



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500

หลักฐานการสอบบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ 500 – หลักฐานการสอบบัญชี ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2555 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย - นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 500 – หลักฐานการสอบบัญชี © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

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

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

ติดต่อ Permissions@ifac.org เพื่อขออนุญาตทำซ้ำ ครอบครองหรือเป็นสื่อ หรือใช้เอกสารฉบับนี้ ในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน

เนื่องจาก IFAC ได้เผยแพร่ Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2018 Edition เมื่อวันที่ 17 ธันวาคม พ.ศ. 2562 ซึ่งมีการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)

ดังนั้น สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จึงปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 – หลักฐานการสอบบัญชี (แปลจาก ISA 500, Audit Evidence) โดยปรับปรุงเนื้อหาและถ้อยคำบางส่วนให้สอดคล้องกับการปรับปรุงข้างต้น (ดังแสดงในส่วนที่แรเงา) สำหรับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2561 แต่เนื่องด้วยข้อกำหนดที่สำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่เปลี่ยนแปลง ดังนั้น วันถือปฏิบัติของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้จึงเป็นวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 เป็นต้นไปเช่นเดิม ซึ่งสอดคล้องกับวันถือปฏิบัติที่ระบุไว้ใน Handbook 2018 Edition ของ IFAC

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500

หลักฐานการสอบบัญชี

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 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-ก52 |
| การเลือกรายการทดสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี | ก53-ก57 |
| ความขัดแย้งกัน หรือข้อสงสัยในความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชี | ก58 |

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

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 เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถได้ข้อสรุปอย่างสมเหตุสมผลในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

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) บันทึกรายการบัญชี หมายถึง การบันทึกรายการทางบัญชีครั้งแรก และเอกสารที่สนับสนุนการบันทึกรายการบัญชี เช่น เช็คและบันทึกรายการโอนเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ 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 นอกเหนือจากด้านการบัญชีและการสอบบัญชี ซึ่งกิจการใช้เพื่อช่วยในการจัดทำงบการเงิน
 - (จ) ความเพียงพอ (ของหลักฐานการสอบบัญชี) หมายถึง การวัดปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชี และคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชี ต่างมีผลกระทบต่อปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการ

ข้อกำหนด

หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

6. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและใช้วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก1-ก25)

ข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี

7. ในการออกแบบและใช้วิธีการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก26-ก34)
8. หากข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี มีการจัดทำโดยการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงความสำคัญของผลงานของผู้เชี่ยวชาญนั้นต่อวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีตามความจำเป็น ดังนี้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก35-ก37)
 - (ก) ประเมินความรู้ความสามารถ ซีดความสามารถ และความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญนั้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก38-ก44)
 - (ข) ทำความเข้าใจในงานของผู้เชี่ยวชาญนั้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก45-ก48)

- (ค) ประเมินความเหมาะสมของผลงานของผู้เชี่ยวชาญนั้นในเชิงหลักฐานการสอบบัญชีสำหรับ
สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก49)
9. หากใช้ข้อมูลที่จัดทำโดยกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าข้อมูลนั้นมีความน่าเชื่อถือเพียงพอตาม
วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีหรือไม่ รวมทั้งในเรื่องต่อไปนี้ ตามความจำเป็น
- (ก) การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูล (อ้างถึง
ย่อหน้าที่ ก50-ก51)
- (ข) การประเมินว่าข้อมูลนั้นมีความแม่นยำและละเอียดเพียงพอตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี
หรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก52)

การเลือกรายการทดสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี

10. ในการออกแบบการทดสอบการควบคุมและการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ
ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดวิธีการเลือกรายการเพื่อใช้ในการทดสอบอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อให้
บรรลุวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก53-ก57)

ความขัดแย้งกัน หรือข้อสงสัยในความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชี

11. ในกรณีที่
- (ก) หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากแหล่งที่มาหนึ่ง ขัดแย้งกันกับหลักฐานที่ได้รับจากอีก
แหล่งหนึ่ง หรือ
- (ข) ผู้สอบบัญชีสงสัยในความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี
- ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดการเปลี่ยนแปลงหรือเพิ่มเติมวิธีการตรวจสอบที่จำเป็น เพื่อจัดข้อสงสัยดังกล่าว
และต้องพิจารณาถึงผลกระทบของเรื่องดังกล่าวต่อการตรวจสอบในส่วนอื่นด้วย (ถ้ามี) (อ้างถึง
ย่อหน้าที่ ก58)

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 6)

