



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

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	
แหล่งข้อมูลภายนอก	ก1-ก4
หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ	ก5-ก29
ข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี	ก30-ก62
การเลือกรายการทดสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี	ก63-ก67
ความขัดแย้งกัน หรือข้อสงสัยในความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชี	ก68

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

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อธิบายเกี่ยวกับหลักฐานการสอบบัญชีที่ใช้ในการตรวจสอบงบการเงินและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการออกแบบและใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถได้ข้อสรุปอย่างสมเหตุสมผลในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี
2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ใช้ปฏิบัติกับหลักฐานการสอบบัญชีทุกประเภทที่ได้รับระหว่างการตรวจสอบ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ จะเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบเฉพาะเรื่อง (เช่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)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

คำจำกัดความ

5. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
 - (ก) บันทึกรายการบัญชี หมายถึง การบันทึกรายการทางบัญชีครั้งแรก และเอกสารที่สนับสนุนการบันทึกรายการบัญชี เช่น เช็คและบันทึกการโอนเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ ใบแจ้งหนี้ หนังสือสัญญา บัญชีแยกประเภททั่วไปและบัญชีแยกประเภทย่อย รายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ต้องการเงินที่ไม่ได้บันทึกรายการในสมุดรายวัน รวมทั้งบันทึกต่าง ๆ เช่น

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ”

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง”

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 “การวิเคราะห์เปรียบเทียบ”

⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”

กระตาดำการแสดการจัสดรต้นทูน การคำนวณ การกระทบยอด และการเป็ดเผยข้อมูล

- (ข) ความเหมาะสม (ของหลักฐานการสอบบัญชี) หมายถึง การวัดคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชีว่ามีความเกี่ยวข้องและมีความน่าเชื่อถือ เพื่อให้สนับสนุนข้อสรุปในการแสดความเห็นของผู้สอบบัญชี
- (ค) หลักฐานการสอบบัญชี หมายถึง ข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีใช้เพื่อให้ได้ข้อสรุปในการแสดความเห็นของผู้สอบบัญชี หลักฐานการสอบบัญชียังรวมถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับบันทึกทางบัญชีที่ใช้ในการจัสดำงบการเงิน และข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลอื่น ๆ
- (ง) แหล่งข้อมูลภายนอก หมายถึง บุคคลภายนอกหรือองค์กรภายนอกที่ให้ข้อมูลกับกิจการเพื่อใช้ในการจัสดำงบการเงิน หรือข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีได้มาเพื่อเป็นหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งข้อมูลดังกล่าวมีความเหมาะสมสำหรับการใช้งานโดยผู้ใช้งานในวงกว้าง เมื่อข้อมูลได้จัสดำโดยบุคคลหรือองค์กรที่ทำหน้าที่ในฐานะผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร องค์กรที่ให้บริการ⁶ หรือผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี⁷ บุคคลหรือองค์กรดังกล่าวจะถือว่าเป็นแหล่งข้อมูลภายนอกสำหรับข้อมูลนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก4)
- (จ) ผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร หมายถึง บุคคลหรือองค์กรที่มีความเชี่ยวชาญในด้านอื่น ๆ นอกเหนือจากด้านงบการเงินและการสอบบัญชี ซึ่งกิจการใช้เพื่อช่วยในการจัสดำงบการเงิน
- (ฉ) ความเพียงพอ (ของหลักฐานการสอบบัญชี) หมายถึง การวัดปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งการประเมินความเสี่ยงจากการแสดข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชี และคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชี ต่างมีผลกระทบต่อปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการ

ข้อกำหนด

หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

- 6. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและใช้วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก5-ก29)

ข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี

- 7. ในการออกแบบและใช้วิธีการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งรวมถึงข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอก (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก30-ก44)

⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 402 “ข้อพิจารณาในกรณีที่ใช้บริการขององค์กรอื่น” ย่อหน้าที่ 8

⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620 “การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 6

8. หากข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี มีการจัดทำโดยการแสดงผลงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงความสำคัญของผลงานของผู้เชี่ยวชาญนั้นต่อวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีตามความจำเป็น ดังนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก45-ก47)
- (ก) ประเมินความรู้ความสามารถ ชีตความสามารถ และความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก48-ก54)
 - (ข) ทำความเข้าใจในงานของผู้เชี่ยวชาญนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก55-ก58)
 - (ค) ประเมินความเหมาะสมของผลงานของผู้เชี่ยวชาญนั้นในเชิงหลักฐานการสอบบัญชีสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก59)
9. หากใช้ข้อมูลที่จัดทำโดยกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าข้อมูลนั้นมีความน่าเชื่อถือเพียงพอตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีหรือไม่ รวมทั้งในเรื่องต่อไปนี้ ตามความจำเป็น
- (ก) การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูล (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก60-ก61)
 - (ข) การประเมินว่าข้อมูลนั้นมีความแม่นยำและละเอียดเพียงพอตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก62)

การเลือกรายการทดสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี

10. ในการออกแบบการทดสอบการควบคุมและการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดวิธีการเลือกรายการเพื่อใช้ในการทดสอบอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก63-ก67)

ความขัดแย้งกัน หรือข้อสงสัยในความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชี

11. ในกรณีที่
- (ก) หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากแหล่งที่มาหนึ่ง ขัดแย้งกันกับหลักฐานที่ได้รับจากอีกแหล่งหนึ่ง หรือ
 - (ข) ผู้สอบบัญชีสงสัยในความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี
- ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดการเปลี่ยนแปลงหรือเพิ่มเติมวิธีการตรวจสอบที่จำเป็น เพื่อขจัดข้อสงสัยดังกล่าว และต้องพิจารณาถึงผลกระทบของเรื่องดังกล่าวต่อการตรวจสอบในส่วนอื่นด้วย (ถ้ามี) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก68)

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

แหล่งข้อมูลภายนอก (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5(ง))

- ก1. แหล่งข้อมูลภายนอกอาจรวมถึง บริการกำหนดราคา องค์กรภาครัฐ ธนาคารกลาง หรือ ตลาดหลักทรัพย์ ตัวอย่างข้อมูลที่อาจได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอก รวมถึง
- ข้อมูลราคา และข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับราคา
 - ข้อมูลเศรษฐกิจมหภาค เช่น อัตราการว่างงาน และอัตราการเติบโตทางเศรษฐกิจ ทั้งในอดีตและที่คาดการณ์ หรือข้อมูลการสำรวจสำมะโนประชากร
 - ข้อมูลประวัติสินเชื่อ
 - ข้อมูลอุตสาหกรรม เช่น ดัชนีต้นทุนการฟื้นฟูสภาพพื้นที่สำหรับอุตสาหกรรมขุดเจาะทรัพยากรทางธรรมชาติ หรือข้อมูลผู้เข้าชมหรือการจัดอันดับที่ใช้ในการกำหนดรายได้ค่าโฆษณาในอุตสาหกรรมบันเทิง และ
 - ตารางมรณะที่ใช้ในการกำหนดหนี้สินในภาคธุรกิจประกันชีวิตและบำนาญ
- ก2. ชุดข้อมูลมีความเป็นไปได้มากที่จะเหมาะสมสำหรับการใช้งานโดยผู้ใช้งานในวงกว้าง และมีความเป็นไปได้น้อยที่จะได้รับอิทธิพลจากผู้ใช้งานบางราย ถ้าบุคคลหรือองค์กรภายนอกนั้นให้ข้อมูลแก่สาธารณะโดยไม่มีค่าใช้จ่าย หรือให้ผู้ใช้งานในวงกว้างสามารถใช้งานข้อมูลนั้นได้ หากมีการจ่ายค่าธรรมเนียม ทั้งนี้ อาจจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดว่าข้อมูลนั้นเหมาะสมสำหรับการใช้งานโดยผู้ใช้งานในวงกว้างหรือไม่ โดยคำนึงถึงความสามารถของกิจการที่จะมีอิทธิพลต่อแหล่งข้อมูลภายนอกนั้น
- ก3. สำหรับชุดข้อมูลเฉพาะใด ๆ บุคคลหรือองค์กรภายนอกไม่สามารถเป็นได้ทั้งแหล่งข้อมูลภายนอกและผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร หรือองค์กรที่ให้บริการ หรือผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี
- ก4. อย่างไรก็ตาม บุคคลหรือองค์กรภายนอกอาจ (ยกตัวอย่างเช่น) ทำหน้าที่ในฐานะผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารสำหรับการให้ชุดข้อมูลเฉพาะชุดหนึ่ง แต่อาจทำหน้าที่ในฐานะแหล่งข้อมูลภายนอกสำหรับการให้ชุดข้อมูลที่แตกต่างกันอีกชุดหนึ่งได้ ในบางสถานการณ์ อาจจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพในการกำหนดว่าบุคคลหรือองค์กรภายนอกเป็นผู้ทำหน้าที่ในฐานะแหล่งข้อมูลภายนอกหรือผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารสำหรับชุดข้อมูลชุดใดชุดหนึ่งหรือไม่ ในบางสถานการณ์ ความแตกต่างอาจชัดเจนอยู่แล้ว ตัวอย่างเช่น
- บุคคลหรือองค์กรภายนอกอาจให้จัดทำข้อมูลเกี่ยวกับราคาอสังหาริมทรัพย์ที่เหมาะสมกับการใช้งานโดยผู้ใช้งานในวงกว้าง (เช่น ข้อมูลที่พร้อมให้ใช้งานได้เป็นการทั่วไปเกี่ยวกับภูมิภาคทางภูมิศาสตร์) และจึงถือว่าเป็นแหล่งข้อมูลภายนอกสำหรับชุดข้อมูลนั้น องค์กรภายนอกแห่งนี้อาจทำหน้าที่ในฐานะผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารหรือของผู้สอบบัญชีในการจัดทำการประเมินมูลค่าสำหรับกลุ่มอสังหาริมทรัพย์ของกิจการที่ออกแบบเป็นการเฉพาะเพื่อให้เหมาะสมกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของกิจการ

- องค์การคณิตศาสตร์ประกันภัยบางแห่งเผยแพร่ตารางมรณะสำหรับใช้โดยทั่วไป ซึ่งเมื่อกิจการใช้ข้อมูลเหล่านั้น องค์การดังกล่าวจะถือว่าเป็นข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอก องค์การคณิตศาสตร์ประกันภัยแห่งเดียวกันนี้อาจเป็นผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารสำหรับข้อมูลอื่นที่ถูกออกแบบให้เหมาะสมกับสถานการณ์เฉพาะของกิจการนั้น เพื่อช่วยผู้บริหารกำหนดหนี้สินเงินบำเหน็จบำนาญสำหรับแผนเงินบำเหน็จบำนาญต่าง ๆ ของกิจการ
- บุคคลหรือองค์กรภายนอกอาจมีความเชี่ยวชาญในการใช้แบบจำลองเพื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์ที่ไม่สามารถสังเกตได้ในตลาด ถ้าบุคคลหรือองค์กรภายนอกนี้ใช้ความเชี่ยวชาญในการประมาณการเฉพาะสำหรับกิจการ และผู้บริหารนำข้อมูลนั้นมาใช้ในการจัดทำงานการเงิน บุคคลหรือองค์กรภายนอกดังกล่าวน่าจะถือว่าเป็นผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารสำหรับข้อมูลดังกล่าว ในทางกลับกัน หากบุคคลหรือองค์กรภายนอกดังกล่าวเพียงให้ข้อมูลด้านราคาหรือข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาสำหรับรายการค้าที่เป็นรายการเฉพาะ และกิจการได้นำข้อมูลเหล่านั้นไปใช้ในวิธีการประมาณของกิจการเอง บุคคลหรือองค์กรภายนอกนั้นน่าจะถือว่าเป็นแหล่งข้อมูลภายนอกสำหรับข้อมูลดังกล่าว
- บุคคลหรือองค์กรภายนอกอาจเผยแพร่ข้อมูลที่เหมาะกับผู้ใช้งานในวงกว้างเกี่ยวกับความเสี่ยงหรือสถานะของอุตสาหกรรมหนึ่ง หากข้อมูลนั้นถูกใช้โดยกิจการในการจัดทำ การเปิดเผยความเสี่ยงของกิจการ (เช่น เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7⁸) โดยปกติแล้ว ข้อมูลดังกล่าวจะถือได้ว่าเป็นข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอก อย่างไรก็ตาม หากกิจการมอบหมายเป็นการเฉพาะให้บุคคลหรือองค์กรภายนอกนี้ใช้ความเชี่ยวชาญของตนในการจัดทำข้อมูลประเภทเดียวกันนี้เพื่อพัฒนาข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงเหล่านั้นโดยปรับให้เหมาะสมกับสถานการณ์ของกิจการ บุคคลหรือองค์กรภายนอกนั้นน่าจะถือว่าเป็นทำหน้าที่เป็นผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร
- บุคคลหรือองค์กรภายนอกอาจใช้ความเชี่ยวชาญของตนในการให้ข้อมูลเกี่ยวกับแนวโน้มของตลาดในปัจจุบันและอนาคต ซึ่งสามารถเข้าถึงและเหมาะสมสำหรับการใช้งานโดยผู้ใช้งานในวงกว้าง หากกิจการใช้ข้อมูลเหล่านั้นเพื่อช่วยในการตัดสินใจเกี่ยวกับข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการทางบัญชี ข้อมูลดังกล่าวย่อมน่าจะถือได้ว่าเป็นข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอก หากกิจการมอบหมายให้จัดทำข้อมูลประเภทเดียวกันเพื่อระบุแนวโน้มในปัจจุบันและอนาคตซึ่งเหมาะสมกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์เฉพาะของกิจการ บุคคลหรือองค์กรภายนอกนั้นย่อมน่าจะถือว่าเป็นทำหน้าที่เป็นผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร

⁸ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 “การเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน”

หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6)

- ก5. หลักฐานการสอบบัญชี เป็นเรื่องจำเป็นที่ใช้สนับสนุนความเห็นและรายงานของผู้สอบบัญชี หลักฐานการสอบบัญชีต้องมีการรวบรวมและได้รับจากวิธีการตรวจสอบในระหว่างการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม หลักฐานการสอบบัญชีอาจรวมถึงข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งอื่น เช่น การตรวจสอบในงวดก่อน (หากผู้สอบบัญชีได้ประเมินแล้วว่าข้อมูลดังกล่าวยังคงเป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความเกี่ยวข้องและเชื่อถือได้สำหรับการตรวจสอบในงวดปัจจุบัน⁹) หรือข้อมูลที่ได้รับจากสำนักงานในการตอบรับหรือคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าหรืองานตรวจสอบ นอกจากนี้ บันทึกทางบัญชีของกิจการและแหล่งข้อมูลอื่นภายในกิจการก็เป็นแหล่งข้อมูลที่สำคัญของหลักฐานการสอบบัญชี ข้อมูลที่อาจใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีอาจจัดทำโดยการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารหรือได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอก หลักฐานการสอบบัญชีประกอบด้วยข้อมูลทั้งที่สนับสนุนและสอดคล้องกันกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ รวมถึงข้อมูลที่ขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ นอกจากนี้ ในบางกรณีการขาดหายไปของข้อมูล (เช่น การที่ผู้บริหารปฏิเสธที่จะจัดทำคำรับรองของผู้บริหาร) ก็ถือเป็นหลักฐานการสอบบัญชีด้วยเช่นกัน
- ก6. งานส่วนใหญ่ของผู้สอบบัญชีเพื่อที่จะแสดงความเห็นต่องบการเงิน ประกอบด้วย การได้รับและประเมินหลักฐานการสอบบัญชี วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีรวมถึง การตรวจสอบ การสังเกตการณ์ การขอคำยืนยัน การทดสอบการคำนวณ การทดสอบโดยการปฏิบัติซ้ำ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ซึ่งบ่อยครั้งอาจใช้วิธีการตรวจสอบหลายวิธีร่วมกัน นอกเหนือจากการสอบถาม ถึงแม้ว่าการสอบถามอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่สำคัญ และอาจให้หลักฐานของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง แต่การสอบถามเพียงอย่างเดียวโดยปกติไม่ได้ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอที่จะแสดงว่าไม่มีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ หรือความมีประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการควบคุม
- ก7. ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200¹⁰ ผู้สอบบัญชีจะได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชี (เป็นความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมต่องบการเงินที่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ) ให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้
- ก8. ความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีมีความเกี่ยวข้องกัน โดยความเพียงพอเป็นการวัดปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชีที่จำเป็นต้องได้รับนั้นมาจากการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (ความเสี่ยงที่ประเมินได้ยิ่งสูง ปริมาณหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการก็จะมากขึ้น) และจากคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชีเหล่านั้น (หลักฐานยังมีคุณภาพสูง ปริมาณ

⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 16

¹⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 5

หลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการอาจน้อยลง) อย่างไรก็ตาม การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่มากขึ้น อาจไม่สามารถทดแทนได้หากหลักฐานที่ได้รับนั้นมีคุณภาพต่ำ

- ก9. ความเหมาะสม เป็นการวัดคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชี กล่าวคือ เป็นความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีที่ใช้ในการสนับสนุนข้อสรุปในการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี ความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีขึ้นอยู่กับแหล่งที่มาและลักษณะของหลักฐานการสอบบัญชี รวมถึงสถานการณ์ที่ได้รับหลักฐานนั้น
- ก10. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสรุปว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่¹¹ ทั้งนี้ การตัดสินใจว่าผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ และเพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปที่มีเหตุผลในการแสดงความคิดเห็นหรือไม่นั้น ถือเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 กล่าวถึงเรื่องดังกล่าวในลักษณะของวิธีการตรวจสอบ การจัดทำรายงานทางการเงินในช่วงเวลาที่เหมาะสม และความสมดุลกันระหว่างประโยชน์ที่ได้รับและต้นทุนที่เสียไป ซึ่งเป็นปัจจัยที่เกี่ยวข้องในการตัดสินใจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี ว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่

แหล่งที่มาของหลักฐานการสอบบัญชี

- ก11. หลักฐานการสอบบัญชีบางประเภทอาจได้รับจากการใช้วิธีการตรวจสอบโดยการทดสอบบันทึกทางบัญชี เช่น โดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบและการสอบทาน การทดสอบโดยการปฏิบัติตามขั้นตอนการจัดทำรายงานทางการเงิน และการกระทบยอดโดยใช้ข้อมูลเดียวกัน ซึ่งจากการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดได้ว่าบันทึกทางบัญชีมีความสอดคล้องและตรงกันกับงบการเงิน
- ก12. ความเชื่อมั่นที่มากขึ้นโดยปกติจะได้รับจากหลักฐานที่สอดคล้องกัน ซึ่งได้รับจากแหล่งที่มาต่าง ๆ กัน หรือมีลักษณะของการได้มาซึ่งหลักฐานที่แตกต่างกันมากกว่าหลักฐานที่พิจารณาเป็นแต่ละรายการ ตัวอย่างเช่น การหาหลักฐานเพื่อยืนยันข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งที่มาที่เป็นอิสระจากกิจการ อาจเพิ่มความเชื่อมั่นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อหลักฐานการสอบบัญชีที่จัดทำภายในกิจการ เช่น หลักฐานที่อยู่ในบันทึกทางบัญชี รายงานการประชุม หรือ จากหนังสือรับรองของผู้บริหาร
- ก13. ข้อมูลจากแหล่งที่เป็นอิสระจากกิจการที่ผู้สอบบัญชีอาจใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีอาจรวมถึงการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกและข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอก ซึ่งรวมถึงรายงานจากนักวิเคราะห์ และข้อมูลเปรียบเทียบกับคู่แข่ง

¹¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 26

วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี

- ก14. ตามที่กำหนดและอธิบายเพิ่มเติมไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 หลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีใช้เป็นข้อสรุปอย่างสมเหตุสมผล เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน จะได้รับโดยใช้วิธีการดังนี้
- (ก) วิธีการประเมินความเสี่ยง และ
 - (ข) วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมอื่น ซึ่งประกอบด้วย
 - (1) การทดสอบการควบคุม เมื่อมาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ปฏิบัติ หรือเมื่อผู้สอบบัญชีเลือกที่จะปฏิบัติ
 - (2) วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งรวมถึงการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ
- ก15. วิธีการตรวจสอบบัญชีตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ก18-ก29 ต่อไปนี้ อาจใช้เป็นวิธีการประเมินความเสี่ยง การทดสอบการควบคุม หรือวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระได้ โดยขึ้นอยู่กับการนำไปใช้ของผู้สอบบัญชี ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ในบางสถานการณ์ หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบงวดก่อนอาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานที่มีความเหมาะสมและสอดคล้องต่อเนื่องกันกับการตรวจสอบในงวดปัจจุบัน¹²
- ก16. ลักษณะและระยะเวลาของวิธีการตรวจสอบที่จะใช้ อาจได้รับผลกระทบจากการที่ข้อมูลทางบัญชีและข้อมูลอื่นอยู่ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ หรือมีอยู่เฉพาะในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งเท่านั้น ตัวอย่างเช่น แหล่งที่มาของข้อมูลที่เป็นเอกสาร เช่น ใบสั่งซื้อและใบแจ้งหนี้ อาจอยู่ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ เมื่อกิจการใช้ระบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หรืออาจถูกลบทิ้งหลังจากได้มีการจัดเก็บเอกสารเป็นข้อมูลรูปภาพอิเล็กทรอนิกส์ เมื่อกิจการใช้ระบบประมวลผลภาพเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บและอ้างอิง
- ก17. ข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์บางประเภทอาจไม่สามารถดึงกลับมาได้หลังจากพ้นช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่งแล้ว เช่น ถ้าแฟ้มข้อมูลมีการเปลี่ยนแปลงและถ้าไม่มีการสำรองข้อมูลนั้นไว้ ดังนั้นผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องขอให้มีการเก็บข้อมูลบางอย่างไว้ เพื่อใช้ในการสอบทานหรือปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบ ณ ช่วงเวลาที่ข้อมูลนั้นมีอยู่ ซึ่งเป็นผลมาจากนโยบายการจัดเก็บข้อมูลของกิจการ

การตรวจสอบ

- ก18. การตรวจสอบเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบันทึกหรือเอกสาร ไม่ว่าจะเป็นการจัดทำจากภายในหรือภายนอกกิจการ ซึ่งอยู่ในรูปแบบของกระดาษ รูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ หรือสื่ออื่น ๆ หรือการตรวจนับสินทรัพย์ การตรวจสอบบันทึกและเอกสารให้หลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือในระดับ

¹² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ ก36

ต่าง ๆ กัน ขึ้นอยู่กับลักษณะและแหล่งที่มา ในกรณีที่เป็นบันทึกและเอกสารภายใน ความน่าเชื่อถือยังขึ้นอยู่กับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมในการจัดทำเอกสารด้วย ตัวอย่างของการตรวจสอบที่ใช้เป็นการทดสอบการควบคุม ได้แก่ การตรวจสอบบันทึกเพื่อให้ได้หลักฐานการอนุมัติรายการ

- ก19. เอกสารบางประเภทให้หลักฐานการสอบบัญชีโดยตรงเกี่ยวกับความมีอยู่จริงของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น เอกสารเกี่ยวกับเครื่องมือทางการเงิน เช่น หุ้นทุนหรือพันธบัตร การตรวจสอบเอกสารเหล่านี้อาจไม่จำเป็นที่จะให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการมีกรรมสิทธิ์หรือมูลค่า นอกจากนี้ การตรวจสอบการปฏิบัติตามสัญญา อาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชีของกิจการ เช่น การรับรู้รายได้
- ก20. การตรวจสอบสินทรัพย์ที่มีตัวตน อาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่น่าเชื่อถือเกี่ยวกับความมีอยู่จริง แต่ไม่ได้แสดงถึงสิทธิและภาระผูกพันของกิจการหรือมูลค่าของสินทรัพย์นั้น การตรวจสอบสินค้าคงเหลือแต่ละรายการ อาจทำร่วมกับการสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ

การสังเกตการณ์

- ก21. การสังเกตการณ์ประกอบด้วยการดูกระบวนการหรือขั้นตอนที่ผู้อื่นกระทำ เช่น ผู้สอบบัญชีสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าที่กระทำโดยพนักงานของกิจการ หรือการสังเกตการณ์การปฏิบัติตามการควบคุม การสังเกตการณ์ให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับผลการปฏิบัติตามขั้นตอนหรือวิธีการ แต่มีข้อจำกัดเฉพาะ ณ ช่วงเวลาที่ทำการสังเกตการณ์เท่านั้น และถูกจำกัดโดยข้อเท็จจริงที่ว่า การถูกสังเกตการณ์อาจมีผลกระทบต่อกระบวนการหรือขั้นตอน ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 สำหรับแนวทางเพิ่มเติมในการสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ¹³

การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก

- ก22. การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก เป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้รับโดยตรงในรูปของเอกสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากบุคคลภายนอก (ผู้ให้คำยืนยัน) ในรูปแบบของกระดาษหรืออิเล็กทรอนิกส์ หรือสื่ออื่น ๆ วิธีการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกมักใช้กับการยืนยันสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เป็นยอดคงเหลือทางบัญชีและข้อมูลประกอบบัญชีนั้น อย่างไรก็ตาม การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก ไม่ได้จำกัดเฉพาะเรื่องยอดคงเหลือของบัญชีเท่านั้น ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจขอคำยืนยันเกี่ยวกับเงื่อนไขในสัญญาหรือรายการที่กิจการมีต่อบุคคลภายนอก การขอคำยืนยันอาจเป็นการสอบถามว่ามีการเปลี่ยนแปลงใด ๆ เกี่ยวกับสัญญาหรือไม่ และถ้ามีการเปลี่ยนแปลงนั้นมีรายละเอียดอะไรบ้าง การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก ยังใช้เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับเงื่อนไขบางอย่างที่ขาดหายไป เช่น การที่สัญญาแนบท้ายขาดหายไป ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อรับรู้รายได้ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 สำหรับแนวทางเพิ่มเติม¹⁴

¹³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 “หลักฐานการสอบบัญชี – ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเฉพาะรายการ”

¹⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 “การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก”

การทดสอบการคำนวณ

ก23. การทดสอบการคำนวณ ประกอบด้วย การตรวจสอบความถูกต้องของตัวเลขในเชิงการคำนวณในเอกสารและบันทึกต่าง ๆ การทดสอบการคำนวณสามารถทำได้ทั้งด้วยมือหรือทางอิเล็กทรอนิกส์

การทดสอบโดยการปฏิบัติซ้ำ

ก24. การทดสอบโดยการปฏิบัติซ้ำ เกี่ยวข้องกับการที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติโดยอิสระตามขั้นตอนหรือตามการควบคุมซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมภายในของกิจการ

การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

ก25. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ ประกอบด้วย การประเมินข้อมูลทางการเงินโดยการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ที่มีเหตุผลระหว่างข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน การวิเคราะห์เปรียบเทียบยังรวมถึงการสอบสวนหากจำเป็นสำหรับการเปลี่ยนแปลงและความสัมพันธ์ที่ถูกระบุไว้ ซึ่งขัดแย้งกับข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่น หรือที่แตกต่างไปจากจำนวนที่คาดการณ์ไว้อย่างมีนัยสำคัญ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 สำหรับแนวทางเพิ่มเติม

การสอบถาม

ก26. การสอบถามประกอบด้วย การหาข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินจากบุคคลที่มีความรู้ทั้งภายในและภายนอกกิจการ การสอบถามเป็นวิธีการตรวจสอบวิธีหนึ่งที่ใช้กันอย่างมากที่สุดตลอดการตรวจสอบ โดยใช้ประกอบกับวิธีการตรวจสอบอื่น การสอบถามอาจทำได้ทั้งการสอบถามอย่างเป็นทางการที่เป็นลายลักษณ์อักษรและการสอบถามอย่างไม่เป็นทางการด้วยวาจา ซึ่งการประเมินคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามถือเป็นส่วนหนึ่งของวิธีการสอบถามด้วย

ก27. คำตอบที่ได้รับจากการสอบถาม อาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูล ซึ่งไม่เคยได้รับมาก่อน หรือได้รับข้อมูลที่สอดคล้องกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่น ในทางกลับกัน คำตอบที่ได้รับอาจให้ข้อมูลที่แตกต่างอย่างมากจากข้อมูลอื่นที่ผู้สอบบัญชีได้รับมาก่อน ตัวอย่างเช่น ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารจะเข้าแทรกแซงการควบคุม ในบางกรณี คำตอบที่ได้รับอาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงวิธีการตรวจสอบที่ใช้หรือใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติม

ก28. ถึงแม้บ่อยครั้งที่การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากวิธีสอบถามจะมีความสำคัญ แต่ในกรณีที่เป็น การสอบถามเกี่ยวกับเจตนาของผู้บริหาร ข้อมูลที่สนับสนุนในเรื่องดังกล่าวอาจมีจำกัด ซึ่งในกรณีนี้ การทำความเข้าใจประวัติของผู้บริหารเกี่ยวกับการตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ เหตุผลในการเลือกวิธีปฏิบัติในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง และความสามารถในการติดตามการปฏิบัติงานในเรื่องต่าง ๆ ของผู้บริหาร อาจให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งสนับสนุนหลักฐานที่ได้รับจากวิธีสอบถามได้

- ก29. ในบางครั้ง ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงความจำเป็นที่ต้องได้รับหนังสือรับรองจากผู้บริหาร และจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (หากเหมาะสม) เพื่อยืนยันคำตอบที่ได้รับทางวาจา ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 สำหรับแนวทางเพิ่มเติม¹⁵

ข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี

ความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 7)

- ก30. ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ก5 หลักฐานการสอบบัญชีเบื้องต้นที่ได้รับจากวิธีการตรวจสอบในระหว่างการตรวจสอบ อาจรวมถึงข้อมูลจากแหล่งที่มาอื่น ๆ เช่น การตรวจสอบงวดก่อนสำหรับบางกรณี วิธีการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีในการรับงานสำหรับลูกค้าใหม่หรือการรับงานจากลูกค้าเดิมต่อจากงวดก่อน และการปฏิบัติตามความรับผิดชอบที่เพิ่มขึ้นบางประการภายใต้กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (เช่น การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อบังคับของกิจการ) โดยความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลมีผลกระทบต่อคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชีทั้งหมด

ความเกี่ยวข้อง

- ก31. ความเกี่ยวข้อง คือ ความเชื่อมโยงกันอย่างมีเหตุผลหรือผลกระทบของวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบ และสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองซึ่งอยู่ในการพิจารณาหากมีความเหมาะสม ความเกี่ยวข้องของข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี อาจได้รับผลกระทบจากการกำหนดแนวทางของการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ถ้าวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบ คือ การตรวจสอบเรื่องการแสดงยอดสูงไปในเรื่องความมีอยู่จริงหรือมูลค่าของเจ้าหนี้การค้า การตรวจสอบยอดเจ้าหนี้การค้าที่บันทึกอยู่ในบัญชีจะเป็นวิธีการตรวจสอบที่มีความเกี่ยวข้อง ในทางตรงกันข้าม ถ้าต้องการตรวจสอบว่าเจ้าหนี้การค้าแสดงยอดต่ำไปในเรื่องความมีอยู่จริงหรือมูลค่าของเจ้าหนี้การค้า การตรวจสอบยอดเจ้าหนี้การค้าที่บันทึกอยู่ในบัญชีจะเป็นวิธีตรวจสอบที่ไม่เกี่ยวข้อง แต่การตรวจสอบข้อมูลการจ่ายชำระหนี้หลังวันสิ้นงวด ใบแจ้งหนี้ที่ยังไม่จ่ายชำระ ใบแจ้งยอดจากเจ้าหนี้ และรายงานการรับของที่ไม่มีหลักฐานการสั่งซื้อจึงจะมีความเกี่ยวข้องมากกว่า
- ก32. การกำหนดวิธีการตรวจสอบอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองเพียงบางเรื่องแต่ไม่ใช่ทั้งหมด เช่น การตรวจสอบเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการรับชำระหนี้หลังวันสิ้นงวด อาจให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีอยู่จริงและมูลค่าของลูกหนี้ แต่ไม่รวมถึงการตัดยอด เช่นเดียวกันกับการได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง เช่น การมีอยู่จริงของสินค้าคงเหลือ ไม่สามารถทดแทนหลักฐานการสอบบัญชีสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในอีกเรื่องหนึ่งได้ เช่น มูลค่าของสินค้าคงเหลือนั้น แต่ในขณะเดียวกัน หลักฐานการสอบบัญชีจากแหล่งที่มาต่าง ๆ กัน หรือในรูปแบบที่ต่างกันอาจเกี่ยวข้องในเรื่องเดียวกันกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

