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอก

ข้อมูลที่จัดทำโดยกิจการและใช้ตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 9(ก)-(ข))

ก50. เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่น่าเชื่อถือ ข้อมูลที่จัดทำโดยกิจการที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการตรวจสอบจำเป็นต้องมีความครบถ้วนและถูกต้องอย่างเพียงพอ ตัวอย่างเช่น ประสิทธิภาพของการตรวจสอบบัญชีรายได้โดยใช้ราคาขายที่กำหนดไว้ในการบันทึกยอดขายจะได้รับผลกระทบจากความถูกต้องของข้อมูลราคา และความครบถ้วนและถูกต้องของปริมาณขาย เช่นเดียวกันกับการตรวจสอบลักษณะบางอย่าง (เช่นการอนุมัติรายการ) ของรายการจำนวนหนึ่ง (เช่น การจ่ายชำระหนี้) ผลของการตรวจสอบจะมีความน่าเชื่อถือน้อยลงถ้าจำนวนประชากรของรายการที่ใช้ในการเลือกการตรวจสอบไม่ครบถ้วน

ก51. การให้ได้ว่าหลักฐานการสอบบัญชีในเรื่องความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลดังกล่าว อาจทำในเวลาเดียวกันกับการใช้ข้อมูลนั้นในการตรวจสอบ โดยกำหนดให้การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของวิธีการตรวจสอบด้วย ในสถานการณ์อื่น ๆ ผู้สอบบัญชีอาจได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลดังกล่าวโดยการทดสอบการควบคุมเกี่ยวกับการจัดทำและการเก็บรักษาข้อมูลนั้น อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติมได้

- ก52. ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีอาจตั้งใจที่จะใช้ข้อมูลที่จัดทำโดยกิจการสำหรับการตรวจสอบตามวัตถุประสงค์อื่น ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจตั้งใจที่จะใช้การวัดผลประกอบการของกิจการเพื่อวัตถุประสงค์ของการวิเคราะห์เปรียบเทียบ หรือใช้ข้อมูลที่กิจการจัดทำเพื่อใช้ในการติดตามการปฏิบัติงาน เช่น รายงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งในกรณีดังกล่าว ความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ จะได้รับผลกระทบจากข้อมูลนี้อาจไม่ถูกต้องแม่นยำหรือมีความละเอียดไม่เพียงพอตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น วิธีวัดผลประกอบการของกิจการที่ผู้บริหารใช้นั้น อาจไม่แม่นยำเพียงพอที่จะใช้ในการตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

การเลือกรายการทดสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 10)

- ก53. วิธีการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพจะให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสม ซึ่งเมื่อรวมกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่นที่ผู้สอบบัญชีได้รับหรือจะได้รับ จะเพียงพอตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีในการเลือกรายการที่จะทดสอบ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 7 ในการตัดสินใจเกี่ยวกับความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี อีกลักษณะหนึ่งของความมีประสิทธิภาพ (ความเพียงพอ) คือ ความสำคัญของการพิจารณาเลือกรายการที่จะทดสอบ ซึ่งวิธีการที่ผู้สอบบัญชีอาจใช้ในการเลือกรายการทดสอบ ได้แก่

- (ก) การเลือกทุกรายการ (การตรวจสอบร้อยละร้อย)
- (ข) การเลือกรายการแบบเจาะจง
- (ค) การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี

ความเหมาะสมของการเลือกใช้วิธีในการเลือกรายการ ไม่ว่าวิธีเดียวหรือหลายวิธีร่วมกันขึ้นอยู่กับสถานการณ์นั้น ๆ เช่น ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่กำลังตรวจสอบอยู่ และความเป็นไปได้ของการนำวิธีการเลือกรายการต่าง ๆ มาใช้ปฏิบัติและประสิทธิภาพของวิธีต่าง ๆ เหล่านั้น

