



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500

หลักการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี



มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 500 – หลักฐานการสอบบัญชี ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2555 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 500 – หลักฐานการสอบบัญชี © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 – หลักฐานการสอบบัญชี © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

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

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 2016-2017 Edition* เมื่อวันที่ 20 ธันวาคม ค.ศ. 2016 (ISBN: 978-1-60815-318-8) ซึ่งมีการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีหลายฉบับตาม Addressing disclosures in the audit of financial statements project และ Auditor Reporting project

ดังนั้น สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์จึงปรับปรุง มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 – หลักฐานการสอบบัญชี (แปลจาก ISA500, Audit Evidence) โดยปรับปรุงเนื้อหาและถ้อยคำบางส่วนให้สอดคล้องกับการปรับปรุงข้างต้น (ดังแสดงในส่วนที่แรเงา) สำหรับการตรวจสอบงบการเงินที่มีงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 แต่เนื่องด้วยข้อกำหนดที่สำคัญของมาตรฐานการสอบฉบับนี้ไม่เปลี่ยนแปลง ดังนั้น วันถือปฏิบัติของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้จึงเป็นวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 เป็นต้นไปเช่นเดิม ซึ่งสอดคล้องกับวันที่ถือปฏิบัติที่ระบุไว้ใน Handbook 2016-2017 Edition ของ IFAC

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500

หลักฐานการสอบบัญชี

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555)

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1-2
วันที่ถือปฏิบัติ	3
วัตถุประสงค์	4
คำจำกัดความ	5
ข้อกำหนด	
หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ	6
ข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี	7-9
การเลือกรายการทดสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี	10
ความขัดแย้งกัน หรือข้อสงสัยในความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชี	11
การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ	ก1-ก25
ข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี	ก26-ก51
การเลือกรายการทดสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี	ก52-ก56
ความขัดแย้งกัน หรือข้อสงสัยในความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชี	ก57

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 “หลักฐานการสอบบัญชี” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อธิบายเกี่ยวกับหลักฐานการสอบบัญชีที่ใช้ในการตรวจสอบงบการเงิน และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการออกแบบและใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถได้ข้อสรุปอย่างมีเหตุผลในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี
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. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีคือ การออกแบบและใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถได้ข้อสรุปอย่างมีเหตุผลในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

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”

คำจำกัดความ

5. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- ก. บันทึกทางบัญชี หมายถึง การบันทึกรายการทางบัญชีครั้งแรก และเอกสารที่สนับสนุนการบันทึกทางบัญชี เช่น เช็คและบันทึกการโอนเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ ใบแจ้งหนี้ หนังสือสัญญา บัญชีแยกประเภททั่วไปและบัญชีย่อย รายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ต้องการเงินที่ไม่ได้บันทึกรายการในสมุดรายวัน รวมทั้งบันทึกต่าง ๆ เช่น กระดาษทำการแสดงการจัดสรรต้นทุน การคำนวณ การกระทบยอด และการเปิดเผยข้อมูล
 - ข. ความเหมาะสม (ของหลักฐานการสอบบัญชี) หมายถึง การวัดคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชีว่ามีความเกี่ยวข้องและมีความน่าเชื่อถือ เพื่อใช้สนับสนุนข้อสรุปในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี
 - ค. หลักฐานการสอบบัญชี หมายถึง ข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีใช้เพื่อให้ได้ข้อสรุปในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี หลักฐานการสอบบัญชียังรวมถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับบันทึกทางบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน และข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลอื่น ๆ
 - ง. ผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร หมายถึง บุคคลหรือองค์กรที่มีความเชี่ยวชาญในด้านอื่น ๆ นอกเหนือจากด้านการบัญชีและการตรวจสอบบัญชี ซึ่งกิจการใช้เพื่อช่วยในการจัดทำงบการเงิน
 - จ. ความเพียงพอ (ของหลักฐานการสอบบัญชี) หมายถึง การวัดปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชี และคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชี ต่างมีผลกระทบต่อปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการ

ข้อกำหนด

หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

6. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและใช้วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก25)

ข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี

7. ในการออกแบบและใช้วิธีการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก26-ก33)

8. หากข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี มีการจัดทำโดยการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงความสำคัญของผลงานของผู้เชี่ยวชาญนั้นต่อวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี ตามความจำเป็น ดังนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก34-ก36)
- ก. ประเมินความรู้ความสามารถ ชีตความสามารถ และความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก37-ก43)
 - ข. ทำความเข้าใจในงานของผู้เชี่ยวชาญนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก44-ก47) และ
 - ค. ประเมินความเหมาะสมของผลงานของผู้เชี่ยวชาญนั้นในเชิงหลักฐานการสอบบัญชี สำหรับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก48)
9. หากใช้ข้อมูลที่จัดทำโดยกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าข้อมูลนั้นมีความน่าเชื่อถือเพียงพอตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีหรือไม่ รวมทั้งในเรื่องต่อไปนี้ ตามความจำเป็น
- ก. การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูล (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก49-ก50) และ
 - ข. การประเมินว่าข้อมูลนั้นมีความแม่นยำและละเอียดเพียงพอตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก51)

การเลือกรายการทดสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี

10. ในการออกแบบการทดสอบการควบคุมและการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดวิธีการเลือกรายการเพื่อใช้ในการทดสอบอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก52-ก56)

ความขัดแย้งกัน หรือข้อสงสัยในความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชี

11. ในกรณีที่
- ก. หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากแหล่งที่มาหนึ่ง ขัดแย้งกันกับหลักฐานที่ได้รับจากอีกแหล่งหนึ่ง หรือ
 - ข. ผู้สอบบัญชีสงสัยในความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดการเปลี่ยนแปลงหรือเพิ่มเติมวิธีการตรวจสอบที่จำเป็น เพื่อขจัดข้อสงสัยดังกล่าว และต้องพิจารณาถึงผลกระทบของเรื่องดังกล่าวต่อการตรวจสอบในส่วนอื่นด้วย (ถ้ามี) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก57)

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6)