¹⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 “หนังสือรับรอง”

- ก33. การทดสอบการควบคุม เป็นการออกแบบการทดสอบเพื่อประเมินความมีประสิทธิภาพของการควบคุมในการป้องกัน การตรวจพบ และการแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ การออกแบบการทดสอบการควบคุมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องนั้น รวมถึงการระบุถึงเงื่อนไข (คุณลักษณะ) ที่แสดงถึงผลการปฏิบัติงานของการควบคุม และการไม่เป็นไปตามเงื่อนไขที่แสดงให้เห็นถึงการควบคุมที่ไม่เพียงพอ โดยผู้สอบบัญชีสามารถทดสอบการมีอยู่หรือไม่มีของเงื่อนไขการควบคุมดังกล่าวได้
- ก34. วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเป็นการออกแบบวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ การตรวจสอบเนื้อหาสาระประกอบด้วย การทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ในการออกแบบการตรวจสอบเนื้อหาสาระจะต้องระบุเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ ซึ่งเป็นเงื่อนไขที่ทำให้เกิดการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

ความน่าเชื่อถือ

- ก35. ความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีและความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีขึ้นอยู่กับแหล่งที่มาและลักษณะของหลักฐานนั้นและขึ้นอยู่กับสถานการณ์เฉพาะที่ได้รับหลักฐานนั้น รวมถึงการควบคุมการจัดทำและเก็บรักษาข้อมูลนั้น การสรุปผลอย่างกว้าง ๆ เกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของหลักฐานประเภทต่าง ๆ ขึ้นอยู่กับข้อยกเว้นที่สำคัญ แม้ข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีจะได้รับมาจากแหล่งที่มาภายนอกกิจการ แต่ก็อาจมีบางสถานการณ์ที่มีผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ได้รับ ตัวอย่างเช่น ข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งที่มาที่เป็นอิสระจากกิจการ อาจไม่น่าเชื่อถือหากแหล่งที่มาั้นไม่มีความรู้เกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวหรือผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารขาดความเที่ยงธรรม แม้จะเป็นเรื่องที่รับรู้กันว่าข้อยกเว้นอาจมีอยู่ลักษณะทั่วไปเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีดังต่อไปนี้ อาจเป็นประโยชน์ในการพิจารณา
- หลักฐานการสอบบัญชีจะมีความน่าเชื่อถือเพิ่มขึ้น ถ้าเป็นหลักฐานที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอกที่เป็นอิสระจากกิจการ
 - หลักฐานการสอบบัญชีจากภายในกิจการย่อมมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น ถ้ากิจการมีการควบคุมที่มีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะการควบคุมการจัดทำและรักษาหลักฐานนั้น
 - หลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้รับโดยตรง (เช่น จากการสังเกตการณ์การปฏิบัติตามการควบคุม) ย่อมมีความน่าเชื่อถือมากกว่าหลักฐานที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้รับเองโดยตรงหรือมาจากการสรุปจากหลักฐานแวดล้อมอื่น (เช่น จากการสอบถามเกี่ยวกับการปฏิบัติตามการควบคุม)
 - หลักฐานการสอบบัญชีที่อยู่ในรูปเอกสาร ไม่ว่าจะเป็นกระดาษ อิเล็กทรอนิกส์ หรือสื่ออื่น ๆ จะมีความน่าเชื่อถือมากกว่าหลักฐานที่ได้รับทางวาจา (เช่น การบันทึกผล

การประชุมเป็นลายลักษณ์อักษร มีความน่าเชื่อถือมากกว่าคำรับรองด้วยวาจาเกี่ยวกับเนื้อหาการประชุม)

- หลักฐานการสอบบัญชีที่เป็นเอกสารต้นฉบับ มีความน่าเชื่อถือมากกว่าภาพถ่ายเอกสารหรือกระดาษโทรสาร หรือเอกสารที่มาจากฟิล์มภาพถ่าย เอกสารดิจิทัล หรือหลักฐานที่ถูกเปลี่ยนให้อยู่ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งความน่าเชื่อถือนั้นขึ้นอยู่กับความถูกต้องของการจัดทำและรักษาเอกสารนั้น

- ก36. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 ให้แนวทางเพิ่มเติมเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกแบบการวิเคราะห์ที่เปรียบเทียบในการตรวจสอบเนื้อหาสาระ¹⁶
- ก37. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 กล่าวถึงสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเอกสารอาจถูกปลอมแปลง หรืออาจถูกเปลี่ยนแปลงโดยไม่ได้แจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบ¹⁷
- ก38. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)¹⁸ ให้แนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมเกี่ยวกับการปฏิบัติตามความรับผิดชอบที่เพิ่มขึ้นของผู้สอบบัญชี ภายใต้กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับของกิจการที่พบหรือสงสัยที่อาจทำให้ได้รับข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวกับการทำงานของผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และการประเมินผลกระทบจากการไม่ปฏิบัติตามดังกล่าวซึ่งมีต่องานสอบบัญชีในด้านอื่น

แหล่งข้อมูลภายนอก

- ก39. ย่อหน้าที่ 7 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอกที่จะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี ไม่ว่าข้อมูลนั้นนำไปใช้โดยกิจการในการจัดทำงบการเงินหรือได้มาจากผู้สอบบัญชี สำหรับข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอก การพิจารณาดังกล่าวในบางกรณีอาจรวมถึงหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับแหล่งข้อมูลภายนอกหรือการจัดเตรียมข้อมูลโดยแหล่งข้อมูลภายนอกที่ได้รับจากการออกแบบและการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 หรือ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง)¹⁹ (หากเกี่ยวข้อง)
- ก40. การได้มาซึ่งความเข้าใจว่าเหตุใดผู้บริหาร หรือ ผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร (ถ้ามี) ใช้แหล่งข้อมูลภายนอก และพิจารณาความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูล (ซึ่งรวมถึงความถูกต้องและความครบถ้วน) อย่างไร อาจช่วยให้ข้อมูลกับผู้สอบบัญชีในการพิจารณาความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลนั้น

¹⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 ย่อหน้าที่ 5(ก)

¹⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 14

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

¹⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) “การตรวจสอบประมาทการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง”

- ก41. ปัจจัยต่อไปนี้อาจมีความสำคัญในการพิจารณาความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอก ซึ่งรวมถึงความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูล ทั้งนี้ ปัจจัยดังกล่าวบางปัจจัยอาจเกี่ยวข้องกับข้อมูลที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำงบการเงินเท่านั้น หรืออาจเกี่ยวข้องกับข้อมูลที่ได้รับโดยผู้สอบบัญชีเท่านั้น
- ลักษณะและอำนาจความรับผิดชอบของแหล่งข้อมูลภายนอก ตัวอย่างเช่น ธนาคารกลางหรือสำนักงานสถิติของรัฐบาลที่มีอำนาจทางกฎหมายในการให้ข้อมูลอุตสาหกรรมแก่สาธารณะ น่าจะเป็นผู้มีอำนาจที่รับผิดชอบในข้อมูลบางประเภท
 - ความสามารถในการมีอิทธิพลต่อข้อมูลที่ได้รับ โดยผ่านความสัมพันธ์ระหว่างกิจการและแหล่งข้อมูล
 - ความรู้ความสามารถและชื่อเสียงของแหล่งข้อมูลภายนอกที่เกี่ยวข้องกับข้อมูล ซึ่งรวมถึงแหล่งข้อมูลมีประวัติการให้ข้อมูลที่เชื่อถือเป็นประจำหรือไม่ ในดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี
 - ประสบการณ์ที่ผ่านมาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จัดทำโดยแหล่งข้อมูลภายนอก
 - หลักฐานการยอมรับของตลาดโดยทั่วไปจากผู้ใช้งานเกี่ยวกับความเกี่ยวข้องหรือความน่าเชื่อถือของข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอกที่มีวัตถุประสงค์ที่คล้ายคลึงกับข้อมูลที่ผู้บริหารหรือผู้สอบบัญชีใช้อยู่
 - กิจการมีการควบคุมเพื่อจัดการกับความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ได้รับและนำไปใช้หรือไม่
 - แหล่งข้อมูลภายนอกรวบรวมข้อมูลของตลาดในภาพรวมหรือมีส่วนร่วมโดยตรงในการ “กำหนด” รายการในตลาด
 - ข้อมูลเหมาะสมสำหรับการใช้งานในลักษณะที่ใช้งานอยู่หรือไม่ และ (หากเหมาะสม) ได้รับการพัฒนาโดยคำนึงถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
 - ข้อมูลทางเลือกที่อาจขัดแย้งกับข้อมูลที่ใช้
 - ลักษณะและขอบเขตการปฏิบัติความรับผิดชอบหรือข้อจำกัดความรับผิดชอบอื่นที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลที่ได้รับ
 - ข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการประมาณที่ใช้ในการจัดทำข้อมูล วิธีการที่นำวิธีการประมาณไปประยุกต์ (ซึ่งรวมถึง (หากเหมาะสม) วิธีการที่นำแบบจำลองไปประยุกต์) และการควบคุมวิธีการประมาณดังกล่าว และ
 - ข้อมูลที่เกี่ยวข้องในการพิจารณาความเหมาะสมของข้อสมมติและข้อมูลอื่นที่ใช้โดยแหล่งข้อมูลภายนอกในการพัฒนาข้อมูลที่ได้รับ (หากมี)
- ก42. ลักษณะและขอบเขตของการพิจารณาของผู้สอบบัญชีให้คำนึงถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้