การเลือกทุกรายการ

- ก54. ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจว่าการตรวจสอบรายการทุกรายการของประชากรที่ประกอบเป็นกลุ่มของรายการบัญชีหนึ่ง หรือยอดคงเหลือตามบัญชี (หรือกลุ่มย่อยของประชากร) เป็นเรื่องที่เหมาะสมที่สุด แต่โดยปกติผู้สอบบัญชีจะไม่ตรวจสอบร้อยละร้อยในกรณีที่ทดสอบการควบคุม อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจตรวจสอบร้อยละร้อยในกรณีที่เป็นการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ ตัวอย่างที่การตรวจสอบร้อยละร้อยอาจเหมาะสม คือ

- ประชากรประกอบด้วยรายการที่มีจำนวนเงินสูงเพียงไม่กี่รายการ
- มีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญและการเลือกรายการด้วยวิธีอื่นไม่ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ หรือ
- ระบบการประมวลผลข้อมูลมีลักษณะเป็นการคำนวณหรือทำซ้ำหลาย ๆ ครั้ง ทำให้การตรวจสอบร้อยละร้อยมีต้นทุนในการตรวจสอบต่ำ

การเลือกรายการแบบเจาะจง

ก55. ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจเลือกรายการแบบเจาะจงจากประชากร โดยพิจารณาจากปัจจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในกิจการ การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และลักษณะเฉพาะของประชากรที่ทดสอบ การใช้ดุลยพินิจในการเลือกรายการแบบเจาะจงจะต้องคำนึงถึงความเสี่ยงของตัวอย่างที่ไม่ถูกเลือก รายการที่เลือกแบบเจาะจงอาจรวมถึง

- รายการที่มีมูลค่าสูงหรือรายการสำคัญ ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจเลือกรายการแบบเจาะจงจากประชากรเนื่องจากรายการดังกล่าวมีมูลค่าสูงหรือมีลักษณะเฉพาะอื่น ๆ ตัวอย่างเช่น รายการที่น่าสงสัย รายการผิดปกติ รายการที่มีแนวโน้มว่าจะเกิดความเสี่ยง หรือรายการที่เคยเกิดข้อผิดพลาด
- ทุกรายการที่มีจำนวนเงินสูงกว่าจำนวนที่กำหนดไว้จำนวนหนึ่ง ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจเลือกตรวจสอบรายการที่มีมูลค่าเกินจำนวนที่กำหนดไว้ เพื่อตรวจสอบรายการที่เป็นสัดส่วนใหญ่ของยอดรวมทั้งหมดในกลุ่มของรายการบัญชีหรือยอดคงเหลือตามบัญชี
- รายการที่ให้ข้อมูล ผู้สอบบัญชีอาจตรวจสอบรายการที่ให้ข้อมูลในเรื่องต่าง ๆ เช่น ลักษณะธุรกิจของกิจการ หรือลักษณะของรายการ

ก56. การเลือกตรวจสอบรายการแบบเจาะจงจากรายการในกลุ่มของรายการบัญชีหรือยอดคงเหลือตามบัญชี มักเป็นวิธีการที่มีประสิทธิภาพในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี แต่วิธีการนี้ไม่ใช่การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี ผลที่ได้จากการตรวจสอบรายการที่เลือกโดยวิธีนี้ไม่สามารถนำไปใช้สรุปผลเกี่ยวกับประชากรทั้งหมดได้ ดังนั้น การเลือกตรวจสอบรายการแบบเจาะจงจึงไม่ได้ให้หลักฐานการสอบบัญชีสำหรับประชากรส่วนที่เหลือ

การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี

ก57. การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี เป็นการออกแบบให้สามารถให้ข้อสรุปต่อประชากรทั้งหมดจากการทดสอบตัวอย่างที่เลือกจากประชากรนั้น การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีอธิบายอยู่ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530²⁴

ความขัดแย้งกัน หรือข้อสงสัยในความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11)