- ก1. หลักฐานการสอบบัญชี เป็นเรื่องจำเป็นที่ใช้สนับสนุนความเห็นและรายงานของผู้สอบบัญชี หลักฐานการสอบบัญชีต้องมีการรวบรวมและได้รับจากวิธีการตรวจสอบในระหว่างการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม หลักฐานการสอบบัญชีอาจรวมถึงข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งอื่น เช่น การตรวจสอบในงวดก่อน (ทำให้ผู้สอบบัญชีระบุได้ว่ามีการเปลี่ยนแปลงใดเกิดขึ้นหรือไม่ตั้งแต่การตรวจสอบงวดก่อน ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบในงวดปัจจุบัน⁶) หรือวิธีการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีในการรับงานสำหรับลูกค้าใหม่หรือการรับงานจากลูกค้าเดิมต่อจากงวดก่อน นอกจากนี้แหล่งข้อมูลทั้งภายในและภายนอกกิจการแล้ว บันทึกทางบัญชีของกิจการ ก็เป็นแหล่งข้อมูลที่สำคัญของหลักฐานการสอบบัญชี นอกจากนี้ ข้อมูลที่อาจใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีอาจจัดทำโดยการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร หลักฐานการสอบบัญชีประกอบด้วยข้อมูลทั้งที่สนับสนุนและสอดคล้องกันกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ รวมถึงข้อมูลที่ขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ นอกจากนี้ ในบางกรณีการขาดหายไปของข้อมูล (เช่น การที่ผู้บริหารปฏิเสธที่จะจัดทำคำรับรองของผู้บริหาร) ก็ถือเป็นหลักฐานการสอบบัญชีด้วยเช่นกัน
- ก2. งานส่วนใหญ่ของผู้สอบบัญชีเพื่อที่จะแสดงความเห็นต่องบการเงิน ประกอบด้วย การได้รับและประเมินหลักฐานการสอบบัญชี วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีรวมถึง การตรวจสอบ การสังเกตการณ์ การขอคำยืนยัน การทดสอบ การคำนวณ การทดสอบโดยการปฏิบัติซ้ำ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ซึ่งบ่อยครั้งอาจใช้วิธีการตรวจสอบหลายวิธีร่วมกัน นอกเหนือจากการสอบถาม ถึงแม้ว่าการสอบถามอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่สำคัญ และอาจให้หลักฐานของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง แต่การสอบถามเพียงอย่างเดียวโดยปกติไม่ได้ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอที่จะแสดงว่าไม่มีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ หรือความมีประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการควบคุม
- ก3. ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200⁷ ผู้สอบบัญชีจะได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชี (เป็นความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมต่องบการเงินที่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ) ให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้
- ก4. ความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีมีความเกี่ยวข้องกัน โดยความเพียงพอเป็นการวัดปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชีที่จำเป็นต้องได้รับนั้นมาจากการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (ความเสี่ยงที่ประเมินได้ยิ่งสูง ปริมาณหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการก็จะมากขึ้น)

⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 9

⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 5

และจากคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชีเหล่านั้น (หลักฐานยังมีคุณภาพสูง ปริมาณหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการอาจน้อยลง) อย่างไรก็ตาม การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่มากขึ้น อาจไม่สามารถทดแทนได้หากหลักฐานที่ได้รับนั้นมีคุณภาพต่ำ

- ก5. ความเหมาะสม เป็นการวัดคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชี กล่าวคือ เป็นความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีที่ใช้ในการสนับสนุนข้อสรุปในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีขึ้นอยู่กับแหล่งที่มาและลักษณะของหลักฐานการสอบบัญชี รวมถึงสถานการณ์ที่ได้รับหลักฐานนั้น
- ก6. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสรุปว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่⁸ ทั้งนี้ การตัดสินใจว่าผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ และเพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปที่มีเหตุผลในการแสดงความเห็นหรือไม่นั้น ถือเป็นเรื่องของการตัดสินใจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ซึ่งตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 กล่าวถึงเรื่องดังกล่าวในลักษณะของวิธีการตรวจสอบ การจัดทำรายงานทางการเงินในช่วงเวลาที่เหมาะสม และความสมดุลกันระหว่างประโยชน์ที่ได้รับและต้นทุนที่เสียไป ซึ่งเป็นปัจจัยที่เกี่ยวข้องในการตัดสินใจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้สอบบัญชี ว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่
- แหล่งที่มาของหลักฐานการสอบบัญชี
- ก7. หลักฐานการสอบบัญชีบางประเภทอาจได้รับจากการใช้วิธีการตรวจสอบโดยการทดสอบบันทึกทางบัญชี เช่น โดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบและการสอบทาน การทดสอบโดยการปฏิบัติตามขั้นตอนการจัดทำรายงานทางการเงิน และการกระหายอดโดยใช้ข้อมูลเดียวกัน ซึ่งจากการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดได้ว่าบันทึกทางบัญชีมีความสอดคล้องและตรงกันกับงบการเงิน
- ก8. ความเชื่อมั่นที่มากขึ้นโดยปกติจะได้รับจากหลักฐานที่สอดคล้องกัน ซึ่งได้รับจากแหล่งที่มาต่าง ๆ กัน หรือมีลักษณะของการได้มาซึ่งหลักฐานที่แตกต่างกันมากกว่าหลักฐานที่พิจารณาเป็นแต่ละรายการ ตัวอย่างเช่น การหาหลักฐานเพื่อยืนยันข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งที่มาที่เป็นอิสระจากกิจการ อาจเพิ่มความเชื่อมั่นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อหลักฐานการสอบบัญชีที่จัดทำภายในกิจการ เช่น หลักฐานที่อยู่ในบันทึกทางบัญชี รายงานการประชุม หรือ จากหนังสือรับรองของผู้บริหาร
- ก9. ข้อมูลจากแหล่งที่เป็นอิสระจากกิจการที่ผู้สอบบัญชีอาจใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีอาจรวมถึงการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก รายงานจากนักวิเคราะห์ และข้อมูลเปรียบเทียบกับคู่แข่งชั้น

⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 26

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 โดยขึ้นอยู่กับ การนำไปใช้ของผู้สอบบัญชี ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ในบางสถานการณ์ หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบงวดก่อนอาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานที่มีความเหมาะสมและสอดคล้องต่อเนื่องกันกับการตรวจสอบในงวดปัจจุบัน⁹
- ก12. ลักษณะและระยะเวลาของวิธีการตรวจสอบที่จะใช้ อาจได้รับผลกระทบจากการที่ข้อมูลทางบัญชี และข้อมูลอื่นอยู่ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ หรือมีอยู่เฉพาะในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งเท่านั้น ตัวอย่างเช่น แหล่งที่มาของข้อมูลที่เป็นเอกสาร เช่น ใบสั่งซื้อและใบแจ้งหนี้ อาจอยู่ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ เมื่อกิจการใช้ระบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หรืออาจถูกลบทิ้งหลังจากได้มีการจัดเก็บเอกสารเป็นข้อมูลรูปภาพอิเล็กทรอนิกส์ เมื่อกิจการใช้ระบบประมวลผลภาพเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บและอ้างอิง
- ก13. ข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์บางประเภทอาจไม่สามารถดึงกลับมาได้หลังจากพ้นช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่งแล้ว เช่น ถ้าแฟ้มข้อมูลมีการเปลี่ยนแปลงและถ้าไม่มีการสำรองข้อมูลนั้นไว้ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องขอให้มีการเก็บข้อมูลบางอย่างไว้ เพื่อใช้ในการสอบทานหรือปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบ ณ ช่วงเวลาที่ข้อมูลนั้นมีอยู่ ซึ่งเป็นผลมาจากนโยบายการจัดเก็บข้อมูลของกิจการ