การรับรองไว้ซึ่งการใช้ข้อมูลภายนอกนั้นมีความเกี่ยวข้อง ระดับที่ใช้ข้อมูลภายนอกดังกล่าวเกี่ยวข้องกับเหตุผลของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ และความเป็นไปได้ที่ข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอกอาจไม่น่าเชื่อถือ (เช่น ข้อมูลมาจากแหล่งข้อมูลที่น่าเชื่อถือหรือไม่) ตามที่ได้มีการพิจารณาของผู้สอบบัญชีในเรื่องที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 439 ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดว่าจำเป็นต้องมีการทำความเข้าใจเพิ่มเติมเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ (ซึ่งรวมถึงการควบคุมภายในของกิจการ) ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) หรือกำหนดว่าวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330²⁰ และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง)²¹ (ถ้ามี) มีความเหมาะสมตามสถานการณ์ เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้เกี่ยวกับการใช้ข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอก วิธีการดังกล่าวอาจรวมถึง

- การเปรียบเทียบข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอกกับข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลอิสระที่เป็นทางเลือก
- ในกรณีที่มีความเกี่ยวข้องกับการพิจารณาการใช้แหล่งข้อมูลภายนอกของผู้บริหาร การทำความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมที่ผู้บริหารจัดให้มี เพื่อพิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอก และอาจรวมถึงการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมดังกล่าว
- การปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอกเพื่อทำความเข้าใจถึงกระบวนการ เทคนิค และข้อสมมติ เพื่อวัตถุประสงค์ในการระบุ ทำความเข้าใจ และทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม (หากเกี่ยวข้อง)

ก43. ในบางสถานการณ์ ข้อมูลบางอย่างอาจมีผู้ให้ข้อมูลเพียงรายเดียว ตัวอย่างเช่น ข้อมูลจากธนาคารกลางหรือรัฐบาล (เช่น อัตราเงินเฟ้อ) หรือหน่วยงานอุตสาหกรรมที่ได้รับการยอมรับเพียงรายเดียว ในกรณีดังกล่าว การกำหนดลักษณะและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่อาจเหมาะสมกับสถานการณ์นี้ขึ้นอยู่กับลักษณะและความน่าเชื่อถือของแหล่งข้อมูล ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ซึ่งการใช้ข้อมูลภายนอกนั้นมีความเกี่ยวข้อง ระดับที่ใช้ข้อมูลภายนอกดังกล่าวเกี่ยวข้องกับเหตุผลของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ ตัวอย่างเช่น เมื่อข้อมูลมาจากแหล่งผู้มีอำนาจที่น่าเชื่อถือได้ ขอบเขตการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีอาจครอบคลุมน้อยลง เช่น การยืนยันข้อมูลกับเว็บไซต์ของแหล่งที่มาหรือข้อมูลที่เผยแพร่ ในกรณีอื่นหากแหล่งที่มาไม่ได้รับการประเมินว่าน่าเชื่อถือ ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจว่าวิธีการตรวจสอบที่ครอบคลุมมากขึ้นนั้นมีความเหมาะสม และในกรณีที่ไม่มีแหล่งข้อมูลอิสระอื่นที่จะเปรียบเทียบได้

²⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 6

²¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 30

อาจพิจารณาว่าการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้ข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอก (หากปฏิบัติได้) มีความเหมาะสมหรือไม่ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

- ก44. เมื่อผู้สอบบัญชีไม่มีเกณฑ์ที่เพียงพอในการพิจารณาความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ได้จากแหล่งข้อมูลภายนอก ผู้สอบบัญชีอาจถูกจำกัดขอบเขตหากไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอจากการตรวจสอบด้วยวิธีอื่น การจำกัดขอบเขตที่เกิดขึ้นจะได้รับการประเมินตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)²²

ความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จัดทำโดยผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8)

- ก45. การจัดทำงบการเงินของกิจการอาจต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญในเรื่องที่ไม่เกี่ยวกับการบัญชีหรือการตรวจสอบบัญชี เช่น การคำนวณทางคณิตศาสตร์ประกันภัย การประเมินมูลค่า หรือข้อมูลเกี่ยวกับวิศวกรรม กิจการอาจว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวเพื่อให้จัดทำข้อมูลที่ต้องการสำหรับการจัดทำงบการเงิน การที่ไม่สามารถใช้ผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวได้ในสถานการณ์ที่จำเป็น จะทำให้เพิ่มความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ก46. ถ้าข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี จัดทำจากงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 8 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างเช่น หากบุคคลหรือองค์กรหนึ่งมีความเชี่ยวชาญในการใช้แบบจำลองการประมาณมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์ที่ไม่สามารถหาค่าตลาดได้ ถ้าบุคคลหรือองค์กรดังกล่าวประมาณมูลค่ายุติธรรมและกิจการนำมูลค่ายุติธรรมดังกล่าวมาใช้ในการจัดทำงบการเงิน บุคคลหรือองค์กรนั้นถือเป็นผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 8 ในทางตรงกันข้าม ถ้าบุคคลหรือองค์กรนั้นให้เพียงข้อมูลราคาเกี่ยวกับรายการที่เป็นรายการเฉพาะแก่กิจการ และกิจการได้นำข้อมูลราคานี้ไปใช้ในวิธีการประมาณของกิจการเอง หากนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีจะอยู่ภายใต้ย่อหน้าที่ 7 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ซึ่งเป็นข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอกและไม่ถือเป็นการใช้งานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร
- ก47. ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวกับข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 8 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ อาจได้รับผลกระทบจากเรื่องต่อไปนี้
- ลักษณะและความซับซ้อนของเรื่องที่เกี่ยวข้องกับผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร
 - ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในเรื่องดังกล่าว
 - ความพร้อมของแหล่งข้อมูลอื่น ๆ ที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี
 - ลักษณะ ขอบเขต และวัตถุประสงค์ของงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร
 - ผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารนั้นเป็นลูกจ้างของกิจการหรือไม่ หรือได้รับการว่าจ้างเพื่อให้บริการที่เกี่ยวข้องดังกล่าวแก่กิจการเท่านั้น

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

- ฝ่ายบริหารสามารถควบคุมหรือมีอิทธิพลต่องานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารเพียงใด
- ผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารอยู่ภายใต้มาตรฐานการปฏิบัติงานทางเทคนิค หรือมาตรฐานวิชาชีพอื่น หรือมาตรฐานที่กำหนดโดยอุตสาหกรรมอื่นหรือไม่
- ลักษณะ หรือขอบเขตของการควบคุมในกิจการที่มีต่องานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร
- ความรู้และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความชำนาญของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร
- ประสบการณ์ในอดีตของผู้สอบบัญชีในงานของผู้เชี่ยวชาญนั้น

ความรู้ความสามารถ ชีตความสามารถ และความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8(ก))