ก58. การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากแหล่งที่มาต่าง ๆ กันหรือในรูปแบบต่าง ๆ กัน อาจแสดงให้เห็นว่าหลักฐานที่ได้รับมาแต่ละชิ้นไม่น่าเชื่อถือ เช่น เมื่อหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากแหล่งที่มาแหล่งหนึ่งขัดแย้งกันกับที่ได้รับมาจากอีกแหล่งหนึ่ง ซึ่งในกรณีนี้อาจเป็นคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามผู้บริหาร ผู้ตรวจสอบภายในหรือบุคคลอื่นที่ขัดแย้งกัน หรือคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลขัดแย้งกันกับคำตอบที่ได้รับจากผู้บริหาร มาตรฐาน

²⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 “การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี”

การสอบบัญชี รหัส 230 มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐาน ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพบ ข้อมูลของเรื่องที่สำคัญ แต่ขัดแย้งกันกับผลสรุปสุดท้ายของการตรวจสอบ²⁵

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 หนังสือรับรอง

ภาคผนวก 1
(อ้างอิงย่อหน้าที่ 2)

รายชื่อมาตรฐานการสอบบัญชีที่ต้องการหนังสือรับรองเฉพาะเรื่อง

ภาคผนวกนี้ระบุถึงย่อหน้าต่าง ๆ ในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัสอื่น ที่กำหนดให้มีหนังสือรับรองเฉพาะ เรื่อง รายการนี้ไม่สามารถทดแทนการพิจารณาข้อกำหนดและการนำไปใช้ที่เกี่ยวข้อง และคำอธิบายอื่น ในมาตรฐานการสอบบัญชี

- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริต ในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 40
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) “การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการ ตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 17
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่าง การตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 14
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 “หลักฐานการสอบบัญชี-ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเฉพาะรายการ” ย่อหน้าที่ 12
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการ เปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” ย่อหน้าที่ 37
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน” ย่อหน้าที่ 26
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 “เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 9
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง” ย่อหน้าที่ 16(จ)
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 710 “รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อข้อมูลเปรียบเทียบ” ย่อหน้าที่ 9
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อข้อมูลอื่น” ย่อหน้าที่ 13(ค)

²⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 11

ภาคผนวก 2

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก21)

ตัวอย่างหนังสือรับรอง

ตัวอย่างหนังสือรับรองต่อไปนี้ รวมถึงคำรับรองที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้และฉบับอื่น ๆ โดยตามตัวอย่างนี้สมมติว่าแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยไม่เกี่ยวข้องกับข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)¹ และไม่มีการละเว้นการรับรองใด ๆ ที่ผู้สอบบัญชีร้องขอ หากมีการละเว้นหนังสือรับรองจะต้องถูกการเปลี่ยนแปลงตามการละเว้นนั้น

(หัวกระดาษของกิจการ)

(วันที่)

เรียน.....(ชื่อผู้สอบบัญชี).....

หนังสือรับรองฉบับนี้ให้ไว้เพื่อประโยชน์ของท่านในการตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัดสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25XX¹ เพื่อแสดงความเห็นว่างบการเงินดังกล่าวแสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ข้าพเจ้าขอรับรองว่า (ตามความรู้และความเชื่อที่ดีที่สุดของข้าพเจ้า และการสอบถามตามความจำเป็นเพื่อให้ได้ข้อมูลที่เพียงพอ)

งบการเงิน

- ตามข้อตกลงในการรับงานตรวจสอบวันที่ (วันที่) ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- วิธีการ ข้อมูล และข้อสมมติที่สำคัญที่บริษัทใช้ในการประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีความเหมาะสมเพื่อบรรลุผลการรับรู้ การวัดมูลค่า หรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีความสมเหตุสมผลในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง))

¹ เมื่อรายงานของผู้สอบบัญชีครอบคลุมระยะเวลามากกว่าหนึ่งรอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะเปลี่ยนแปลงวันที่เพื่อให้ครอบคลุมระยะเวลาทั้งหมดที่อ้างถึงในรายงานของผู้สอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) การแสดงความเห็นและการรายงาน ต้องการเงิน