การตรวจสอบ

- ก14. การตรวจสอบเกี่ยวข้องกับตรวจสอบบันทึกหรือเอกสาร ไม่ว่าจะเป็นการจัดทำจากภายในหรือภายนอกกิจการ ซึ่งอยู่ในรูปแบบของกระดาษ รูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ หรือสื่ออื่น ๆ หรือการตรวจนับสินทรัพย์ การตรวจสอบบันทึกและเอกสารให้หลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือในระดับต่าง ๆ กัน ขึ้นอยู่กับลักษณะและแหล่งที่มา ในกรณีที่เป็นบันทึกและเอกสารภายใน ความน่าเชื่อถือยังขึ้นอยู่กับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมในการจัดทำเอกสารด้วย ตัวอย่างของการตรวจสอบที่ใช้เป็นการทดสอบการควบคุม ได้แก่ การตรวจสอบบันทึกเพื่อให้ได้หลักฐานการอนุมัติรายการ

⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ ก35

- 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 การถูกสังเกตการณ์อาจมีผลกระทบต่อกระบวนการหรือขั้นตอน ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 สำหรับแนวทางเพิ่มเติมในการสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ¹⁰

การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก

- ก18. การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก เป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้รับโดยตรงในรูปแบบของเอกสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากบุคคลภายนอก (ผู้ให้คำยืนยัน) ในรูปแบบของกระดาษหรืออิเล็กทรอนิกส์ หรือสื่ออื่น ๆ วิธีการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกมักใช้กับการยืนยันสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เป็นยอดคงเหลือทางบัญชีและข้อมูลประกอบบัญชีนั้น อย่างไรก็ตาม การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก ไม่ได้จำกัดเฉพาะเรื่องยอดคงเหลือของบัญชีเท่านั้น ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจขอคำยืนยันเกี่ยวกับเงื่อนไขในสัญญาหรือรายการที่กิจการมีต่อบุคคลภายนอก การขอคำยืนยันอาจเป็นการสอบถามว่ามีการเปลี่ยนแปลงใด ๆ เกี่ยวกับสัญญาหรือไม่ และถ้ามีการเปลี่ยนแปลงนั้นมีรายละเอียดอะไรบ้าง การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกยังใช้เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับเงื่อนไขบางอย่างที่ขาดหายไป เช่น การที่สัญญาแนบท้ายขาดหายไป ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อรับรู้รายได้ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 สำหรับแนวทางเพิ่มเติม¹¹

การทดสอบการคำนวณ

- ก19. การทดสอบการคำนวณ ประกอบด้วยการตรวจสอบความถูกต้องของตัวเลขในเชิงการคำนวณในเอกสารและบันทึกต่าง ๆ การทดสอบการคำนวณสามารถทำได้ทั้งด้วยมือหรือทางอิเล็กทรอนิกส์

¹⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 “หลักฐานการสอบบัญชี – ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเฉพาะรายการ”

¹¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 “การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก”

การทดสอบโดยการปฏิบัติซ้ำ

ก20. การทดสอบโดยการปฏิบัติซ้ำ เกี่ยวข้องกับการที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติโดยอิสระตามขั้นตอนหรือตามการควบคุมซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมภายในของกิจการ

การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

ก21. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ ประกอบด้วยการประเมินข้อมูลทางการเงินโดยการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ที่มีเหตุผลระหว่างข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน การวิเคราะห์เปรียบเทียบยังรวมถึงการสอบสวนหากจำเป็นสำหรับการเปลี่ยนแปลงและความสัมพันธ์ที่ถูกระบุไว้ ซึ่งขัดแย้งกับข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่น หรือที่แตกต่างไปจากจำนวนที่คาดการณ์ไว้อย่างมีนัยสำคัญ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 สำหรับแนวทางเพิ่มเติม

การสอบถาม

ก22. การสอบถามประกอบด้วย การหาข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินจากบุคคลที่มีความรู้ทั้งภายในและภายนอกกิจการ การสอบถามเป็นวิธีการตรวจสอบวิธีหนึ่งที่ใช้กันอย่างมากที่สุดตลอดการตรวจสอบ โดยใช้ประกอบกับวิธีการตรวจสอบอื่น การสอบถามอาจทำได้ทั้งการสอบถามอย่างเป็นทางการที่เป็นลายลักษณ์อักษรและการสอบถามอย่างไม่เป็นทางการด้วยวาจา ซึ่งการประเมินคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามถือเป็นส่วนหนึ่งของวิธีการสอบถามด้วย

ก23. คำตอบที่ได้รับจากการสอบถาม อาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูล ซึ่งไม่เคยได้รับมาก่อน หรือได้รับข้อมูลที่สอดคล้องกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่น ในทางกลับกัน คำตอบที่ได้รับอาจให้ข้อมูลที่แตกต่างอย่างมากจากข้อมูลอื่นที่ผู้สอบบัญชีได้รับมาก่อน ตัวอย่างเช่น ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารจะเข้าแทรกแซงการควบคุม ในบางกรณี คำตอบที่ได้รับอาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงวิธีการตรวจสอบที่ใช้หรือใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติม

ก24. ถึงแม้บ่อยครั้งที่การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากวิธีสอบถามจะมีความสำคัญ แต่ในกรณีที่เป็น การสอบถามเกี่ยวกับเจตนาของผู้บริหาร ข้อมูลที่สนับสนุนในเรื่องดังกล่าวอาจมีจำกัด ซึ่งในกรณีนี้ การทำความเข้าใจประวัติของผู้บริหารเกี่ยวกับการตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ เหตุผลในการเลือกวิธีปฏิบัติในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง และความสามารถในการติดตามการปฏิบัติงานในเรื่องต่าง ๆ ของผู้บริหาร อาจให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งสนับสนุนหลักฐานที่ได้รับจากวิธีสอบถามได้

ก25. ในบางครั้ง ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงความจำเป็นที่ต้องได้รับหนังสือรับรองจากผู้บริหาร และจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (หากเหมาะสม) เพื่อยืนยันคำตอบที่ได้รับทางวาจา ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 สำหรับแนวทางเพิ่มเติม¹²

¹² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 “หนังสือรับรอง”

ข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี

ความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 7)

ก26. ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ก1 หลักฐานการสอบบัญชีเบื้องต้นที่ได้รับจากวิธีการตรวจสอบในระหว่างการตรวจสอบ อาจรวมถึงข้อมูลจากแหล่งที่มาอื่น ๆ เช่น การตรวจสอบงวดก่อนสำหรับบางกรณี วิธีการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีในการรับงานสำหรับลูกค้าใหม่หรือการรับงานจากลูกค้าเดิมต่อจากงวดก่อน และการปฏิบัติตามความรับผิดชอบที่เพิ่มขึ้นบางประการภายใต้กฎหมายข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (เช่น การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับของกิจการ) โดยความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลมีผลกระทบต่อคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชีทั้งหมด

ความเกี่ยวข้อง

ก27. ความเกี่ยวข้อง คือ ความเชื่อมโยงกันอย่างมีเหตุผลหรือผลกระทบของวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบ และสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองซึ่งอยู่ในการพิจารณาหากมีความเหมาะสม ความเกี่ยวข้องของข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี อาจได้รับผลกระทบจากการกำหนดแนวทางของการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ถ้าวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบ คือ การตรวจสอบเรื่องการแสดงยอดสูงไปในเรื่องความมีอยู่จริงหรือมูลค่าของเจ้าหนี้การค้า การตรวจสอบยอดเจ้าหนี้การค้าที่บันทึกอยู่ในบัญชีจะเป็นวิธีการตรวจสอบที่มีความเกี่ยวข้อง ในทางตรงกันข้าม ถ้าต้องการตรวจสอบว่าเจ้าหนี้การค้าแสดงยอดต่ำไปในเรื่องความมีอยู่จริงหรือมูลค่าของเจ้าหนี้การค้า การตรวจสอบยอดเจ้าหนี้การค้าที่บันทึกอยู่ในบัญชีจะเป็นวิธีตรวจสอบที่ไม่เกี่ยวข้อง แต่การตรวจสอบข้อมูล การจ่ายชำระหนี้หลังวันสิ้นงวด ใบแจ้งหนี้ที่ยังไม่จ่ายชำระ ใบแจ้งยอดจากเจ้าหนี้ และรายงานการรับของที่ไม่มีหลักฐานการสั่งซื้อจึงจะมีความเกี่ยวข้องมากกว่า

ก28. การกำหนดวิธีการตรวจสอบอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองเพียงบางเรื่องแต่ไม่ใช่ทั้งหมด เช่น การตรวจสอบเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการรับชำระหนี้หลังวันสิ้นงวด อาจให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีอยู่จริงและมูลค่าของลูกหนี้ แต่ไม่รวมถึงการตัดยอด เช่นเดียวกันกับการได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง เช่น การมีอยู่จริงของสินค้าคงเหลือ ไม่สามารถทดแทนหลักฐานการสอบบัญชีสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในอีกเรื่องหนึ่งได้ เช่น มูลค่าของสินค้าคงเหลืออื่น แต่ในขณะเดียวกันหลักฐานการสอบบัญชีจากแหล่งที่มาต่าง ๆ กัน หรือในรูปแบบที่ต่างกันอาจเกี่ยวข้องในเรื่องเดียวกันกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

ก29. การทดสอบการควบคุม เป็นการออกแบบการทดสอบเพื่อประเมินความมีประสิทธิภาพของการควบคุมในการป้องกัน การตรวจพบ และการแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ การออกแบบการทดสอบการควบคุมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องนั้น รวมถึงการระบุถึงเงื่อนไข (คุณลักษณะ) ที่แสดงถึงผลการปฏิบัติงานของการควบคุม และการไม่เป็นไปตามเงื่อนไขที่

แสดงให้เห็นถึงการควบคุมที่ไม่เพียงพอ โดยผู้สอบบัญชีสามารถทดสอบการมีอยู่หรือไม่มีของเงื่อนไขการควบคุมดังกล่าวได้

- ก30. วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเป็นการออกแบบวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ การตรวจสอบเนื้อหาสาระประกอบด้วย การทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ในการออกแบบการตรวจสอบเนื้อหาสาระจะต้องระบุเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ ซึ่งเป็นเงื่อนไขที่ทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

