



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501

หลักฐานการสอบบัญชี – ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเฉพาะรายการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ 501 - หลักฐานการสอบบัญชี - ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเฉพาะรายการ ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษ ในเดือนเมษายน 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 ขั้นตอน ในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย - นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความ ของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็น ภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 501 - หลักฐานการสอบบัญชี - ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเฉพาะรายการ © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 - หลักฐานการสอบบัญชี - ข้อพิจารณา เพิ่มเติมเฉพาะรายการ © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

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

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

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

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501

### หลักฐานการสอบบัญชี – ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเฉพาะรายการ

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555)

#### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
<b>คำนำ</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
วันที่ถือปฏิบัติ	2
<b>วัตถุประสงค์</b>	3
<b>ข้อกำหนด</b>	
สินค้ำคงเหลือ	4-8
คดีความและการฟ้องร้อง	9-12
ข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน	13
<b>การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น</b>	
สินค้ำคงเหลือ	ก1-ก16
คดีความและการฟ้องร้อง	ก17-ก25
ข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน	ก26-ก27

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 “หลักฐานการสอบบัญชี – ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเฉพาะรายการ” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับเรื่องและผู้สอบบัญชีควรพิจารณาโดยเฉพาะเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสอดคล้องตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500<sup>2</sup> และมาตรฐานการสอบบัญชีอื่นที่เกี่ยวข้อง สำหรับการตรวจสอบงบการเงินในเรื่องที่เกี่ยวกับสินค้างเหลือ คดีความและการฟ้องร้องที่กิจการเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้อง และข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน

### วันถือปฏิบัติ

2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

### วัตถุประสงค์

3. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีคือการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ดังต่อไปนี้
  - (ก) ความมีอยู่จริงและสภาพของสินค้างเหลือ
  - (ข) ความครบถ้วนของคดีความและการฟ้องร้องที่กิจการเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้อง
  - (ค) การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

### ข้อกำหนด

#### สินค้างเหลือ

4. หากสินค้างเหลือมีสาระสำคัญต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมีอยู่จริงและสภาพของสินค้างเหลือโดย
  - (ก) การเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้างเหลือ เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ เพื่อ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก3)
    - (1) ประเมินแผนการตรวจนับและวิธีการของผู้บริหารที่ใช้ในการบันทึกและการควบคุมผลการตรวจนับสินค้างเหลือของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก4)
    - (2) สังเกตการณ์ผลการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจนับของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก5)
    - (3) ตรวจตราสินค้างเหลือ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก6)
    - (4) ทดสอบการตรวจนับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก7-ก8)

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 “หลักฐานการสอบบัญชี”

- (ข) การปฏิบัติวิธีการตรวจสอบสำหรับบันทึกรายการสินค้าคงเหลือฉบับสุดท้ายของกิจการเพื่อพิจารณาว่าบันทึกดังกล่าวได้แสดงข้อมูลถูกต้องตรงกับผลการตรวจนับสินค้าคงเหลือจริงหรือไม่
5. หากการตรวจนับสินค้าคงเหลือได้ถูกจัดให้มีขึ้น ณ วันอื่นที่ไม่ใช่วันที่ในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมจากวิธีการที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 4 เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในสินค้าคงเหลือระหว่างวันที่ตรวจนับกับวันที่ในงบการเงินว่าได้มีการบันทึกอย่างเหมาะสมหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก9-ก11)
  6. หากผู้สอบบัญชีไม่สามารถเข้าถึงเหตุการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือได้เนื่องจากเหตุสุดวิสัย ผู้สอบบัญชีต้องตรวจนับหรือสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือบางรายการในวันที่อื่นที่เป็นทางเลือก และปฏิบัติวิธีการตรวจสอบสำหรับรายการที่เกิดขึ้นในระหว่างช่วงเวลาดังกล่าว
  7. หากการเข้าถึงเหตุการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติวิธีการตรวจสอบที่เป็นทางเลือกเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในเรื่องความมีอยู่จริงและสภาพของสินค้าคงเหลือ หากไม่มีความเป็นไปได้ที่จะปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)<sup>3</sup> (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก12-ก14)
  8. หากสินค้าคงเหลือที่อยู่ภายใต้การดูแลและการควบคุมของบุคคลภายนอกนั้นมีสาระสำคัญต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในเรื่องความมีอยู่จริงและสภาพของสินค้าคงเหลือดังกล่าวโดยการปฏิบัติวิธีการใดวิธีการหนึ่งหรือทั้งสองวิธีดังต่อไปนี้
    - (ก) ขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกเกี่ยวกับจำนวนและสภาพของสินค้าคงเหลือที่ได้เก็บรักษาไว้แทนกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15)
    - (ข) ปฏิบัติการตรวจตราหรือใช้วิธีการตรวจสอบอื่นที่มีความเหมาะสมกับสถานการณ์ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16)