- ก1. หลักฐานการสอบบัญชี เป็นสิ่งจำเป็นที่ใช้สนับสนุนความเห็นและรายงานของผู้สอบบัญชี หลักฐานการสอบบัญชีต้องมีการรวบรวมและได้รับจากวิธีการตรวจสอบในระหว่างการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม หลักฐานการสอบบัญชีอาจรวมถึงข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งอื่น เช่น การตรวจสอบในงวดก่อน (ทำให้ผู้สอบบัญชีระบุได้ว่าการเปลี่ยนแปลงใดเกิดขึ้นหรือไม่ตั้งแต่การตรวจสอบงวดก่อน ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบในงวดปัจจุบัน⁶) หรือวิธีการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีในการรับงานสำหรับลูกค้าใหม่หรือการรับงานจากลูกค้าเดิมต่อจากงวดก่อน นอกจากนี้แหล่งข้อมูลทั้งภายในและภายนอกกิจการแล้ว บันทึกทางบัญชีของกิจการ ก็เป็นแหล่งข้อมูลที่สำคัญของหลักฐานการสอบบัญชี นอกจากนี้ ข้อมูลที่อาจใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีอาจจัดทำโดยการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร หลักฐานการสอบบัญชีประกอบด้วยข้อมูลทั้งที่สนับสนุนและสอดคล้องกันกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ รวมถึงข้อมูลที่ขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้ นอกจากนี้ ในบางกรณี การขาดหายไปของข้อมูล (เช่น การที่ผู้บริหารปฏิเสธที่จะจัดทำคำรับรองของผู้บริหาร) ก็ถือเป็นหลักฐานการสอบบัญชีด้วยเช่นกัน
- ก2. งานส่วนใหญ่ของผู้สอบบัญชีเพื่อที่จะแสดงความเห็นต่องบการเงิน ประกอบด้วย การได้รับและประเมินหลักฐานการสอบบัญชี วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีรวมถึง การตรวจสอบ การสังเกตการณ์ การขอคำยืนยัน การทดสอบการคำนวณ การทดสอบโดยการปฏิบัติซ้ำ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ซึ่งบ่อยครั้งอาจใช้วิธีการตรวจสอบหลายวิธีร่วมกัน นอกเหนือจากการสอบถาม ถึงแม้ว่าการสอบถามอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่สำคัญ และอาจให้หลักฐานของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง แต่การสอบถามเพียงอย่างเดียวโดยปกติไม่ได้ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอที่จะแสดงว่าไม่มีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่ผู้บริหารให้การรับรอง หรือความมีประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการควบคุม
- ก3. ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200⁷ ผู้สอบบัญชีจะได้รับความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลเมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชี (เป็นความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมต่องบการเงินที่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ) ให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้
- ก4. ความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีมีความเกี่ยวข้องกัน โดยความเพียงพอเป็นการวัดปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชีที่จำเป็นต้องได้รับนั้นมาจากการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีต่อการแสดง

⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 9

⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 5

ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (ความเสี่ยงที่ประเมินได้ยิ่งสูง ปริมาณหลักฐานการสอบบัญชีที่
ต้องการก็จะมากขึ้น) และจากคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชีเหล่านั้น (หลักฐานยิ่งมี
คุณภาพสูง ปริมาณหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการอาจน้อยลง) อย่างไรก็ตาม การได้รับ
หลักฐานการสอบบัญชีที่มากขึ้น อาจไม่สามารถทดแทนได้หากหลักฐานที่ได้รับนั้นมีคุณภาพต่ำ

- ก5. ความเหมาะสม เป็นการวัดคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชี กล่าวคือ เป็นความเกี่ยวข้อง
และความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีที่ใช้ในการสนับสนุนข้อสรุปในการแสดง
ความเห็นของผู้สอบบัญชี ความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีขึ้นอยู่กับแหล่งที่มาและ
ลักษณะของหลักฐานการสอบบัญชี รวมถึงสถานการณ์ที่ได้รับหลักฐานนั้น
- ก6. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสรุปว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่
เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่⁸ ทั้งนี้การตัดสินว่าผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่
เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้และ
เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปที่มีเหตุผลในการแสดงความเห็นหรือไม่นั้น ถือเป็นเรื่องของ
การตัดสินใจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 กล่าวถึงเรื่อง
ดังกล่าวในลักษณะของวิธีการตรวจสอบ การจัดทำรายงานทางการเงินในช่วงเวลาที่เหมาะสม
และความสมดุลกันระหว่างประโยชน์ที่ได้รับและต้นทุนที่เสียไป ซึ่งเป็นปัจจัยที่เกี่ยวข้องใน
การตัดสินใจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี ว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสม
อย่างเพียงพอหรือไม่

แหล่งที่มาของหลักฐานการสอบบัญชี

- ก7. หลักฐานการสอบบัญชีบางประเภทอาจได้รับจากการใช้วิธีการตรวจสอบโดยการทดสอบบันทึก
ทางบัญชี เช่น โดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบและการสอบทาน การทดสอบโดยการปฏิบัติตาม
ขั้นตอนการจัดทำรายงานทางการเงิน และการกระทบยอดโดยใช้ข้อมูลเดียวกัน ซึ่งจากการปฏิบัติ
ตามวิธีการตรวจสอบดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดได้ว่าบันทึกทางบัญชีมีความสอดคล้อง
และตรงกันกับงบการเงิน
- ก8. ความเชื่อมั่นที่มากขึ้นโดยปกติจะได้รับจากหลักฐานที่สอดคล้องกันซึ่งได้รับจากแหล่งที่มา
ต่าง ๆ กัน หรือมีลักษณะของการได้มาซึ่งหลักฐานที่แตกต่างกันมากกว่าหลักฐานที่พิจารณา
เป็นแต่ละรายการ ตัวอย่างเช่น การหาหลักฐานเพื่อยืนยันข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งที่มาที่เป็น
อิสระจากกิจการ อาจเพิ่มความเชื่อมั่นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อหลักฐานการสอบบัญชีที่จัดทำ
ภายในกิจการ เช่น หลักฐานที่อยู่ในบันทึกทางบัญชี รายงานการประชุม หรือ จากหนังสือรับรอง
ของผู้บริหาร

⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 26

ก9. ข้อมูลจากแหล่งที่เป็นอิสระจากกิจการที่ผู้สอบบัญชีอาจใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีอาจรวมถึงการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก รายงานจากนักวิเคราะห์ และข้อมูลเปรียบเทียบกับคู่แข่ง

วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี

ก10. ตามที่กำหนดและอธิบายเพิ่มเติมไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 หลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีใช้เป็นข้อสรุปอย่างมีเหตุผล เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน จะได้รับโดยใช้วิธีการดังนี้

(ก) วิธีการประเมินความเสี่ยง และ

(ข) วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมอื่น ซึ่งประกอบด้วย

(1) การทดสอบการควบคุม เมื่อมาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ปฏิบัติ หรือเมื่อผู้สอบบัญชีเลือกที่จะปฏิบัติ และ

(2) วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งรวมถึงการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

ก11. วิธีการตรวจสอบบัญชีตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ก14-ก25 ต่อไปนี้ อาจใช้เป็นวิธีการประเมินความเสี่ยง การทดสอบการควบคุม หรือวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระได้ โดยขึ้นอยู่กับ การนำไปใช้ของผู้สอบบัญชี ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ในบางสถานการณ์ หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบงวดก่อนอาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานที่มีความเหมาะสมและสอดคล้องต่อเนื่องกันกับการตรวจสอบในงวดปัจจุบัน⁹

ก12. ลักษณะและระยะเวลาของวิธีการตรวจสอบที่จะใช้ อาจได้รับผลกระทบจากการที่ข้อมูลทางบัญชีและข้อมูลอื่นอยู่ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ หรือมีอยู่เฉพาะในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งเท่านั้น ตัวอย่างเช่น แหล่งที่มาของข้อมูลที่เป็นเอกสาร เช่น ใบสั่งซื้อและใบแจ้งหนี้ อาจอยู่ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ เมื่อกิจการใช้ระบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หรืออาจถูกลบทิ้งหลังจากได้มีการจัดเก็บเอกสารเป็นข้อมูลรูปภาพอิเล็กทรอนิกส์ (Scanning) เมื่อกิจการใช้ระบบประมวลผลภาพเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บและอ้างอิง

ก13. ข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์บางประเภทอาจไม่สามารถดึงกลับมาได้หลังจากพ้นช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่งแล้ว เช่น ถ้าเพิ่มข้อมูลมีการเปลี่ยนแปลงและถ้าไม่มีการสำรองข้อมูลนั้นไว้ ดังนั้นผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องขอให้มีการเก็บข้อมูลบางอย่างไว้เพื่อใช้ในการสอบทานหรือปฏิบัติ ตามวิธีการตรวจสอบ ณ ช่วงเวลาที่ข้อมูลนั้นมีอยู่ ซึ่งเป็นผลมาจากนโยบายการจัดเก็บข้อมูลของกิจการ

⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ ก35

การตรวจสอบ

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

การสังเกตการณ์

- ก17. การสังเกตการณ์ประกอบด้วยการดูกระบวนการหรือขั้นตอนที่ผู้อื่นกระทำ เช่น ผู้สอบบัญชีสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าที่กระทำโดยพนักงานของกิจการ หรือการสังเกตการณ์การปฏิบัติตามการควบคุม การสังเกตการณ์ให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับผลการปฏิบัติตามขั้นตอนหรือวิธีการ แต่มีข้อจำกัดเฉพาะ ณ ช่วงเวลาที่ทำการสังเกตการณ์เท่านั้น และถูกจำกัดโดยข้อเท็จจริงที่ว่า การถูกสังเกตการณ์อาจมีผลกระทบต่อ การปฏิบัติตามกระบวนการหรือขั้นตอนตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 สำหรับแนวทางเพิ่มเติมในการสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ¹⁰

การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก

- ก18. การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก เป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้รับโดยตรง ในรูปของเอกสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากบุคคลภายนอก (ผู้ให้คำยืนยัน) ในรูปแบบของกระดาษ หรืออิเล็กทรอนิกส์ หรือสื่ออื่น ๆ วิธีการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกมักใช้กับการยืนยันสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองที่เป็นยอดคงเหลือทางบัญชีและข้อมูลประกอบบัญชีนั้น อย่างไรก็ตาม การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก ไม่ได้จำกัดเฉพาะเรื่องยอดคงเหลือของบัญชีเท่านั้น ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจขอคำยืนยันเกี่ยวกับเงื่อนไขในสัญญาหรือรายการที่

¹⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 “หลักฐานการสอบบัญชี - ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเฉพาะรายการ”

กิจการมีต่อบุคคลภายนอก การขอคำยืนยันอาจเป็นการสอบถามว่ามีการเปลี่ยนแปลงใด ๆ เกี่ยวกับสัญญาหรือไม่ และถ้ามี การเปลี่ยนแปลงนั้นมีรายละเอียดอะไรบ้าง การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก ยังใช้เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับเงื่อนไขบางอย่างที่ขาดหายไป เช่น การที่สัญญาแนบท้ายขาดหายไป ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อการรับรู้รายได้ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 สำหรับแนวทางเพิ่มเติม¹¹

การทดสอบการคำนวณ

ก19. การทดสอบการคำนวณ ประกอบด้วยการตรวจสอบความถูกต้องของตัวเลขในเชิงการคำนวณในเอกสารและบันทึกต่าง ๆ การทดสอบการคำนวณสามารถทำได้ทั้งด้วยมือหรือทางอิเล็กทรอนิกส์

การทดสอบโดยการปฏิบัติซ้ำ

ก20. การทดสอบโดยการปฏิบัติซ้ำ เกี่ยวข้องกับการที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติโดยอิสระตามขั้นตอนหรือตามการควบคุมซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมภายในของกิจการ

การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

ก21. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ ประกอบด้วยการประเมินข้อมูลทางการเงินโดยการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ที่มีเหตุผลระหว่างข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน การวิเคราะห์เปรียบเทียบยังรวมถึงการสอบสวนหากจำเป็นสำหรับการเปลี่ยนแปลงและความสัมพันธ์ที่ถูกระบุไว้ ซึ่งขัดแย้งกันกับข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่น หรือที่แตกต่างไปจากจำนวนที่คาดการณ์ไว้อย่างมีนัยสำคัญ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 สำหรับแนวทางเพิ่มเติม