ความน่าเชื่อถือ

- ก31. ความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีและความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีขึ้นอยู่กับแหล่งที่มาและลักษณะของหลักฐานนั้นและขึ้นอยู่กับสถานการณ์เฉพาะที่ได้รับหลักฐานนั้น รวมถึงการควบคุมการจัดทำและเก็บรักษาข้อมูลนั้น การสรุปผลอย่างกว้าง ๆ เกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของหลักฐานประเภทต่าง ๆ ขึ้นอยู่กับข้อยกเว้นที่สำคัญ แม้ข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีจะได้รับมาจากแหล่งที่มาภายนอกกิจการ แต่ก็อาจมีบางสถานการณ์ที่มีผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ได้รับ ตัวอย่างเช่น ข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งที่มาภายนอกที่เป็นอิสระอาจไม่น่าเชื่อถือหากแหล่งที่มาั้นไม่มีความรู้เกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวหรือผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารขาดความเที่ยงธรรม แม้จะเป็นเรื่องที่รับรู้กันว่าข้อยกเว้นอาจมีอยู่ ลักษณะทั่วไปเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีดังต่อไปนี้ อาจเป็นประโยชน์ในการพิจารณา

- หลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือเพิ่มขึ้น ถ้าเป็นหลักฐานที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอกที่เป็นอิสระจากกิจการ
- หลักฐานการสอบบัญชีจากภายในกิจการย่อมมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น ถ้ากิจการมีการควบคุมที่มีประสิทธิผล โดยเฉพาะการควบคุมการจัดทำและรักษาหลักฐานนั้น
- หลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้รับโดยตรง (เช่น จากการสังเกตการณ์การปฏิบัติตามการควบคุม) ย่อมมีความน่าเชื่อถือมากกว่าหลักฐานที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้รับเองโดยตรงหรือมาจากการสรุปจากหลักฐานแวดล้อมอื่น (เช่น จากการสอบถามเกี่ยวกับการปฏิบัติตามการควบคุม)
- หลักฐานการสอบบัญชีที่อยู่ในรูปเอกสาร ไม่ว่าจะ เป็นกระดาษ อิเล็กทรอนิกส์ หรือสื่ออื่น ๆ จะมีความน่าเชื่อถือมากกว่าหลักฐานที่ได้รับทางวาจา (เช่น การบันทึกผลการประชุมเป็นลายลักษณ์อักษร มีความน่าเชื่อถือมากกว่าคำรับรองด้วยวาจาเกี่ยวกับเนื้อหาการประชุม)
- หลักฐานการสอบบัญชีที่เป็นเอกสารต้นฉบับ มีความน่าเชื่อถือมากกว่าภาพถ่ายเอกสารหรือกระดาษโทรสาร หรือเอกสารที่มาจากฟิล์มภาพถ่าย เอกสารดิจิทัล หรือหลักฐานที่ถูกเปลี่ยนให้อยู่ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งความน่าเชื่อถือนั้นขึ้นอยู่กับ การควบคุมของการจัดทำและรักษาเอกสารนั้น

ก32. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 ให้แนวทางเพิ่มเติมเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกแบบการวิเคราะห์ที่เปรียบเทียบในการตรวจสอบเนื้อหาสาระ¹³

ก33. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 กล่าวถึงสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเอกสารอาจถูกปลอมแปลง หรืออาจถูกเปลี่ยนแปลงโดยไม่ได้แจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบ¹⁴

ก34. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)¹⁵ ให้แนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมเกี่ยวกับการปฏิบัติตามความรับผิดชอบที่เพิ่มขึ้นของผู้สอบบัญชี ภายใต้กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับของกิจการที่พบหรือสงสัยที่อาจทำให้ได้รับข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวกับการทำงานของผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และการประเมินผลกระทบจากการไม่ปฏิบัติตามดังกล่าวซึ่งมีต่องานสอบบัญชีในด้านอื่น

ความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จัดทำโดยผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8)

ก35. การจัดทำงบการเงินของกิจการอาจต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญในเรื่องที่ไม่เกี่ยวกับการบัญชีหรือการตรวจสอบบัญชี เช่น การคำนวณทางคณิตศาสตร์ประกันภัย การประเมินมูลค่า หรือข้อมูลเกี่ยวกับวิศวกรรม กิจการอาจว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวเพื่อให้จัดทำข้อมูลที่ต้องการสำหรับการจัดทำงบการเงิน การที่ไม่สามารถใช้ผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวได้ในสถานการณ์ที่จำเป็น จะทำให้เพิ่มความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ก36. ถ้าข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี จัดทำจากงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 8 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างเช่น หากบุคคลหรือองค์กรหนึ่งมีความเชี่ยวชาญในการใช้แบบจำลองการประมาณมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์ที่ไม่สามารถหาราคาตลาดได้ ถ้าบุคคลหรือองค์กรดังกล่าวประมาณมูลค่ายุติธรรม และกิจการนำมูลค่ายุติธรรมดังกล่าวมาใช้ในการจัดทำงบการเงิน บุคคลหรือองค์กรนั้นถือเป็นผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 8 ในทางตรงกันข้าม ถ้าบุคคลหรือองค์กรนั้นให้เพียงข้อมูลราคาเกี่ยวกับรายการที่เป็นรายการเฉพาะแก่กิจการ และกิจการได้นำข้อมูลราคาดังกล่าวไปใช้ในการคำนวณด้วยตนเอง หากนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี จะอยู่ภายใต้ย่อหน้าที่ 7 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ซึ่งไม่ถือเป็นการใช้งานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร

ก37. ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 8 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ อาจได้รับผลกระทบจากเรื่องต่อไปนี้

- ลักษณะและความซับซ้อนของเรื่องที่เกี่ยวข้องกับผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร
- ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในเรื่องดังกล่าว
- ความพร้อมของแหล่งข้อมูลอื่น ๆ ที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี

¹³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 ย่อหน้าที่ 5(ก)

¹⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 14

¹⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) “การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 9