#### คติความและการฟ้องร้อง

9. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพื่อระบุถึงคติความและการฟ้องร้องที่กิจการเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้อง ซึ่งอาจทำให้เพิ่มความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยรวมถึง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก17-ก19)
  - (ก) การสอบถามผู้บริหารและบุคคลอื่นภายในกิจการ (กรณีที่เกี่ยวข้อง) รวมถึงที่ปรึกษากฎหมายภายในของกิจการ
  - (ข) การสอบทานรายงานการประชุมที่เกี่ยวข้องกับผู้มีส่วนหน้าในการกำกับดูแลและเอกสารที่ได้ตอบระหว่างกิจการกับที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของกิจการ
  - (ค) การสอบทานบัญชีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับกฎหมาย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก20)

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

10. หากผู้สอบบัญชีประเมินแล้วพบว่ามีกระบวนการถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับคดีความหรือการฟ้องร้อง หรือเมื่อวิธีการตรวจสอบบัญชีที่ใช้ชี้ให้เห็นว่า อาจยังคงมีคดีความหรือการฟ้องร้องที่มีสาระสำคัญรายการอื่นอีก ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อโดยตรงไปยังที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของกิจการเพิ่มเติมจากวิธีการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีอื่น ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องติดต่อโดยให้ผู้บริหารจัดทำหนังสือสอบถามและผู้สอบบัญชีเป็นผู้จัดส่งด้วยตนเอง โดยหนังสือดังกล่าวควรแจ้งให้ที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของกิจการตอบกลับมายังผู้สอบบัญชีโดยตรง หากกฎหมาย ข้อบังคับ หรือ เนื้อความของกฎหมายทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง ห้ามไม่ให้ที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของกิจการติดต่อโดยตรงกับผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบที่เป็นทางเลือก (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก21-ก25)

11. หาก

- (ก) ผู้บริหารปฏิเสธที่จะอนุญาตให้ผู้สอบบัญชีติดต่อหรือประชุมกับที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของกิจการ หรือ ที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของกิจการปฏิเสธที่จะตอบหนังสือสอบถามอย่างเหมาะสมหรือถูกห้ามไม่ให้ตอบหนังสือสอบถาม
- (ข) ผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ โดยการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบที่เป็นทางเลือกได้

ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)

หนังสือรับรอง

12. ผู้สอบบัญชีต้องร้องขอให้ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ตามความเหมาะสม) ให้นำหนังสือรับรองว่าผลกระทบของทุกคดีความและการฟ้องร้องเท่าที่ทราบทั้งหมดทั้งที่เกิดขึ้นแล้วหรือที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ซึ่งควรนำมาพิจารณาในขณะจัดทำงบการเงินได้ถูกเปิดเผยต่อผู้สอบบัญชี และได้มีการบันทึกบัญชีและเปิดเผยข้อมูลให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน

13. ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องโดย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก26)

- (ก) ทำความเข้าใจวิธีการที่ผู้บริหารใช้ในการกำหนดข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก27)
  - (1) ประเมินว่าวิธีการดังกล่าวน่าจะมีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
  - (2) ทดสอบการใช้วิธีการดังกล่าว (ตามความเหมาะสม)
- (ข) ปฏิบัติวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบหรือวิธีการตรวจสอบอื่นที่เหมาะสมในแต่ละสถานการณ์

## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

### สินค้าคงเหลือ

การเข้าถึงเหตุการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 4(ก))