ข้อกำหนด

การแสดงความเห็นต้องการเงิน

13. ภายใต้ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่า
- (ก) งบการเงินได้เปิดเผยเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่สำคัญที่เลือกและนำไปปฏิบัติอย่างเหมาะสมแล้วหรือไม่ ในการประเมินเรื่องดังกล่าวนี้ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาความเกี่ยวข้องของนโยบายการบัญชีกับกิจการ ว่ามีการนำเสนองบการเงินในรูปแบบที่เข้าใจได้หรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก4)
 - (ข) นโยบายการบัญชีที่เลือกและนำไปปฏิบัติสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและเหมาะสมหรือไม่
 - (ค) ประเมินการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร มีความสมเหตุสมผลหรือไม่
 - (ง) ข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงินมีความเกี่ยวข้องกัน เชื่อถือได้ เปรียบเทียบกันได้ และเข้าใจได้หรือไม่ ในการประเมินเรื่องดังกล่าวนี้ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่า
 - ข้อมูลที่ต้องรวมได้ถูกรวมและข้อมูลดังกล่าวมีการจัดประเภท การรวม หรือการแยกประเภท และมีการอธิบายอย่างเหมาะสมหรือไม่
 - การรวมข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องหรือการปิดบังความเข้าใจที่เหมาะสมของเรื่องที่เปิดเผย ทำให้การนำเสนองบการเงินโดยรวมคลาดเคลื่อนหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก5)
 - (จ) งบการเงินมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอหรือไม่ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจได้ถึงผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญต่อข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก6)
 - (ฉ) คำศัพท์ที่ใช้ในงบการเงิน รวมถึงชื่อของงบการเงินแต่ละงบมีความเหมาะสมหรือไม่

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบใน รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ข้อกำหนด

การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

9. ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยพิจารณาจากเรื่องต่าง ๆ ที่สื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล ซึ่งเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีใน

การปฏิบัติงานตรวจสอบ ในการพิจารณา ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงเรื่องเหล่านี้ (อ้างถึงย่อหน้า ก9-ก18)

- (ก) เรื่องที่ประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19- ก22)
- (ข) การใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรายการในงบการเงินที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหาร รวมถึงประมาณการทางบัญชีที่อยู่ภายใต้ความไม่แน่นอนในการประมาณการในระดับสูง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก23-ก24)
- (ค) ผลกระทบจากการตรวจสอบเหตุการณ์หรือรายการที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างงวด (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก25-ก26)

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรายการในงบการเงินที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหารรวมถึงการประมาณการทางบัญชีที่อยู่ภายใต้ความไม่แน่นอนในการประมาณการในระดับสูง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9(ข))

- ก23. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้ทบทวนในการกำกับดูแลถึงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับแง่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญของวิธีปฏิบัติทางบัญชีของกิจการ รวมถึง นโยบายการบัญชี ประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน²⁷ ในหลายกรณี ประเด็นดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการประมาณการทางบัญชีที่สำคัญและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ซึ่งมีแนวโน้มเป็นสิ่งที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี และอาจเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ
- ก24. อย่างไรก็ตาม ผู้ใช้งบการเงินได้เน้นถึงความสนใจในเรื่องการประมาณการทางบัญชีที่อยู่ภายใต้ความไม่แน่นอนในการประมาณการในระดับสูง (ดูมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง))²⁸ ซึ่งเรื่องดังกล่าวอาจไม่ถูกพิจารณาเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ทั้งนี้ การประมาณการทางบัญชีนี้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารอย่างมาก และมักเป็นเรื่องที่ซับซ้อนที่สุดในงบการเงิน อีกทั้งอาจต้องการการมีส่วนร่วมจากทั้งผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารและผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ผู้ใช้งบการเงินจึงเน้นย้ำว่า นโยบายการบัญชีที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่องบการเงิน (รวมถึงการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญของนโยบายดังกล่าว) เกี่ยวข้องต่อการทำความเข้าใจในงบการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในสถานการณ์ที่วิธีปฏิบัติทางบัญชีของกิจการไม่เป็นไปในทิศทางเดียวกันกับกิจการอื่นในอุตสาหกรรมเดียวกัน

²⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 16(ก)

²⁸ อ่านมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” ย่อหน้าที่