- ลักษณะ ขอบเขต และวัตถุประสงค์ของงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร
- ผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารนั้นเป็นลูกจ้างของกิจการหรือไม่ หรือได้รับการว่าจ้างเพื่อให้บริการที่เกี่ยวข้องดังกล่าวแก่กิจการเท่านั้น
- ฝ่ายบริหารสามารถควบคุมหรือมีอิทธิพลต่องานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารเพียงใด
- ผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารอยู่ภายใต้มาตรฐานการปฏิบัติงานทางเทคนิค หรือมาตรฐานวิชาชีพอื่น หรือมาตรฐานที่กำหนดโดยอุตสาหกรรมอื่นหรือไม่
- ลักษณะ หรือขอบเขตของการควบคุมในกิจการที่มีต่องานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร
- ความรู้และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความชำนาญของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร
- ประสบการณ์ในอดีตของผู้สอบบัญชีในงานของผู้เชี่ยวชาญนั้น

ความรู้ความสามารถ ชีตความสามารถ และความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8(ก))

ก38. ความรู้ความสามารถเกี่ยวข้องกับลักษณะและระดับความเชี่ยวชาญของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารนั้น ชีตความสามารถเกี่ยวข้องกับการที่ผู้เชี่ยวชาญนั้นจะนำความรู้ความสามารถของตนมาใช้ในสถานการณ์ต่าง ๆ ได้เพียงใด ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อชีตความสามารถ อาจรวมถึง สถานที่ทางภูมิศาสตร์ และความพร้อมของเวลาและทรัพยากร ความเที่ยงธรรมเกี่ยวข้องกับผลกระทบที่ทำให้เกิดความลำเอียง ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ หรือ อิทธิพลของบุคคลอื่น ๆ ที่อาจมีผลต่อการตัดสินใจทางวิชาชีพหรือทางธุรกิจของผู้เชี่ยวชาญนั้น ความรู้ความสามารถ ชีตความสามารถ และความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร และการควบคุมในกิจการที่มีต่องานของผู้เชี่ยวชาญ เป็นปัจจัยสำคัญต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จัดทำโดยผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารนั้น

ก39. ข้อมูลเกี่ยวกับความรู้ความสามารถ ชีตความสามารถ และความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร อาจได้รับจากแหล่งข้อมูลต่าง ๆ เช่น

- ประสบการณ์ส่วนตัวจากงานในอดีตของผู้เชี่ยวชาญนั้น
- การปรึกษาหารือกับผู้เชี่ยวชาญนั้น
- การปรึกษาหารือกับบุคคลผู้มีความคุ้นเคยกับงานของผู้เชี่ยวชาญนั้น
- ความรู้เกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้เชี่ยวชาญ การเป็นสมาชิกขององค์กรวิชาชีพหรือองค์กรทางอุตสาหกรรม ใบอนุญาตประกอบวิชาชีพ หรือการยอมรับขององค์กรภายนอกในรูปแบบอื่น ๆ
- เอกสารหรือหนังสือของผู้เชี่ยวชาญนั้นที่ได้รับการตีพิมพ์สู่สาธารณะ
- ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเอง (ถ้ามี) ซึ่งช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสำหรับข้อมูลต่าง ๆ ที่จัดทำโดยผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร

- ก40. เรื่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการประเมินความรู้ความสามารถ ซัดความสามารถ และความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารนั้น ได้รวมถึงการทำงานของผู้เชี่ยวชาญนั้นอยู่ภายใต้มาตรฐานการปฏิบัติงานทางเทคนิค หรือมาตรฐานวิชาชีพอื่น หรือมาตรฐานที่กำหนดโดยอุตสาหกรรมอื่นหรือไม่ เช่น จริยธรรม และข้อกำหนดของสมาชิกขององค์กรวิชาชีพหรืออุตสาหกรรม มาตรฐานที่กำหนดเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือโดยหน่วยงานที่ออกใบอนุญาต หรือข้อกำหนดต่าง ๆ โดยกฎหมายหรือข้อบังคับ
- ก41. เรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมถึง
- ความเกี่ยวข้องกันระหว่างความรู้ความสามารถของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารกับงานของผู้เชี่ยวชาญ รวมถึงความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านในวิชาชีพนั้น ตัวอย่างเช่น นักคณิตศาสตร์ ประกันภัยอาจมีความเชี่ยวชาญพิเศษเฉพาะในเรื่องการประกันภัยทรัพย์สินและอุบัติเหตุ แต่ไม่มีความเชี่ยวชาญพิเศษในการคำนวณเงินบำนาญ
 - ความรู้ความสามารถของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารกับข้อกำหนดทางการบัญชี เช่น ความรู้เกี่ยวกับข้อสมมติและวิธีการ รวมทั้งแบบจำลอง ซึ่งสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
 - สถานการณ์ที่ไม่คาดคิด การเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขต่าง ๆ หรือหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบ แสดงให้เห็นว่าอาจมีความจำเป็นที่ต้องพิจารณาความรู้ความสามารถ ซัดความสามารถ และความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารอีกครั้งหรือไม่ ในขณะที่การตรวจสอบยังดำเนินอยู่
- ก42. สถานการณ์บางอย่างอาจคุกคามต่อความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญ เช่น ความเกี่ยวข้องกันผลประโยชน์ส่วนตัว การให้การสนับสนุน ความคุ้นเคย การที่ทำให้ต้องสอบทานงานของตนเอง และการข่มขู่ การป้องกันอาจลดการคุกคามเหล่านี้ได้ โดยอาจเกิดขึ้นจากโครงสร้างภายนอก (เช่น โดยวิชาชีพของผู้เชี่ยวชาญนั้น โดยข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับ) หรือโดยภาวะแวดล้อมของงานของผู้เชี่ยวชาญนั่นเอง (เช่น โดยนโยบายและวิธีการควบคุมคุณภาพ)
- ก43. ถึงแม้ว่าการป้องกันจะไม่สามารถกำจัดสถานการณ์คุกคามความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญให้หมดไปได้ แต่การคุกคาม เช่น การข่มขู่ให้ทำอย่างใดอย่างหนึ่งนั้นอาจมีความรุนแรงน้อยกว่าถ้าผู้เชี่ยวชาญนั้นเป็นผู้ที่กิจการว่าจ้างมาให้บริการ ไม่ใช่เป็นพนักงานของกิจการเอง และประสิทธิผลของการป้องกันสถานการณ์ดังกล่าว เช่น นโยบายและวิธีการควบคุมคุณภาพอาจมีความสำคัญมากกว่า เนื่องจากการคุกคามความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญที่มีฐานะเป็นพนักงานของกิจการนั้น จะมีอยู่ตลอดเวลา ผู้เชี่ยวชาญที่เป็นพนักงานของกิจการ โดยปกติจะไม่ถือว่ามี ความเที่ยงธรรมมากไปกว่าพนักงานคนอื่น ๆ ของกิจการ
- ก44. ในการประเมินความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญที่กิจการว่าจ้างมานั้น ผู้สอบบัญชีอาจปรึกษาร่วมกับผู้บริหารและผู้เชี่ยวชาญ เกี่ยวกับผลประโยชน์และความสัมพันธ์ที่อาจก่อให้เกิดสถานการณ์ที่คุกคามต่อความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญ และการป้องกันที่สามารถทำได้ รวมทั้ง