- ก1. โดยปกติ ผู้บริหารจะกำหนดวิธีการตรวจนับสินค้าคงเหลืออย่างน้อยปีละครั้งเพื่อใช้เป็นข้อมูลพื้นฐานในการจัดทำงบการเงินและเพื่อให้แน่ใจในความน่าเชื่อถือของระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่องของกิจการ (กรณีที่เกี่ยวข้อง)
- ก2. การเข้าถึงเหตุการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือจะเกี่ยวข้องกับ
  - การตรวจตราสินค้าคงเหลือเพื่อให้แน่ใจในความมีอยู่จริงและประเมินสภาพของสินค้าคงเหลือและการทดสอบการตรวจนับ
  - การสังเกตการณ์การปฏิบัติตามแผนการตรวจนับของผู้บริหารและผลการปฏิบัติงานตามวิธีการที่ใช้ในการบันทึกและการควบคุมผลการตรวจนับสินค้าคงเหลือ
  - การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีในเรื่องความน่าเชื่อถือในวิธีการตรวจนับของผู้บริหาร

วิธีการเหล่านี้อาจใช้เป็นวิธีการทดสอบการควบคุมหรือวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี รูปแบบการตรวจสอบที่วางแผนไว้ และวิธีการเฉพาะเรื่องที่ได้ดำเนินการไปแล้ว
- ก3. เรื่องที่เกี่ยวข้องในการวางแผนการเข้าถึงเหตุการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ (หรือในการออกแบบและการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบตามทีระบุไว้ในย่อหน้าที่ 4-8 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้) รวมถึงเรื่องตามตัวอย่างดังต่อไปนี้
  - ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ
  - ลักษณะของการควบคุมภายในที่เกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ
  - มีการกำหนดวิธีการตรวจนับสินค้าคงเหลืออย่างเพียงพอและจัดทำเป็นแผนการตรวจนับสินค้าคงเหลืออย่างเหมาะสมหรือไม่
  - ช่วงเวลาของการตรวจนับสินค้าคงเหลือ
  - กิจการมีการดำรงไว้ซึ่งระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่องหรือไม่
  - สถานที่จัดเก็บสินค้าคงเหลือ รวมถึงความมีสาระสำคัญของสินค้าคงเหลือและความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในสถานที่จัดเก็บสินค้าคงเหลือแต่ละแห่ง

เพื่อใช้ในการตัดสินใจว่าควรเข้าถึงเหตุการณ์ ณ สถานที่จัดเก็บสินค้าคงเหลือแห่งใดถึงจะเหมาะสม โดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600<sup>4</sup> มีการกล่าวถึงการเข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีอื่นและอาจเกี่ยวข้องกับการวางแผนการเข้าถึงเหตุการณ์ การตรวจนับสินค้าคงเหลือ

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 “ข้อพิจารณาพิเศษ - การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น”

หากการเข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีอื่นดังกล่าวเป็นเรื่องเกี่ยวกับการเข้าสังเกตการณ์ การตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ สถานที่อื่นอันห่างไกล

- ต้องการความช่วยเหลือจากผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีหรือไม่ โดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620<sup>5</sup> จะมีการกล่าวถึงการให้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐาน การสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

ประเมินแผนการตรวจนับและวิธีการของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 4(ก)(1))

ก4. เรื่องที่เกี่ยวข้องในการประเมินแผนการตรวจนับและวิธีการของผู้บริหารที่ใช้ในการบันทึกและการควบคุมการตรวจนับสินค้าคงเหลือได้รวมถึงเรื่องที่เกี่ยวข้องเหล่านี้ไว้แล้วหรือไม่ ตัวอย่างเช่น

- การนำกิจกรรมการควบคุมที่เหมาะสมมาใช้ เช่น การรวบรวมบันทึกการตรวจนับสินค้าคงเหลือที่ใช้แล้ว การจัดการในส่วนของบันทึกการตรวจนับสินค้าคงเหลือที่ยังไม่ได้ใช้ วิธีการตรวจนับ และวิธีการตรวจนับซ้ำ
- ความถูกต้องในการกำหนดระดับขั้นความสำเร็จของงานระหว่างทำ สินค้าที่มีการเคลื่อนไหวช้า สินค้าล้าสมัยหรือชำรุดเสียหาย และสินค้าที่เป็นกรรมสิทธิ์ของบุคคลภายนอก ตัวอย่างเช่นสินค้า ผักขวย
- วิธีการที่ใช้ในการประมาณจำนวนสินค้าคงเหลือ (กรณีที่เกี่ยวข้อง) เช่น อาจมีความจำเป็นที่ต้องใช้การประมาณจำนวนถ่านหินที่เก็บไว้เป็นกอง
- การควบคุมเรื่องการเคลื่อนย้ายสินค้าคงเหลือระหว่างพื้นที่จัดเก็บสินค้าและการส่งและรับสินค้า ก่อนและหลังวันตัดยอด