การสอบถาม

ก22. การสอบถามประกอบด้วยการทำข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินจากบุคคลที่มีความรู้ทั้งภายในและภายนอกกิจการ การสอบถามเป็นวิธีการตรวจสอบวิธีหนึ่งที่ใช้กันอย่างมาทตลอดการตรวจสอบ โดยใช้ประกอบกับวิธีการตรวจสอบอื่น การสอบถามอาจทำได้ทั้งการสอบถามอย่างเป็นทางการที่เป็นลายลักษณ์อักษรและการสอบถามด้วยวาจาอย่างไม่เป็นทางการ ซึ่งการประเมินคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามถือเป็นส่วนหนึ่งของวิธีการสอบถามด้วย

ก23. คำตอบที่ได้รับจากการสอบถาม อาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลซึ่งไม่เคยได้รับมาก่อน หรือได้รับข้อมูลที่สอดคล้องกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่น ในทางกลับกัน คำตอบที่ได้รับอาจให้ข้อมูลที่แตกต่างอย่างมากจากข้อมูลอื่นที่ผู้สอบบัญชีได้รับมาก่อน ตัวอย่างเช่น ข้อมูลที่เกี่ยวกับความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารจะเข้าแทรกแซงการควบคุม ในบางกรณี คำตอบที่ได้รับอาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงวิธีการตรวจสอบที่ใช้หรือใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติม

¹¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 “การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก”

- ก24. ถึงแม้บ่อยครั้งที่การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากวิธีสอบถามจะมีความสำคัญ แต่ในกรณีที่เป็นการสอบถามเกี่ยวกับเจตนาของผู้บริหาร ข้อมูลที่สนับสนุนในเรื่องดังกล่าวอาจมีจำกัด ซึ่งในกรณีนี้ การทำความเข้าใจประวัติของผู้บริหารเกี่ยวกับการตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ เหตุผลในการเลือกวิธีปฏิบัติในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง และความสามารถในการติดตามการปฏิบัติงานในเรื่องต่าง ๆ ของผู้บริหาร อาจให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งสนับสนุนหลักฐานที่ได้รับจากวิธีสอบถามได้
- ก25. ในบางครั้ง ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงความจำเป็นที่ต้องได้รับหนังสือรับรองจากผู้บริหาร และจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (หากเหมาะสม) เพื่อยืนยันคำตอบที่ได้รับทางวาจา ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 สำหรับแนวทางเพิ่มเติม¹²

ข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี

ความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือ (อ้างถึงย่อหน้า 7)

- ก26. ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ก1 หลักฐานการสอบบัญชีเบื้องต้นที่ได้รับจากวิธีการตรวจสอบในระหว่างการตรวจสอบ อาจรวมถึงข้อมูลจากแหล่งที่มาอื่น ๆ เช่น จากการตรวจสอบงวดก่อนสำหรับบางกรณี และจากวิธีการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีในการรับงานสำหรับลูกค้าใหม่หรือการรับงานจากลูกค้าเดิมต่อจากงวดก่อน โดยความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลมีผลกระทบต่อคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชีทั้งหมด

ความเกี่ยวข้อง

- ก27. ความเกี่ยวข้อง คือความเชื่อมโยงกันอย่างมีเหตุผลหรือผลกระทบของวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบ และสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองซึ่งอยู่ในการพิจารณาหากมีความเหมาะสม ความเกี่ยวข้องของข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี อาจได้รับผลกระทบจากการกำหนดแนวทางของการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ถ้าวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบคือการตรวจสอบเรื่องการแสดงยอดสูงไปในเรื่องความมียุ่จริงหรือมูลค่าของเจ้าหนี้การค้า การตรวจสอบยอดเจ้าหนี้การค้าที่บันทึกอยู่ในบัญชีจะเป็นวิธีการตรวจสอบที่มีความเกี่ยวข้อง ในทางตรงกันข้าม ถ้าต้องการตรวจสอบว่าเจ้าหนี้การค้าแสดงยอดต่ำไปในเรื่องความมียุ่จริงหรือมูลค่าของเจ้าหนี้การค้า การตรวจสอบยอดเจ้าหนี้การค้าที่บันทึกอยู่ในบัญชีจะเป็นวิธีตรวจสอบที่ไม่เกี่ยวข้อง แต่การตรวจสอบข้อมูล การจ่ายชำระหนี้หลังวันสิ้นงวด ใบแจ้งหนี้ที่ยังไม่จ่ายชำระ ใบแจ้งยอดจากเจ้าหนี้ และรายงานการรับของที่ไม่มีหลักฐานการสั่งซื้อจึงจะมีความเกี่ยวข้องมากกว่า
- ก28. การกำหนดวิธีการตรวจสอบอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองเพียงบางเรื่องแต่ไม่ใช่ทั้งหมด เช่น การตรวจสอบเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการรับชำระหนี้หลังวันสิ้นงวด อาจให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมียุ่จริงและมูลค่าของลูกหนี้ แต่ไม่รวมถึงการตัดยอด เช่นเดียวกันกับการได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองเรื่องใดเรื่องหนึ่ง เช่น ความมียุ่จริงของสินค้าคงเหลือ ไม่สามารถทดแทนหลักฐาน

¹² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 “หนังสือรับรอง”

การสอบบัญชีสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองในอีกเรื่องหนึ่งได้ เช่น มูลค่าของสินค้าคงเหลือ นั้น แต่ในขณะเดียวกัน หลักฐานการสอบบัญชีจากแหล่งที่มาต่าง ๆ กัน หรือในรูปแบบที่ต่างกัน อาจเกี่ยวข้องในเรื่องเดียวกันกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

- ก29. การทดสอบการควบคุม เป็นการออกแบบการทดสอบเพื่อประเมินความมีประสิทธิภาพของการควบคุมในการป้องกัน การตรวจพบ และการแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ การออกแบบการทดสอบการควบคุมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องนั้น รวมถึงการระบุถึงเงื่อนไข (คุณลักษณะ) ที่แสดงถึงผลการปฏิบัติงานของการควบคุม และการไม่เป็นไปตามเงื่อนไขที่แสดงให้เห็นถึงการควบคุมที่ไม่เพียงพอ โดยผู้สอบบัญชีสามารถทดสอบการมีอยู่หรือไม่มีของเงื่อนไขการควบคุมดังกล่าวได้
- ก30. วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเป็นการออกแบบวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ การตรวจสอบเนื้อหาสาระประกอบด้วย การทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ในการออกแบบการตรวจสอบเนื้อหาสาระจะต้องระบุเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบซึ่งเป็นเงื่อนไขที่ทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