- ก48. ความรู้ความสามารถเกี่ยวข้องกับลักษณะและระดับความเชี่ยวชาญของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารนั้น ชีตความสามารถเกี่ยวข้องกับการที่ผู้เชี่ยวชาญนั้นจะนำความรู้ความสามารถของตนมาใช้ ในสถานการณ์ต่าง ๆ ได้เพียงใด ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อชีตความสามารถ อาจรวมถึง สถานที่ทางภูมิศาสตร์ และความพร้อมของเวลาและทรัพยากร ความเที่ยงธรรมเกี่ยวข้องกับผลกระทบที่ทำให้เกิดความลำเอียง ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ หรือ อิทธิพลของบุคคลอื่น ๆ ที่อาจมีผลต่อการตัดสินใจทางวิชาชีพหรือทางธุรกิจของผู้เชี่ยวชาญนั้น ความรู้ความสามารถ ชีตความสามารถ และความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร และ การควบคุมในกิจการที่มีต่องานของผู้เชี่ยวชาญ เป็นปัจจัยสำคัญต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จัดทำโดยผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารนั้น
- ก49. ข้อมูลเกี่ยวกับความรู้ความสามารถ ชีตความสามารถ และความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร อาจได้รับจากแหล่งข้อมูลต่าง ๆ เช่น
- ประสบการณ์ส่วนตัวจากงานในอดีตของผู้เชี่ยวชาญนั้น
 - การปรึกษาหารือกับผู้เชี่ยวชาญนั้น
 - การปรึกษาหารือกับบุคคลผู้มีความคุ้นเคยกับงานของผู้เชี่ยวชาญนั้น
 - ความรู้เกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้เชี่ยวชาญ การเป็นสมาชิกขององค์กรวิชาชีพหรือองค์กรทางอุตสาหกรรม ใบอนุญาตประกอบวิชาชีพ หรือการยอมรับขององค์กรภายนอกในรูปแบบอื่น ๆ
 - เอกสารหรือหนังสือของผู้เชี่ยวชาญนั้นที่ได้รับการตีพิมพ์สู่สาธารณะ
 - ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเอง (ถ้ามี) ซึ่งช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสำหรับข้อมูลต่าง ๆ ที่จัดทำโดยผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร
- ก50. เรื่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการประเมินความรู้ความสามารถ ชีตความสามารถ และความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารนั้น ได้รวมถึงการที่งานของผู้เชี่ยวชาญนั้นอยู่ภายใต้มาตรฐานการปฏิบัติงานทางเทคนิค หรือมาตรฐานวิชาชีพอื่น หรือมาตรฐานที่กำหนดโดย

อุตสาหกรรมอื่นหรือไม่ เช่น จริยธรรม และข้อกำหนดของสมาชิกขององค์กรวิชาชีพหรืออุตสาหกรรม มาตรฐานที่กำหนดเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือโดยหน่วยงานที่ออกใบอนุญาต หรือข้อกำหนดต่าง ๆ โดยกฎหมายหรือข้อบังคับ

- ก51. เรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมถึง
- ความเกี่ยวข้องกันระหว่างความรู้ความสามารถของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารกับงานของผู้เชี่ยวชาญ รวมถึงความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านในวิชาชีพนั้น ตัวอย่างเช่น นักคณิตศาสตร์ ประกันภัยอาจมีความเชี่ยวชาญพิเศษเฉพาะในเรื่องการประกันภัยทรัพย์สินและอุบัติเหตุ แต่ไม่มีความเชี่ยวชาญพิเศษในการคำนวณเงินบำนาญ
 - ความรู้ความสามารถของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารกับข้อกำหนดทางการบัญชี เช่น ความรู้เกี่ยวกับข้อสมมติและวิธีการประมาณ รวมทั้งแบบจำลอง ซึ่งสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
 - สถานการณ์ที่ไม่คาดคิด การเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขต่าง ๆ หรือหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบ แสดงให้เห็นว่าอาจมีความจำเป็นที่ต้องพิจารณาความรู้ความสามารถ ชีตความสามารถ และความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารอีกครั้งหรือไม่ ในขณะที่การตรวจสอบยังดำเนินอยู่
- ก52. สถานการณ์บางอย่างอาจคุกคามต่อความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญ เช่น ความเกี่ยวข้องกันผลประโยชน์ส่วนตัว การให้การสนับสนุน ความคุ้นเคย การที่ทำให้ต้องสอบทานงานของตนเอง และการข่มขู่ การป้องกันอาจลดการคุกคามเหล่านี้ได้ โดยอาจเกิดขึ้นจากโครงสร้างภายนอก (เช่น โดยวิชาชีพของผู้เชี่ยวชาญนั้น โดยข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับ) หรือโดยภาวะแวดล้อมของงานของผู้เชี่ยวชาญนั่นเอง (เช่น โดยนโยบายและวิธีการควบคุมคุณภาพ)
- ก53. ถึงแม้ว่าการป้องกันจะไม่สามารถกำจัดสถานการณ์ คุกคามความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญให้หมดไปได้ แต่การคุกคาม เช่น การข่มขู่ให้ทำอย่างใดอย่างหนึ่งนั้นอาจมีความรุนแรงน้อยกว่าถ้าผู้เชี่ยวชาญนั้นเป็นผู้ที่กิจการว่าจ้างมาให้บริการ ไม่ใช่เป็นพนักงานของกิจการเอง และประสิทธิผลของการป้องกันสถานการณ์ดังกล่าว เช่น นโยบายและวิธีการควบคุมคุณภาพอาจมีความสำคัญมากกว่า เนื่องจากการคุกคามความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญที่มีฐานะเป็นพนักงานของกิจการนั้น จะมีอยู่ตลอดเวลา ผู้เชี่ยวชาญที่เป็นพนักงานของกิจการ โดยปกติจะไม่ถือว่ามีความเที่ยงธรรมมากไปกว่าพนักงานคนอื่น ๆ ของกิจการ
- ก54. ในการประเมินความเที่ยงธรรมในการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญที่กิจการว่าจ้างมานั้น ผู้สอบบัญชีอาจปรึกษารื้อกับผู้บริหารและผู้เชี่ยวชาญ เกี่ยวกับผลประโยชน์และความสัมพันธ์ที่อาจก่อให้เกิดสถานการณ์ที่คุกคามต่อความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญ และการป้องกันที่สามารถทำได้ รวมทั้งข้อกำหนดทางวิชาชีพของผู้เชี่ยวชาญนั้น และผู้สอบบัญชีอาจต้องประเมินว่า การป้องกันนั้นเพียงพอหรือไม่ ผลประโยชน์และความสัมพันธ์ที่อาจสร้างสถานการณ์คุกคามรวมถึง

- ผลประโยชน์ทางการเงิน
- ความสัมพันธ์ทางธุรกิจและความสัมพันธ์ส่วนตัว
- การให้บริการด้านอื่น ๆ

การทำความเข้าใจในงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8(ข))

- ก55. ความเข้าใจในงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร รวมถึงความเข้าใจเกี่ยวกับความชำนาญที่เกี่ยวข้องของผู้เชี่ยวชาญ ความเข้าใจเกี่ยวกับความชำนาญที่เกี่ยวข้องอาจได้รับเมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าผู้สอบบัญชีมีความชำนาญในการประเมินงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารหรือไม่ หรือผู้สอบบัญชีต้องการผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเพื่อวัตถุประสงค์นี้หรือไม่²³
- ก56. ลักษณะต่าง ๆ ของสาขาของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารที่เกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชี อาจรวมถึง
- สาขาของผู้เชี่ยวชาญเป็นสาขาเฉพาะด้านที่มีส่วนที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบหรือไม่
 - มีมาตรฐานวิชาชีพหรือมาตรฐานอื่น และข้อบังคับหรือข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องหรือไม่
 - ข้อสมมติและวิธีการประมาณใดที่ผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารนำมาใช้ และข้อสมมติและวิธีการดังกล่าวเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปในวิชาชีพของผู้เชี่ยวชาญ และเหมาะสมกับวัตถุประสงค์ในการจัดทำรายงานทางการเงินหรือไม่
 - ลักษณะของข้อมูลภายในและภายนอก หรือข้อมูลที่ผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารนำมาใช้
- ก57. กรณีที่ผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารเป็นผู้ได้รับการว่าจ้างจากกิจการ โดยปกติจะมีหนังสือตอบรับงานหรือข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรระหว่างกิจการและผู้เชี่ยวชาญ การประเมินข้อตกลงดังกล่าวในการทำความเข้าใจงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร อาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถกำหนดถึงความเหมาะสมในเรื่องต่อไปนี้ ตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี
- ลักษณะ ขอบเขต และวัตถุประสงค์ของงานของผู้เชี่ยวชาญ
 - บทบาทและความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้เชี่ยวชาญนั้น และ
 - ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการติดต่อสื่อสารระหว่างผู้บริหารและผู้เชี่ยวชาญนั้น รวมทั้งรูปแบบของรายงานที่ผู้เชี่ยวชาญจะจัดทำขึ้น
- ก58. กรณีที่ผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารเป็นพนักงานของกิจการนั้น มีความเป็นไปได้น้อยที่จะมีการทำข้อตกลงเป็นลายลักษณ์อักษร การสอบถามผู้เชี่ยวชาญและผู้บริหารคนอื่น ๆ ในทีม อาจเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุดที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถทำความเข้าใจงานของผู้เชี่ยวชาญได้