สังเกตการณ์ผลการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจนับของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 4 (ก) (2))

ก5. การสังเกตการณ์ผลการปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจนับของผู้บริหาร ตัวอย่างเช่น วิธีการที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมเรื่องการเคลื่อนย้ายสินค้าคงเหลือช่วงก่อน ระหว่าง และหลังการตรวจนับ จะช่วยผู้สอบบัญชีในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องแผนการตรวจนับและวิธีการตรวจนับของผู้บริหารว่าได้อยู่ที่ถูกต้องและนำไปปฏิบัติอย่างเพียงพอ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจได้มาซึ่งสำเนาของข้อมูลการตัดยอด เช่น รายละเอียดการเคลื่อนไหวของสินค้าคงเหลือ เพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเรื่องการบันทึกบัญชีสำหรับการเคลื่อนไหวของสินค้าคงเหลือดังกล่าวในภายหลัง

ตรวจตราสินค้าคงเหลือ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 4(ก)(3))

ก6. การตรวจตราสินค้าคงเหลือระหว่างการเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความแน่ใจในความมีอยู่จริงของสินค้าคงเหลือ (ไม่รวมถึงการเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในสินค้าคงเหลือนั้น) และจะช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุถึงสินค้าล้าสมัย ชำรุดเสียหาย หรือ อายุของสินค้าคงเหลือ

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620 “การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี”



ทดสอบการตรวจนับ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 4(ก)(4))

- ก7. การทดสอบการตรวจนับ ตัวอย่างเช่น การติดตามรายการที่เลือกจากบันทึกการตรวจนับสินค้าคงเหลือของผู้บริหารไปยังสินค้าคงเหลือ และการติดตามรายการที่เลือกจากสินค้าคงเหลือไปยังบันทึกการตรวจนับสินค้าคงเหลือของผู้บริหาร จะให้หลักฐานการสอบบัญชีทั้งที่เกี่ยวกับความครบถ้วนและความถูกต้องของบันทึกการตรวจนับสินค้าคงเหลือดังกล่าว
- ก8. นอกจากการบันทึกผลการทดสอบการตรวจนับของผู้สอบบัญชีแล้ว การได้มาซึ่งสำเนาของบันทึกการตรวจนับสินค้าคงเหลือฉบับสมบูรณ์ของผู้บริหารจะช่วยผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบในภายหลังเพื่อพิจารณาว่าบันทึกรายการสินค้าคงเหลือฉบับสุดท้ายของกิจการได้แสดงข้อมูลถูกต้องตรงกับผลการตรวจนับสินค้าคงเหลือจริงหรือไม่

การตรวจนับสินค้าคงเหลือได้ถูกจัดขึ้น ณ วันอื่นที่ไม่ใช่วันที่ในงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 5)