ความน่าเชื่อถือ

ก31. ความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีและความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีขึ้นอยู่กับแหล่งที่มาและลักษณะของหลักฐานนั้นและขึ้นอยู่กับสถานการณ์เฉพาะที่ได้รับหลักฐานนั้น รวมถึงการควบคุมการจัดทำและเก็บรักษาข้อมูลนั้น การสรุปผลอย่างกว้าง ๆ เกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของหลักฐานประเภทต่าง ๆ ขึ้นอยู่กับข้อยกเว้นที่สำคัญ แม้ข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีจะได้รับมาจากแหล่งที่มาภายนอกกิจการแต่ก็อาจมีบางสถานการณ์ที่มีผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ได้รับ ตัวอย่างเช่น ข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งที่มาภายนอกที่เป็นอิสระอาจไม่น่าเชื่อถือหากแหล่งที่มาไม่มีความรู้เกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวหรือผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารขาดความเที่ยงธรรม แม้จะเป็นเรื่องที่รับรู้กันว่าข้อยกเว้นอาจมีอยู่ ลักษณะทั่วไปเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีดังต่อไปนี้ อาจเป็นประโยชน์ในการพิจารณา

- หลักฐานการสอบบัญชีจะมีความน่าเชื่อถือเพิ่มขึ้น ถ้าเป็นหลักฐานที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอกที่เป็นอิสระจากกิจการ
- หลักฐานการสอบบัญชีจากภายในกิจการย่อมมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น ถ้ากิจการมีการควบคุมที่มีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะการควบคุมการจัดทำและรักษาหลักฐานนั้น
- หลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้รับโดยตรง (เช่น จากการสังเกตการณ์การปฏิบัติตามการควบคุม) ย่อมมีความน่าเชื่อถือมากกว่าหลักฐานที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้รับเอง

โดยตรงหรือมาจากการสรุปจากหลักฐานแวดล้อมอื่น (เช่น จากการสอบถามเกี่ยวกับการปฏิบัติตามการควบคุม)

- หลักฐานการสอบบัญชีที่อยู่ในรูปเอกสาร ไม่ว่าจะเป็กระดาษ อิเล็กทรอนิกส์ หรือสื่ออื่น ๆ จะมีความน่าเชื่อถือมากกว่าหลักฐานที่ได้รับทางวาจา (เช่น การบันทึกผลการประชุมเป็นลายลักษณ์อักษร มีความน่าเชื่อถือมากกว่าคำรับรองด้วยวาจาเกี่ยวกับเนื้อหาการประชุม)
- หลักฐานการสอบบัญชีที่เป็นเอกสารต้นฉบับ มีความน่าเชื่อถือมากกว่าภาพถ่ายเอกสารหรือกระดาษโทรสาร หรือเอกสารที่มาจากฟิล์มภาพถ่าย เอกสารดิจิทัล หรือหลักฐานที่ถูกเปลี่ยนให้อยู่ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งความน่าเชื่อถือนั้นขึ้นอยู่กับความคุมของการจัดทำและรักษาเอกสารนั้น

ก32. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 ให้แนวทางเพิ่มเติมเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกแบบการวิเคราะห์ที่เปรียบเทียบในการตรวจสอบเนื้อหาสาระ¹³

ก33. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 กล่าวถึงสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเอกสารอาจถูกปลอมแปลง หรืออาจถูกเปลี่ยนแปลงโดยไม่ได้แจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบ¹⁴

ความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จัดทำโดยผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8)

ก34. การจัดทำงบการเงินของกิจการอาจต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญในเรื่องที่ไม่เกี่ยวกับการบัญชีหรือการตรวจสอบบัญชี เช่น การคำนวณทางคณิตศาสตร์ประกันภัย การประเมินมูลค่า หรือข้อมูลเกี่ยวกับวิศวกรรม กิจการอาจว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวเพื่อให้จัดทำข้อมูลที่ต้องการสำหรับการจัดทำงบการเงิน การที่ไม่สามารถใช้ผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวได้ในสถานการณ์ที่จำเป็น จะทำให้เพิ่มความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ก35. ถ้าข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี จัดทำจากงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 8 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างเช่น หากบุคคลหรือองค์กรหนึ่งมีความเชี่ยวชาญในการใช้แบบจำลองการประมาณมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์ที่ไม่สามารถหาค่าตลาดได้ ถ้าบุคคลหรือองค์กรดังกล่าวทำการประมาณมูลค่ายุติธรรม และกิจการนำมูลค่ายุติธรรมดังกล่าวมาใช้ในการจัดทำงบการเงิน บุคคลหรือองค์กรนั้นถือเป็นผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 8 ในทางตรงกันข้าม ถ้าบุคคลหรือองค์กรนั้นให้เพียงข้อมูลราคาเกี่ยวกับรายการที่เป็นรายการเฉพาะแก่กิจการ และกิจการได้นำข้อมูลราคานั้นไปใช้ในการคำนวณด้วยตนเอง หากนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี จะอยู่ภายใต้ย่อหน้าที่ 7 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ซึ่งไม่ถือเป็นการใช้งานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร

¹³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 ย่อหน้าที่ 5(ก)

¹⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 13

ก36. ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 8 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ อาจได้รับผลกระทบจากเรื่องต่อไปนี้

- ลักษณะ และความซับซ้อนของเรื่องที่เกี่ยวข้องกับผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร
- ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในเรื่องดังกล่าว
- ความพร้อมของแหล่งข้อมูลอื่น ๆ ที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี
- ลักษณะ ขอบเขต และวัตถุประสงค์ของงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร
- ผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารนั้นเป็นลูกจ้างของกิจการหรือไม่ หรือได้รับการว่าจ้างเพื่อให้บริการที่เกี่ยวข้องดังกล่าวแก่กิจการเท่านั้น
- ฝ่ายบริหารสามารถควบคุมหรือมีอิทธิพลต่องานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารเพียงใด
- ผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารอยู่ภายใต้มาตรฐานการปฏิบัติงานทางเทคนิค หรือมาตรฐานวิชาชีพอื่น หรือมาตรฐานที่กำหนดโดยอุตสาหกรรมอื่นหรือไม่
- ลักษณะ หรือขอบเขตของการควบคุมในกิจการที่มีต่องานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร
- ความรู้และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความชำนาญของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร
- ประสบการณ์ในอดีตของผู้สอบบัญชีในงานของผู้เชี่ยวชาญนั้น