ข้อกำหนดทางวิชาชีพของผู้เชี่ยวชาญนั้น และผู้สอบบัญชีอาจต้องประเมินว่า การป้องกันนั้นเพียงพอหรือไม่ ผลประโยชน์และความสัมพันธ์ที่อาจสร้างสถานการณ์คุกคามรวมถึง

- ผลประโยชน์ทางการเงิน
- ความสัมพันธ์ทางธุรกิจและความสัมพันธ์ส่วนตัว
- การให้บริการด้านอื่น ๆ

การทำความเข้าใจในงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8(ข))

ก45. ความเข้าใจในงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร รวมถึงความเข้าใจเกี่ยวกับความชำนาญที่เกี่ยวข้องของผู้เชี่ยวชาญ ความเข้าใจเกี่ยวกับความชำนาญที่เกี่ยวข้องอาจได้รับเมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าผู้สอบบัญชีมีความชำนาญในการประเมินงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารหรือไม่ หรือผู้สอบบัญชีต้องการผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเพื่อวัตถุประสงค์นี้หรือไม่¹⁶

ก46. ลักษณะต่าง ๆ ของสาขาของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารที่เกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชี อาจรวมถึง

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

ก47. กรณีที่ผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารเป็นผู้ได้รับการว่าจ้างจากกิจการ โดยปกติจะมีเจตหมายตอบรับงานหรือข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรระหว่างกิจการและผู้เชี่ยวชาญ การประเมินข้อตกลงดังกล่าวในการทำความเข้าใจงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร อาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถกำหนดถึงความเหมาะสมในเรื่องต่อไปนี้ ตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี

- ลักษณะ ขอบเขตและวัตถุประสงค์ของงานของผู้เชี่ยวชาญ
- บทบาทและความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้เชี่ยวชาญนั้น และ
- ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการติดต่อสื่อสารระหว่างผู้บริหารและผู้เชี่ยวชาญนั้น รวมทั้งรูปแบบของรายงานที่ผู้เชี่ยวชาญจะจัดทำขึ้น

ก48. กรณีที่ผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารเป็นพนักงานของกิจการนั้น มีความเป็นไปได้น้อยที่จะมีการทำข้อตกลงเป็นลายลักษณ์อักษร การสอบถามผู้เชี่ยวชาญและผู้บริหารคนอื่น ๆ ในทีม อาจเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุดที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถทำความเข้าใจงานของผู้เชี่ยวชาญได้

¹⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620 “การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 7

การประเมินความเหมาะสมของผลงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8(ค))

ก49. ข้อพิจารณาในการประเมินความเหมาะสมของผลงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารในเชิงหลักฐานการสอบบัญชีสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองที่เกี่ยวข้อง อาจรวมถึง

- ความเกี่ยวข้องและความสมเหตุสมผลของเรื่องที่เกี่ยวข้องพบหรือข้อสรุปความสอดคล้องของเรื่องที่พบหรือข้อสรุปกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่น และเรื่องที่พบหรือข้อสรุปนั้นได้รวมอยู่ในงบการเงินอย่างเหมาะสมแล้วหรือไม่
- ความเกี่ยวข้องและความสมเหตุสมผลของข้อสมมติและวิธีการที่ใช้ ถ้างานของผู้เชี่ยวชาญเกี่ยวข้องกับการใช้ข้อสมมติและวิธีการที่สำคัญ
- ความเกี่ยวข้อง ความครบถ้วน และความถูกต้องของแหล่งข้อมูล ถ้างานของผู้เชี่ยวชาญเกี่ยวข้องกับแหล่งข้อมูลที่มีนัยสำคัญ

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

ก50. เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่น่าเชื่อถือ ข้อมูลที่จัดทำโดยกิจการที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการตรวจสอบจำเป็นต้องมีความครบถ้วนและถูกต้องอย่างเพียงพอ ตัวอย่างเช่น ประสิทธิภาพของการตรวจสอบบัญชีรายได้โดยใช้ราคาขายที่กำหนดไว้ในงบการเงินที่กดยอดขายจะได้รับผลกระทบจากความถูกต้องของข้อมูลราคา และความครบถ้วนและถูกต้องของปริมาณขาย เช่นเดียวกันกับการตรวจสอบลักษณะบางอย่าง (เช่นการอนุมัติรายการ) ของรายการจำนวนหนึ่ง (เช่น การจ่ายชำระหนี้) ผลของการตรวจสอบจะมีความน่าเชื่อถือน้อยลงถ้าจำนวนประชากรของรายการที่ใช้ในการเลือกรายการตรวจสอบไม่ครบถ้วน