- ก9. ในทางปฏิบัติ การตรวจนับสินค้าคงเหลืออาจถูกจัดขึ้น ณ วันใดวันหนึ่งหรือหลายวันที่ไม่ใช่วันที่ในงบการเงิน ไม่ว่าผู้บริหารจะกำหนดจำนวนสินค้าคงเหลือโดยใช้การตรวจนับสินค้าคงเหลือประจำปีหรือใช้การดำรงไว้ซึ่งระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง และไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม ความมีประสิทธิภาพของการออกแบบ การนำไปปฏิบัติจริง และการดำรงไว้ซึ่งการควบคุมเรื่องการเปลี่ยนแปลงในสินค้าคงเหลือเป็นเรื่องที่ตัดสินว่าการดำเนินการตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันใดวันหนึ่งหรือหลายวันที่ไม่ใช่วันที่ในงบการเงินนั้นเหมาะสมหรือไม่ มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 330 ได้กำหนดข้อกำหนดและให้แนวทางปฏิบัติสำหรับการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ได้ปฏิบัติในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาล<sup>6</sup>
- ก10. ในกรณีที่ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่องถูกดำรงไว้ ผู้บริหารอาจปฏิบัติตามการตรวจนับหรือการทดสอบอื่นเพื่อให้แน่ใจในความน่าเชื่อถือของข้อมูลจำนวนสินค้าคงเหลือที่ระบุอยู่ในบันทึกสินค้าคงเหลือที่บันทึกบัญชีแบบต่อเนื่องของกิจการ ในบางกรณี ผู้บริหารหรือผู้สอบบัญชีอาจเป็นผู้ระบุถึงผลแตกต่างระหว่างบันทึกสินค้าคงเหลือที่บันทึกบัญชีแบบต่อเนื่องกับปริมาณสินค้าคงเหลือที่มีอยู่จริงในมือ ซึ่งผลแตกต่างดังกล่าวอาจชี้ให้เห็นว่าการควบคุมเรื่องการเปลี่ยนแปลงในสินค้าคงเหลือนั้นไม่ได้มีการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ
- ก11. เรื่องที่เกี่ยวข้องซึ่งควรพิจารณาขณะออกแบบวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในจำนวนของสินค้าคงเหลือระหว่างวันที่ตรวจนับวันใดวันหนึ่งหรือหลายวันกับบันทึกรายการสินค้าคงเหลือฉบับสุดท้ายว่าได้มีการบันทึกอย่างเหมาะสมหรือไม่ โดยรวมถึง
- บันทึกสินค้าคงเหลือที่บันทึกบัญชีแบบต่อเนื่องได้ถูกปรับปรุงอย่างเหมาะสมหรือไม่
  - ความน่าเชื่อถือของบันทึกสินค้าคงเหลือที่บันทึกบัญชีแบบต่อเนื่องของกิจการ
  - เหตุผลสำหรับผลต่างที่มีนัยสำคัญระหว่างข้อมูลที่ได้รับระหว่างการตรวจนับกับบันทึกสินค้าคงเหลือที่บันทึกบัญชีแบบต่อเนื่อง

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 22-23

การเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 7)

- ก12. ในบางกรณี การเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลืออาจไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ซึ่งอาจเกิดจากปัจจัยบางประการ เช่น ลักษณะของสินค้าคงเหลือและสถานที่จัดเก็บสินค้าคงเหลือ ตัวอย่างเช่น สินค้าคงเหลือถูกจัดเก็บอยู่ในสถานที่ ซึ่งอาจก่อให้เกิดการคุกคามในความปลอดภัยของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ถ้าเป็นเรื่องความไม่สะดวกโดยทั่วไปของผู้สอบบัญชีจะไม่มีเหตุผลเพียงพอที่จะสนับสนุนการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีที่สรุปว่าการเข้าสังเกตการณ์นั้นไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ นอกจากนี้ ตามที่อธิบายในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200<sup>7</sup> ประเด็นในเรื่องความยากลำบาก ระยะเวลา หรือ ต้นทุนที่เกี่ยวข้องไม่เป็นเหตุอันสมควรให้ผู้สอบบัญชีละเว้นวิธีการตรวจสอบที่ไม่มีวิธีการตรวจสอบอื่นมาทดแทนได้ หรือยอมรับหลักฐานการสอบบัญชีที่ให้ความน่าเชื่อถือในระดับที่น้อยกว่าระดับที่ทำให้เชื่อถือได้
- ก13. ในบางกรณี เมื่อการเข้าสังเกตการณ์ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ วิธีการตรวจสอบที่เป็นทางเลือก เช่น การตรวจสอบเอกสารรายการขายสินค้าที่มีลักษณะเฉพาะเจาะจงในงวดถัดมาเฉพาะรายการที่ได้รับหรือซื้อก่อนการตรวจนับสินค้าคงเหลือ อาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในเรื่องความมีอยู่จริงและสภาพของสินค้าคงเหลือ
- ก14. อย่างไรก็ตาม อาจมีกรณีที่ไม่มีทางเป็นไปได้ที่จะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในเรื่องความมีอยู่จริงและสภาพของสินค้าคงเหลือโดยการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบที่เป็นทางเลือก ซึ่งในกรณีดังกล่าว มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีทำการเปลี่ยนแปลงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีอันเป็นผลมาจากการถูกจำกัดขอบเขต<sup>8</sup>

สินค้าคงเหลือที่อยู่ภายใต้การดูแลและการควบคุมของบุคคลภายนอก

การขอคำยืนยัน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8(ก))

- ก15. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505<sup>9</sup> ได้มีการกำหนดข้อกำหนดและให้แนวทางการปฏิบัติสำหรับขั้นตอนการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก

วิธีการตรวจสอบอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8 (ข))

- ก16. ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ เช่น เมื่อได้รับข้อมูลแล้วเกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับเรื่องความซื่อสัตย์และความเที่ยงธรรมของบุคคลภายนอก ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงความเหมาะสมที่จะปฏิบัติวิธีการตรวจสอบอื่น เพื่อทดแทนหรือเพิ่มเติมจากการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก ตัวอย่างของวิธีการตรวจสอบอื่นจะรวมถึง

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ ก50

<sup>8</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 ย่อหน้าที่ 13

<sup>9</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 “การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก”

- การเข้าสังเกตการณ์หรือการจัดการให้ผู้สอบบัญชีอื่นเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือของบุคคลภายนอก (ถ้าสามารถทำได้ในทางปฏิบัติ)
- การได้รับรายงานจากผู้สอบบัญชีอื่นหรือรายงานจากผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการเกี่ยวกับความเพียงพอของการควบคุมภายในของบุคคลภายนอกดังกล่าว เพื่อให้แน่ใจว่าสินค้าคงเหลือได้ถูกตรวจนับอย่างเหมาะสมและมีการดูแลรักษาอย่างเพียงพอ
- การตรวจตราเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือที่ถืออยู่โดยบุคคลภายนอก ตัวอย่างเช่น ใบรับสินค้าของคลังสินค้า
- การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกในกรณีที่สินค้าคงเหลือได้ถูกนำไปวางไว้เป็นหลักประกัน

### คติความและการฟ้องร้อง

ความครบถ้วนของคติความและการฟ้องร้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9)

- ก17. คติความและการฟ้องร้องที่กิจการเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องอาจมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน ดังนั้น รายการดังกล่าวอาจจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลหรือบันทึกบัญชีในงบการเงิน
- ก18. นอกเหนือจากวิธีการที่ได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 9 ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการอื่นที่เกี่ยวข้องร่วมปฏิบัติด้วย เช่น การใช้ข้อมูลที่ได้รับจากวิธีการประเมินความเสี่ยงที่ได้ปฏิบัติเป็นส่วนหนึ่งของการได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ เพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้ตระหนักถึงคติความและการฟ้องร้องที่กิจการเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้อง
- ก19. หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับมาเพื่อวัตถุประสงค์ในการระบุถึงคติความและการฟ้องร้อง ซึ่งอาจก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญนั้น อาจให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับข้อควรพิจารณาอื่นที่เกี่ยวข้องกับคติความและการฟ้องร้อง เช่น การตีราคาหรือ การวัดมูลค่า มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540<sup>10</sup> ได้กำหนดข้อกำหนดและให้แนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีเรื่องคติความและการฟ้องร้องที่จำเป็นต้องมีการประมาณการทางบัญชีหรือเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน

การสอบทานบัญชีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับกฎหมาย (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9(ค))

- ก20. ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงความเหมาะสมในการตรวจสอบเอกสารต้นฉบับที่เกี่ยวข้อง เช่น ใบแจ้งหนี้สำหรับค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับกฎหมาย ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของการสอบทานบัญชีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับกฎหมายของผู้สอบบัญชี

การติดต่อไปยังที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10-11)

- ก21. การติดต่อโดยตรงไปยังที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของกิจการจะช่วยผู้สอบบัญชีในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่าได้รับทราบถึงคติความและการฟ้องร้องที่มี

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีรวมถึงประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง”

สาระสำคัญที่อาจเกิดขึ้นแล้วหรือไม่ และการประมาณการผลกระทบทางการเงินของผู้บริหาร รวมถึงค่าใช้จ่ายต่าง ๆ มีความสมเหตุสมผลหรือไม่