ความรู้ความสามารถ ซัดความสามารถ และความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8 (ก))

ก37. ความรู้ความสามารถเกี่ยวข้องกับลักษณะและระดับความเชี่ยวชาญของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารนั้น ซัดความสามารถเกี่ยวข้องกับการที่ผู้เชี่ยวชาญนั้นจะนำความรู้ความสามารถของตนมาใช้ในสถานการณ์ต่าง ๆ ได้เพียงใด ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อซัดความสามารถ อาจรวมถึงสถานที่ทางภูมิศาสตร์ และความพร้อมของเวลาและทรัพยากร ความเที่ยงธรรมเกี่ยวข้องกับผลกระทบที่ทำให้เกิดความลำเอียง ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ หรือ อิทธิพลของบุคคลอื่น ๆ ที่อาจมีผลต่อการตัดสินใจทางวิชาชีพหรือทางธุรกิจของผู้เชี่ยวชาญนั้น ความรู้ความสามารถ ซัดความสามารถ และความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร และการควบคุมในกิจการที่มีต่องานของผู้เชี่ยวชาญ เป็นปัจจัยสำคัญต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จัดทำโดยผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารนั้น

ก38. ข้อมูลเกี่ยวกับความรู้ความสามารถ ซัดความสามารถ และความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร อาจได้รับจากแหล่งข้อมูลต่าง ๆ เช่น

- ประสบการณ์ส่วนตัวจากงานในอดีตของผู้เชี่ยวชาญนั้น
- การปรึกษาหารือกับผู้เชี่ยวชาญนั้น
- การปรึกษาหารือกับบุคคลผู้มีความคุ้นเคยกับงานของผู้เชี่ยวชาญนั้น
- ความรู้เกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้เชี่ยวชาญ การเป็นสมาชิกขององค์กรวิชาชีพหรือองค์กรทางอุตสาหกรรม ใบอนุญาตประกอบวิชาชีพ หรือการยอมรับขององค์กรภายนอกในรูปแบบอื่น ๆ

- เอกสารหรือหนังสือของผู้เชี่ยวชาญนั้นที่ได้รับการตีพิมพ์สู่สาธารณะ
- ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเอง (ถ้ามี) ซึ่งช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสำหรับข้อมูลต่าง ๆ ที่จัดทำโดยผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร

ก39. เรื่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการประเมินความรู้ความสามารถ ชีตความสามารถ และความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารนั้น ได้รวมถึงการทำงานของผู้เชี่ยวชาญนั้นอยู่ภายใต้มาตรฐานการปฏิบัติงานทางเทคนิค หรือมาตรฐานวิชาชีพอื่น หรือมาตรฐานที่กำหนดโดยอุตสาหกรรมอื่นหรือไม่ เช่น จริยธรรม และข้อกำหนดของสมาชิกขององค์กรวิชาชีพหรืออุตสาหกรรม มาตรฐานที่กำหนดเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือโดยหน่วยงานที่ออกใบอนุญาต หรือข้อกำหนดต่าง ๆ โดยกฎหมายหรือข้อบังคับ

ก40. เรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมถึง

- ความเกี่ยวข้องกันระหว่างความรู้ความสามารถของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารกับงานของผู้เชี่ยวชาญ รวมถึงความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านในวิชาชีพนั้น ตัวอย่างเช่น นักคณิตศาสตร์ประกันภัยอาจมีความเชี่ยวชาญพิเศษเฉพาะในเรื่องการประกันภัยทรัพย์สินและอุบัติเหตุ แต่ไม่มีความเชี่ยวชาญพิเศษในการคำนวณเงินบำนาญ
- ความรู้ความสามารถของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารกับข้อกำหนดทางการบัญชี เช่น ความรู้เกี่ยวกับข้อสมมติและวิธีการ รวมทั้งแบบจำลองซึ่งสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- สถานการณ์ที่ไม่คาดคิด การเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขต่าง ๆ หรือหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบ แสดงให้เห็นว่าอาจมีความจำเป็นที่ต้องพิจารณาความรู้ความสามารถ ชีตความสามารถ และความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารอีกครั้งหรือไม่ ในขณะที่การตรวจสอบยังดำเนินอยู่

ก41. สถานการณ์บางอย่างอาจคุกคามต่อความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญ เช่น ความเกี่ยวข้องกันผลประโยชน์ส่วนตัว การให้การสนับสนุน ความคุ้นเคย การที่ทำให้ต้องสอบทานงานของตนเองและการข่มขู่ การป้องกันอาชญากรรมคุกคามเหล่านี้ได้ โดยอาจเกิดขึ้นจากโครงสร้างภายนอก (เช่น โดยวิชาชีพของผู้เชี่ยวชาญนั้น โดยข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับ) หรือโดยภาวะแวดล้อมของงานของผู้เชี่ยวชาญนั้นเอง (เช่น โดยนโยบายและวิธีการควบคุมคุณภาพ)

ก42. ถึงแม้ว่า การป้องกันจะไม่สามารถกำจัดสถานการณ์คุกคามความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญให้หมดไปได้ แต่การคุกคาม เช่น การข่มขู่ให้ทำอย่างใดอย่างหนึ่งนั้นอาจมีความรุนแรงน้อยกว่าถ้าผู้เชี่ยวชาญนั้นเป็นผู้ที่กิจการว่าจ้างมาให้บริการ ไม่ใช่เป็นพนักงานของกิจการเอง และประสิทธิผลของการป้องกันสถานการณ์ดังกล่าว เช่น นโยบายและวิธีการควบคุมคุณภาพอาจมีความสำคัญมากกว่า เนื่องจากการคุกคามความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของ

ผู้เชี่ยวชาญที่มีฐานะเป็นพนักงานของกิจการนั้น จะมียุ่ตลอดเวลา ผู้เชี่ยวชาญที่เป็นพนักงานของกิจการ โดยปกติจะไม่ถือว่ามีความเที่ยงธรรมมากไปกว่าพนักงานคนอื่น ๆ ของกิจการ

ก43. ในการประเมินความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญที่กิจการว่าจ้างมานั้น ผู้สอบบัญชีอาจปรึกษาหารือกับผู้บริหารและผู้เชี่ยวชาญนั้น เกี่ยวกับผลประโยชน์และความสัมพันธ์ที่อาจก่อให้เกิดสถานการณ์ที่คุกคามต่อความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญนั้น และการป้องกันที่สามารถทำได้ รวมทั้งข้อกำหนดทางวิชาชีพของผู้เชี่ยวชาญนั้น และผู้สอบบัญชีอาจต้องประเมินว่าการป้องกันนั้นเพียงพอหรือไม่ ผลประโยชน์และความสัมพันธ์ที่อาจสร้างสถานการณ์คุกคามนั้นรวมถึง

- ผลประโยชน์ทางการเงิน
- ความสัมพันธ์ทางธุรกิจและความสัมพันธ์ส่วนตัว
- การให้บริการด้านอื่น ๆ

การทำความเข้าใจในงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8 (ข))

ก44. ความเข้าใจในงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร รวมถึงความเข้าใจเกี่ยวกับความชำนาญที่เกี่ยวข้องของผู้เชี่ยวชาญนั้น ความเข้าใจเกี่ยวกับความชำนาญที่เกี่ยวข้องอาจได้รับเมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าผู้สอบบัญชีมีความชำนาญในการประเมินงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารนั้นหรือไม่ หรือผู้สอบบัญชีต้องการผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเพื่อวัตถุประสงค์นี้หรือไม่¹⁵

ก45. ลักษณะต่าง ๆ ของสาขาของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารที่เกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชี อาจรวมถึง

- สาขาของผู้เชี่ยวชาญเป็นสาขาเฉพาะด้านที่มีส่วนที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบหรือไม่
- มีมาตรฐานวิชาชีพหรือมาตรฐานอื่น และข้อบังคับหรือข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องหรือไม่
- ข้อสมมติและวิธีการใดที่ผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารนำมาใช้ และข้อสมมติและวิธีการดังกล่าวเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปในวิชาชีพของผู้เชี่ยวชาญ และเหมาะสมกับวัตถุประสงค์ในการจัดทำรายงานทางการเงินหรือไม่
- ลักษณะของข้อมูลภายในและภายนอก หรือข้อมูลที่ผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารนำมาใช้

ก46. กรณีที่ผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารเป็นผู้ได้รับการว่าจ้างจากกิจการ โดยปกติจะมีจดหมายตอบรับงานหรือข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรระหว่างกิจการและผู้เชี่ยวชาญนั้น การประเมินข้อตกลงดังกล่าวในการทำความเข้าใจงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร อาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถกำหนดถึงความเหมาะสมในเรื่องต่อไปนี้ ตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี

- ลักษณะ ขอบเขตและวัตถุประสงค์ของงานของผู้เชี่ยวชาญ
- บทบาทและความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้เชี่ยวชาญนั้น และ

¹⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620 “การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 7

- ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการติดต่อสื่อสารระหว่างผู้บริหารและผู้เชี่ยวชาญนั้น รวมทั้งรูปแบบของรายงานที่ผู้เชี่ยวชาญจะจัดทำขึ้น

ก47. กรณีที่ผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารเป็นพนักงานของกิจการนั้น มีความเป็นไปได้น้อยที่จะมีการทำข้อตกลงเป็นลายลักษณ์อักษร การสอบถามผู้เชี่ยวชาญและผู้บริหารคนอื่น ๆ ในทีม อาจเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุดที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถทำความเข้าใจงานของผู้เชี่ยวชาญได้

การประเมินความเหมาะสมของผลงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8 (ค))

ก48. ข้อพิจารณาในการประเมินความเหมาะสมของผลงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารในเชิง หลักฐานการสอบบัญชีสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองที่เกี่ยวข้อง อาจรวมถึง

- ความเกี่ยวข้องและความสมเหตุสมผลของสิ่งที่ผู้เชี่ยวชาญพบหรือข้อสรุป ความสอดคล้องของสิ่งที่พบหรือข้อสรุปนั้นกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่น และสิ่งที่พบหรือข้อสรุปนั้นได้รวมอยู่ในงบการเงินอย่างเหมาะสมแล้วหรือไม่
- ความเกี่ยวข้องและความสมเหตุสมผลของข้อสมมติและวิธีการที่ใช้ ถ้างานของผู้เชี่ยวชาญเกี่ยวข้องกับการใช้ข้อสมมติและวิธีการที่สำคัญ
- ความเกี่ยวข้อง ความครบถ้วน และความถูกต้องของแหล่งข้อมูล ถ้างานของผู้เชี่ยวชาญเกี่ยวข้องกับแหล่งข้อมูลที่มีนัยสำคัญ

ข้อมูลที่จัดทำโดยกิจการและใช้ตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9 (ก)-(ข))

ก49. เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่น่าเชื่อถือ ข้อมูลที่จัดทำโดยกิจการที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการตรวจสอบจำเป็นต้องมีความครบถ้วนและถูกต้องอย่างเพียงพอ ตัวอย่างเช่น ประสิทธิภาพของการตรวจสอบบัญชีรายได้โดยใช้ราคาขายที่กำหนดไว้ในการบันทึกยอดขาย จะได้รับผลกระทบจากความถูกต้องของข้อมูลราคา และความครบถ้วนและถูกต้องของ ปริมาณขาย เช่นเดียวกันกับการตรวจสอบลักษณะบางอย่าง (เช่นการอนุมัติรายการ) ของ รายการจำนวนหนึ่ง (เช่น การจ่ายชำระหนี้) ผลของการตรวจสอบจะมีความน่าเชื่อถือน้อยลง ถ้าจำนวนประชากรของรายการที่ใช้ในการเลือกรายการตรวจสอบมีไม่ครบถ้วน