ก51. การให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีในเรื่องความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลดังกล่าว อาจทำในเวลาเดียวกันกับการใช้ข้อมูลนั้นในการตรวจสอบ โดยกำหนดให้การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของวิธีการตรวจสอบด้วย ในสถานการณ์อื่น ๆ ผู้สอบบัญชีอาจได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลดังกล่าวโดยการทดสอบการควบคุมเกี่ยวกับการจัดทำและการเก็บรักษาข้อมูลนั้น อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติมได้

ก52. ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีอาจตั้งใจที่จะใช้ข้อมูลที่จัดทำโดยกิจการสำหรับการตรวจสอบตามวัตถุประสงค์อื่น ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจตั้งใจที่จะใช้การวัดผลประกอบการของกิจการเพื่อวัตถุประสงค์ของการวิเคราะห์เปรียบเทียบ หรือใช้ข้อมูลที่กิจการจัดทำเพื่อใช้ในการติดตามการปฏิบัติงาน เช่น รายงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งในกรณีดังกล่าว ความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ จะได้รับผลกระทบจากข้อมูลที่อาจไม่ถูกต้องแม่นยำหรือมีความละเอียดไม่เพียงพอตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น วิธีวัดผลประกอบการของกิจการที่ผู้บริหารใช้นั้น อาจไม่แม่นยำเพียงพอที่จะใช้ในการตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

การเลือกรายการทดสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10)

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

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

ความเหมาะสมของการเลือกใช้วิธีในการเลือกรายการ ไม่ว่าจะวิธีเดียวหรือหลายวิธีร่วมกันขึ้นอยู่กับสถานการณ์นั้น ๆ เช่น ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่กำลังตรวจสอบอยู่ และความเป็นไปได้ของการนำวิธีการเลือกรายการต่าง ๆ มาใช้ปฏิบัติและมีความมีประสิทธิภาพของวิธีต่าง ๆ เหล่านี้

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 การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และลักษณะเฉพาะของประชากรที่ทดสอบ การใช้ดุลยพินิจในการเลือกรายการแบบเจาะจงจะต้องคำนึงถึงความเสี่ยงของตัวอย่างที่ไม่ถูกเลือก รายการที่เลือกแบบเจาะจงอาจรวมถึง

- รายการที่มีมูลค่าสูงหรือรายการสำคัญ ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจเลือกรายการแบบเจาะจงจากประชากรเนื่องจากรายการดังกล่าวมีมูลค่าสูงหรือมีลักษณะเฉพาะอื่น ๆ ตัวอย่างเช่น รายการที่

น่าสงสัย รายการผิดปกติ รายการที่มีแนวโน้มว่าจะเกิดความเสียหาย หรือรายการที่เคยเกิดข้อผิดพลาด

- **ทุกรายการที่มีจำนวนเงินสูงกว่าจำนวนที่กำหนดไว้จำนวนหนึ่ง** ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจเลือกตรวจสอบรายการที่มีมูลค่าเกินจำนวนที่กำหนดไว้ เพื่อตรวจสอบรายการที่เป็นสัดส่วนใหญ่ของยอดรวมทั้งหมดในกลุ่มของรายการบัญชีหรือยอดคงเหลือตามบัญชี
- **รายการที่ให้ข้อมูล** ผู้สอบบัญชีอาจตรวจสอบรายการที่ให้ข้อมูลในเรื่องต่าง ๆ เช่น ลักษณะธุรกิจของกิจการ หรือลักษณะของรายการ

ก56. การเลือกตรวจสอบรายการแบบเจาะจงจากรายการในกลุ่มของรายการบัญชีหรือยอดคงเหลือตามบัญชี มักเป็นวิธีการที่มีประสิทธิภาพในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี แต่วิธีการนี้ไม่ใช่การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี ผลที่ได้จากการตรวจสอบรายการที่เลือกโดยวิธีนี้ไม่สามารถนำไปใช้สรุปผลเกี่ยวกับประชากรทั้งหมดได้ ดังนั้น การเลือกตรวจสอบรายการแบบเจาะจงจึงไม่ได้ให้หลักฐานการสอบบัญชีสำหรับประชากรส่วนที่เหลือ

การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี

ก57. การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี เป็นการออกแบบให้สามารถให้ข้อสรุปต่อประชากรทั้งหมดจากการทดสอบตัวอย่างที่เลือกจากประชากรนั้น การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีอธิบายอยู่ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530¹⁷

ความขัดแย้งกัน หรือข้อสงสัยในความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11)

ก58. การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากแหล่งที่มาต่าง ๆ กันหรือในรูปแบบต่าง ๆ กัน อาจแสดงให้เห็นว่าหลักฐานที่ได้รับมาแต่ละชิ้นไม่น่าเชื่อถือ เช่น เมื่อหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากแหล่งที่มาแหล่งหนึ่งขัดแย้งกันกับที่ได้รับมาจากอีกแหล่งหนึ่ง ซึ่งในกรณีนี้อาจเป็นคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามผู้บริหาร ผู้ตรวจสอบภายใน หรือบุคคลอื่น ที่ขัดแย้งกัน หรือคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลขัดแย้งกันกับคำตอบที่ได้รับจากผู้บริหาร มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐาน ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพบข้อมูลของเรื่องที่สำคัญ แต่ขัดแย้งกันกับผลสรุปสุดท้ายของการตรวจสอบ¹⁸

¹⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 “การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี”

¹⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 11