- ก22. ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีอาจติดต่อโดยตรงไปยังที่ปรึกษาภายนอกของกิจการโดยผ่านหนังสือสอบถามในเรื่องทั่วไป และเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์จากการติดต่อดังกล่าว หนังสือสอบถามในเรื่องทั่วไปควรร้องขอให้ที่ปรึกษาภายนอกของกิจการแจ้งเรื่อง คดีความและการฟ้องร้องใดก็ตามที่ที่ปรึกษาได้รับทราบให้แก่ผู้สอบบัญชี พร้อมทั้งการประเมินผลของคดีความและการฟ้องร้อง และประมาณการผลกระทบทางการเงิน รวมถึงค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง
- ก23. หากพิจารณาแล้วพบว่าอาจเป็นไปได้ค่อนข้างยากที่ที่ปรึกษาภายนอกของกิจการจะตอบหนังสือสอบถามในเรื่องทั่วไปอย่างเหมาะสม ตัวอย่างเช่น มีเนื้อความทางวิชาชีพ ซึ่งห้ามที่ปรึกษากฎหมายภายนอกตอบหนังสือสอบถามดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจติดต่อโดยตรงโดยผ่านหนังสือสอบถามในเรื่องใดโดยเฉพาะ และเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์จากการติดต่อดังกล่าว หนังสือสอบถามในเรื่องใดโดยเฉพาะควรประกอบไปด้วย
- (ก) รายการของคดีความและการฟ้องร้อง
  - (ข) การประเมินของผู้บริหารสำหรับผลของแต่ละคดีความและการฟ้องร้องตามที่ได้ระบุไว้ และการประมาณการผลกระทบทางการเงิน รวมถึงค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง (กรณีที่สามารถประเมินได้)
  - (ค) การร้องขอให้ที่ปรึกษาภายนอกของกิจการยืนยันถึงความสมเหตุสมผลของการประเมินของผู้บริหาร และให้ข้อมูลเพิ่มเติมแก่ผู้สอบบัญชีหากที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของกิจการพิจารณารายการของคดีความและการฟ้องร้องดังกล่าวแล้วพบว่าไม่ครบถ้วนหรือไม่ถูกต้อง
- ก24. ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาแล้วพบว่ามีความจำเป็นที่ต้องประชุมกับที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของกิจการเพื่อหารือถึงผลที่น่าจะเป็นของคดีความหรือการฟ้องร้อง ตัวอย่างสถานการณ์ที่อาจเกิดกรณีดังกล่าว เช่น
- ผู้สอบบัญชีประเมินว่าเหตุการณ์นั้นเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ
  - เหตุการณ์นั้นมีความซับซ้อน
  - มีข้อโต้แย้งระหว่างผู้บริหารและที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของกิจการ
- โดยปกติ การประชุมดังกล่าวจำเป็นต้องขออนุญาตจากผู้บริหารและต้องมีตัวแทนของผู้บริหารเข้าร่วมประชุมด้วย
- ก25. ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>11</sup> กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีถูกกำหนดไม่ให้ลงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีก่อนวันที่ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน ดังนั้น หลักฐานการสอบบัญชี

<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ย่อหน้าที่ 49

เกี่ยวกับสถานะของคดีความและการฟ้องร้องจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีอาจได้มาโดยการสอบถามผู้บริหาร รวมถึงที่ปรึกษากฎหมายภายในของกิจการที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดการในเรื่องที่เกี่ยวข้อง ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องได้รับข้อมูลล่าสุดจากที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของกิจการ

#### ข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13)

ก26. กิจการอาจถูกกำหนดหรือได้รับอนุญาตให้เปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานในงบการเงิน ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ส่วนความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานนั้นเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินในภาพรวม ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงไม่ได้ถูกกำหนดให้ต้องใช้วิธีการตรวจสอบที่จำเป็นต่อการแสดงความเห็นต่อข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานที่แยกแสดงออกมาต่างหาก

#### ความเข้าใจในวิธีการที่ผู้บริหารใช้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13(ก))

ก27. ในบางสถานการณ์ ตัวอย่างของเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจในวิธีการที่ผู้บริหารใช้ในการกำหนดข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน ซึ่งวิธีการดังกล่าวอาจมีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลให้ เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ได้แก่

- การขาย การโอน และการคิดค่าใช้จ่ายระหว่างส่วนงาน และการตัดบัญชีรายการระหว่างส่วนงาน
- การเปรียบเทียบกับงบประมาณและผลที่คาดการณ์ไว้อื่น ๆ ตัวอย่างเช่น ผลกำไรจากการดำเนินงานคิดเป็นร้อยละของยอดขาย
- การจัดสรรสินทรัพย์และต้นทุนระหว่างส่วนงาน
- ความสม่ำเสมอกับงวดก่อน และความเพียงพอในการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่สม่ำเสมอ กับงวดก่อน