²³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620 ย่อหน้าที่ 7

การประเมินความเหมาะสมของผลงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8(ค))

ก59. ข้อพิจารณาในการประเมินความเหมาะสมของผลงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารในเชิง หลักฐานการสอบบัญชีสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองที่เกี่ยวข้อง อาจรวมถึง

- ความเกี่ยวข้องและความสมเหตุสมผลของเรื่องที่คุณเชี่ยวชาญ พบหรือข้อสรุป ความสอดคล้องของเรื่องที่คุณพบหรือข้อสรุปกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่น และเรื่องที่คุณพบหรือข้อสรุปนั้นได้รวมอยู่ในงบการเงินอย่างเหมาะสมแล้วหรือไม่
- ความเกี่ยวข้องและความสมเหตุสมผลของข้อสมมติและวิธีการประมาณที่ใช้ ถ้างานของคุณเชี่ยวชาญเกี่ยวข้องกับการใช้ข้อสมมติและวิธีการประมาณที่สำคัญ
- ความเกี่ยวข้อง ความครบถ้วน และความถูกต้องของแหล่งข้อมูล ถ้างานของคุณเชี่ยวชาญเกี่ยวข้องกับแหล่งข้อมูลที่มีนัยสำคัญ และ
- ความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูล ถ้างานของคุณเชี่ยวชาญเกี่ยวข้องกับการใช้ข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอก

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

ก60. เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่น่าเชื่อถือ ข้อมูลที่จัดทำโดยกิจการที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการตรวจสอบจำเป็นต้องมีความครบถ้วนและถูกต้องอย่างเพียงพอ ตัวอย่างเช่น ประสิทธิภาพของการตรวจสอบบัญชีรายได้โดยใช้ราคาขายที่กำหนดไว้ในงบการเงินที่กดยอดขายจะได้รับผลกระทบจากความถูกต้องของข้อมูลราคา และความครบถ้วนและถูกต้องของปริมาณขาย เช่นเดียวกันกับการตรวจสอบลักษณะบางอย่าง (เช่น การอนุมัติรายการ) ของรายการจำนวนหนึ่ง (เช่น การจ่ายชำระหนี้) ผลของการตรวจสอบจะมีความน่าเชื่อถือน้อยลงถ้าจำนวนประชากรของรายการที่ใช้ในการเลือกรายการตรวจสอบไม่ครบถ้วน

ก61. การให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีในเรื่องความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลดังกล่าว อาจทำในเวลาเดียวกันกับการใช้ข้อมูลนั้นในการตรวจสอบ โดยกำหนดให้การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของวิธีการตรวจสอบด้วย ในสถานการณ์อื่น ๆ ผู้สอบบัญชีอาจได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลดังกล่าวโดยการทดสอบ การควบคุมเกี่ยวกับการจัดทำและการเก็บรักษาข้อมูลนั้น อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติมได้

ก62. ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีอาจตั้งใจที่จะใช้ข้อมูลที่จัดทำโดยกิจการสำหรับการตรวจสอบตามวัตถุประสงค์อื่น ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจตั้งใจที่จะใช้การวัดผลประกอบการของกิจการเพื่อวัตถุประสงค์ของการวิเคราะห์เปรียบเทียบ หรือใช้ข้อมูลที่กิจการจัดทำเพื่อใช้ในการติดตาม การปฏิบัติงาน เช่น รายงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งในกรณีดังกล่าว ความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ จะได้รับผลกระทบจากข้อมูลนี้อาจไม่ถูกต้องแม่นยำหรือมีความละเอียดไม่เพียงพอตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น วิธีวัดผลประกอบการของกิจการที่ผู้บริหารใช้นั้น อาจไม่แม่นยำเพียงพอที่จะใช้ในการตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

การเลือกรายการทดสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 10)

ก63. 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 เหล่านั้น

การเลือกทุกรายการ

ก64. ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจว่าการตรวจสอบรายการทุกรายการของประชากรที่ประกอบเป็นกลุ่มของรายการบัญชีหนึ่ง หรือยอดคงเหลือตามบัญชี (หรือกลุ่มย่อยของประชากร) เป็นเรื่องที่เหมาะสมที่สุด แต่โดยปกติผู้สอบบัญชีจะไม่ตรวจสอบร้อยละร้อยในกรณีที่ทดสอบการควบคุม อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจตรวจสอบร้อยละร้อยในกรณีที่เป็นการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ ตัวอย่างที่การตรวจสอบร้อยละร้อยอาจเหมาะสม คือ

- ประชากรประกอบด้วยรายการที่มีจำนวนเงินสูงเพียงไม่กี่รายการ
- มีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญและการเลือกรายการด้วยวิธีอื่นไม่ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ หรือ
- ระบบการประมวลผลข้อมูลมีลักษณะเป็นการคำนวณหรือทำซ้ำหลาย ๆ ครั้ง ทำให้การตรวจสอบร้อยละร้อยมีต้นทุนในการตรวจสอบต่ำ

การเลือกรายการแบบเจาะจง

ก65. ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจเลือกรายการแบบเจาะจงจากประชากร โดยพิจารณาจากปัจจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในกิจการ การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และลักษณะเฉพาะของประชากรที่ทดสอบ การใช้ดุลยพินิจในการเลือกรายการแบบเจาะจงจะต้องคำนึงถึงความเสี่ยงของตัวอย่างที่ไม่ถูกเลือก รายการที่เลือกแบบเจาะจงอาจรวมถึง

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

ก66. การเลือกตรวจสอบรายการแบบเจาะจงจากรายการในกลุ่มของรายการบัญชีหรือยอดคงเหลือตามบัญชี มักเป็นวิธีการที่มีประสิทธิภาพในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี แต่วิธีการนี้ไม่ใช่การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี ผลที่ได้จากการตรวจสอบรายการที่เลือกโดยวิธีนี้ไม่สามารถนำไปใช้สรุปผลเกี่ยวกับประชากรทั้งหมดได้ ดังนั้น การเลือกตรวจสอบรายการแบบเจาะจงจึงไม่ได้ให้หลักฐานการสอบบัญชีสำหรับประชากรส่วนที่เหลือ

การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี

ก67. การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี เป็นการออกแบบให้สามารถให้ข้อสรุปต่อประชากรทั้งหมดจากการทดสอบตัวอย่างที่เลือกจากประชากรนั้น การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีอธิบายอยู่ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530²⁴

ความขัดแย้งกัน หรือข้อสงสัยในความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11)

ก68. การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากแหล่งที่มาต่าง ๆ กันหรือในรูปแบบต่าง ๆ กัน อาจแสดงให้เห็นว่าหลักฐานที่ได้รับมาแต่ละชิ้นไม่น่าเชื่อถือ เช่น เมื่อหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากแหล่งที่มาแหล่งหนึ่งขัดแย้งกันกับที่ได้รับมาจากอีกแหล่งหนึ่ง ซึ่งในกรณีนี้อาจเป็นคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามผู้บริหาร ผู้ตรวจสอบภายใน หรือบุคคลอื่น ที่ขัดแย้งกัน หรือคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลขัดแย้งกันกับคำตอบที่ได้รับจากผู้บริหาร มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐาน ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพบข้อมูลของเรื่องที่สำคัญ แต่ขัดแย้งกันกับผลสรุปสุดท้ายของการตรวจสอบ²⁵

²⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 “การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี”

²⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 11