ก50. การให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีในเรื่องความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลดังกล่าว อาจทำในเวลาเดียวกันกับการใช้ข้อมูลนั้นในการตรวจสอบ โดยกำหนดให้การได้รับหลักฐาน การสอบบัญชีดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของวิธีการตรวจสอบด้วย ในสถานการณ์อื่น ๆ ผู้สอบบัญชี อาจได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลดังกล่าวโดย การทดสอบการควบคุมเกี่ยวกับการจัดทำและการเก็บรักษาข้อมูลนั้น อย่างไรก็ตาม ในบาง สถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติมได้

ก51. ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีอาจตั้งใจที่จะใช้ข้อมูลที่จัดทำโดยกิจการสำหรับการตรวจสอบตามวัตถุประสงค์อื่น ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจตั้งใจที่จะใช้การวัดผลประกอบการของกิจการเพื่อวัตถุประสงค์ของการวิเคราะห์เปรียบเทียบ หรือใช้ข้อมูลที่กิจการจัดทำเพื่อใช้ในการติดตามการปฏิบัติงาน เช่น รายงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งในกรณีดังกล่าว ความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ จะได้รับผลกระทบจากข้อมูลที่อาจไม่ถูกต้องแม่นยำหรือมีความละเอียดไม่เพียงพอตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น วิธีวัดผลประกอบการของกิจการที่ผู้บริหารใช้นั้น อาจไม่แม่นยำเพียงพอที่จะใช้ในการตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

การเลือกรายการทดสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้า 10)

ก52. วิธีการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพจะให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสม ซึ่งเมื่อรวมกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่นที่ผู้สอบบัญชีได้รับหรือจะได้รับ จะเพียงพอตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีในการเลือกรายการที่จะทดสอบ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 7 ในการตัดสินใจเกี่ยวกับความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี อีกลักษณะหนึ่งของความมีประสิทธิภาพ (ความเพียงพอ) คือความสำคัญของการพิจารณาเลือกรายการที่จะทดสอบ ซึ่งวิธีการที่ผู้สอบบัญชีอาจใช้ในการเลือกรายการทดสอบ ได้แก่

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

ความเหมาะสมของการเลือกใช้วิธีในการเลือกรายการไม่ว่าวิธีเดียวหรือหลายวิธีร่วมกันขึ้นอยู่กับสถานการณ์นั้น ๆ เช่น ความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองที่กำลังตรวจสอบอยู่ และความเป็นไปได้ของการนำวิธีการเลือกรายการต่าง ๆ มาใช้ปฏิบัติและประสิทธิภาพของวิธีต่าง ๆ เหล่านั้น

การเลือกทุกรายการ

ก53. ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจว่าการตรวจสอบรายการทุกรายการของประชากรที่ประกอบเป็นกลุ่มของรายการบัญชีหนึ่ง หรือยอดคงเหลือตามบัญชี (หรือกลุ่มย่อยของประชากร) เป็นสิ่งที่เหมาะสมที่สุด แต่โดยปกติผู้สอบบัญชีจะไม่ตรวจสอบร้อยละร้อยในกรณีที่ทำกรทดสอบการควบคุม อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจตรวจสอบร้อยละร้อยในกรณีที่เป็นกรทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ ตัวอย่างที่การตรวจสอบร้อยละร้อยอาจเหมาะสมคือ

- ประชากรประกอบด้วยรายการที่มีจำนวนเงินสูงเพียงไม่กี่รายการ
- มีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญและการเลือกรายการด้วยวิธีอื่นไม่ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ หรือ
- ระบบการประมวลผลข้อมูลมีลักษณะเป็นการคำนวณหรือทำซ้ำหลาย ๆ ครั้ง ทำให้การตรวจสอบร้อยละร้อยมีต้นทุนในการตรวจสอบต่ำ

การเลือกรายการแบบเจาะจง

ก54. ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจเลือกรายการแบบเจาะจงจากประชากร โดยพิจารณาจากปัจจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในกิจการ การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และลักษณะเฉพาะของประชากรที่ทดสอบ การใช้ดุลยพินิจในการเลือกรายการแบบเจาะจงจะต้องคำนึงถึงความเสี่ยงของตัวอย่างที่ไม่ถูกเลือกรายการที่เลือกแบบเจาะจงอาจรวมถึง

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

ก55. การเลือกตรวจสอบรายการแบบเจาะจงจากรายการในกลุ่มของรายการบัญชีหรือยอดคงเหลือตามบัญชี มักเป็นวิธีการที่มีประสิทธิภาพในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี แต่วิธีการนี้ไม่ใช่การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี ผลที่ได้จากการตรวจสอบรายการที่เลือกโดยวิธีนี้ไม่สามารถนำไปใช้สรุปผลเกี่ยวกับประชากรทั้งหมดได้ ดังนั้น การเลือกตรวจสอบรายการแบบเจาะจงจึงไม่ได้ให้หลักฐานการสอบบัญชีสำหรับประชากรส่วนที่เหลือ

การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี

ก56. การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี เป็นการออกแบบให้สามารถให้ข้อสรุปต่อประชากรทั้งหมดจากการทดสอบตัวอย่างที่เลือกจากประชากรนั้น การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีอธิบายอยู่ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530¹⁶

¹⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 “การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี”

ความขัดแย้งกัน หรือข้อสงสัยในความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11)

ก57. การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากแหล่งที่มาต่าง ๆ กันหรือในรูปแบบต่าง ๆ กัน อาจแสดงให้เห็นว่าหลักฐานที่ได้รับมาแต่ละชิ้นไม่น่าเชื่อถือ เช่น เมื่อหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากแหล่งที่มาแหล่งหนึ่งขัดแย้งกันกับที่ได้รับมาจากอีกแหล่งหนึ่ง ซึ่งในกรณีนี้อาจเป็นคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามผู้บริหาร ผู้ตรวจสอบภายใน หรือบุคคลอื่น ที่ขัดแย้งกัน หรือคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลขัดแย้งกันกับคำตอบที่ได้รับจากผู้บริหาร มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐาน ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพบข้อมูลของเรื่องที่สำคัญ แต่ขัดแย้งกันกับผลสรุปสุดท้ายของการตรวจสอบ¹⁷

มาตรฐานการสอบบัญชี

¹⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 11