



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง)

การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ 610 (ปรับปรุง) – การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนกันยายน พ.ศ. 2556 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนธันวาคม พ.ศ. 2556 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐาน การสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์ นโยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชี ระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 610 (ปรับปรุง) – การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน © 2013 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) – การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบ ภายใน © 2013 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : *International Standard on Auditing (ISA) 610 (Revised 2013), Using the Work of Internal Auditors* ISBN: 978-1-60815-152-3

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

# มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง)

## การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557)

### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
<b>คำนำ</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1-5
ความสัมพันธ์ระหว่างมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) และ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง)	6-10
ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบ	11
วันที่ถือปฏิบัติ	12
วัตถุประสงค์	13
คำจำกัดความ	14
<b>ข้อกำหนด</b>	
การพิจารณาว่าจะใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือไม่ ในเรื่องใด และมีขอบเขตเพียงใด	15-20
การใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน	21-25
การพิจารณาว่าจะขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในหรือไม่ ในเรื่องใด และมีขอบเขตเพียงใด	26-32
การขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน	33-35
เอกสารหลักฐาน	36-37
<b>การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น</b>	
คำจำกัดความของหน่วยงานตรวจสอบภายใน	ก1-ก4
การพิจารณาว่าจะใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือไม่ ในเรื่องใด และมีขอบเขตเพียงใด	ก5-ก23
การใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน	ก24-ก30
การพิจารณาว่าจะขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในหรือไม่ ในเรื่องใด และมีขอบเขตเพียงใด	ก31-ก39



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) “การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงาน ตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชี หากมีการนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ โดยรวมถึง (ก) การใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีและ (ข) การขอความช่วยเหลือโดยตรงภายใต้การกำหนดทิศทางการควบคุมดูแลและการสอบทานโดยผู้สอบบัญชี
2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่นำมาใช้กับกิจการที่ไม่มีหน่วยงานตรวจสอบภายใน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2)
3. หากกิจการมีหน่วยงานตรวจสอบภายใน ข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวกับการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในไม่นำมาใช้ในกรณีที่
  - (ก) ความรับผิดชอบและหน่วยงานตรวจสอบภายในไม่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ หรือ
  - (ข) จากการทำความเข้าใจเบื้องต้นเกี่ยวกับหน่วยงานตรวจสอบภายในอันเป็นผลจากวิธีการที่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>1</sup> ของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีไม่คาดว่าจะใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่มีข้อกำหนดให้ผู้สอบบัญชีใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อปรับเปลี่ยนลักษณะหรือระยะเวลา หรือลดขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติด้วยตนเอง แต่ให้เป็นการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการกำหนดกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวม

4. ข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ที่เกี่ยวกับความช่วยเหลือโดยตรงไม่ถูกนำมาใช้ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้วางแผนจะขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน
5. ในบางประเทศผู้สอบบัญชีอาจถูกห้ามหรือถูกจำกัดขอบเขตบางอย่างโดยกฎหมายหรือข้อบังคับในการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้ลบล้างกฎหมายหรือข้อบังคับที่ใช้ควบคุมการตรวจสอบงบการเงิน<sup>2</sup> การห้ามหรือการจำกัดเหล่านี้จึงไม่เป็นอุปสรรคต่อผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก31)

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ”

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

ความสัมพันธ์ระหว่างมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) และ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง)

6. กิจการหลายกิจการจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายในเป็นส่วนหนึ่งของโครงสร้างการควบคุมภายในและการกำกับดูแล วัตถุประสงค์ และขอบเขตของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ลักษณะความรับผิดชอบและสถานะภายในองค์กร รวมถึงอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบของหน่วยงานตรวจสอบภายในแตกต่างกันอย่างมาก และขึ้นอยู่กับขนาดและโครงสร้างของกิจการและความต้องการของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลแล้วแต่กรณี
7. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) กล่าวเกี่ยวกับ ความรู้และประสบการณ์ของหน่วยงานตรวจสอบภายในสามารถเสริมความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ และการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลอันขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้อย่างไร มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>3</sup> ยังอธิบายถึงการติดต่อสื่อสารที่มีประสิทธิภาพระหว่างผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีสร้างสภาพแวดล้อม ซึ่งผู้สอบบัญชีสามารถได้รับการแจ้งเรื่องที่สำคัญต่าง ๆ ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่องานของผู้สอบบัญชีได้อย่างไร
8. ขึ้นอยู่กับสถานะภายในองค์กรของหน่วยงานตรวจสอบภายในและนโยบายและวิธีการที่เกี่ยวข้องสนับสนุนความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายในหรือไม่ ระดับความรู้ความสามารถของหน่วยงานตรวจสอบภายใน และหน่วยงานตรวจสอบภายในใช้วิธีการที่เป็นระบบและเป็นระเบียบแบบแผนหรือไม่ ผู้สอบบัญชีอาจสามารถใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในในเชิงสร้างสรรค์หรือเพิ่มเสริม มาตรฐานการสอบบัญชีนี้แสดงถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเมื่อผู้สอบบัญชีคาดว่าจะใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเป็นส่วนหนึ่งของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ<sup>4</sup> โดยยึดความเข้าใจเบื้องต้นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับหน่วยงานตรวจสอบภายในในการได้มาซึ่งผลของการปฏิบัติงานตามวิธีการที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) การนำผลงานดังกล่าวมาใช้ปรับเปลี่ยนลักษณะหรือระยะเวลา หรือลดขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติด้วยตนเอง
9. นอกจากนั้น มาตรฐานฉบับนี้ยังแสดงถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีหากพิจารณาการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในภายใต้การกำหนดทิศทาง การควบคุมดูแล และการสอบทานโดยผู้สอบบัญชี
10. อาจมีกลุ่มบุคคลภายในกิจการที่ปฏิบัติวิธีการที่คล้ายกับวิธีการที่ปฏิบัติโดยหน่วยงานตรวจสอบภายใน วิธีการดังกล่าวอาจได้รับการพิจารณาว่าเป็นการควบคุมภายใน ถ้าปฏิบัติโดยหน่วยงานที่เที่ยงธรรมและมีความรู้ความสามารถ ซึ่งใช้วิธีการที่เป็นระบบและเป็นระเบียบแบบแผน ซึ่งรวมถึงการควบคุมคุณภาพ และการได้มาซึ่งหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับประสิทธิผลของ

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 24(ก)(2) และภาคผนวก 4

<sup>4</sup> ดูย่อหน้าที่ 15-25

การควบคุมภายในดังกล่าวอาจเป็นส่วนหนึ่งของการตอบสนองของผู้สอบบัญชีต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>5</sup>

### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบ

11. ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบเพียงผู้เดียวต่อการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบ และความรับผิดชอบในงานตรวจสอบนั้นไม่ลดลงจากการที่ผู้สอบบัญชีใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน หรือขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน ถึงแม้ว่าผู้ตรวจสอบภายในอาจปฏิบัติวิธีการตรวจสอบคล้ายกับวิธีการที่ปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชี แต่หน่วยงานตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายในไม่เป็นอิสระจากกิจการเช่นเดียวกันกับข้อกำหนดของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จึงกำหนดเงื่อนไขที่จำเป็นสำหรับผู้สอบบัญชีเพื่อให้สามารถใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน และยังกำหนดความพยายามในการทำงานที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ซึ่งผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในมีความเพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ ข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีได้รับการออกแบบเพื่อให้โครงสร้างในการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในเพื่อป้องกันการใช้ผลงานดังกล่าวเกินควรหรือนำมาใช้อย่างไม่เหมาะสม

### วันถือปฏิบัติ

12. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557

### วัตถุประสงค์

13. ในกรณีที่กิจการมีหน่วยงานตรวจสอบภายใน ซึ่งผู้สอบบัญชีคาดว่าจะนำผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในมาใช้ปรับเปลี่ยนลักษณะหรือระยะเวลา หรือลดขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติด้วยตนเอง หรือจะขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีมีดังนี้
- (ก) เพื่อพิจารณาว่าผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในสามารถใช้ได้หรือไม่ และถ้าจะนำมาใช้ จะใช้ในเรื่องใด และในขอบเขตเพียงใด
  - (ข) เพื่อพิจารณาว่าผลงานนั้นเพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบนั้นหรือไม่ หากใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน
  - (ค) เพื่อกำหนดแนวทาง ควบคุมดูแล และสอบทานงานนั้นอย่างเหมาะสม หากขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 14

## คำจำกัดความ

14. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- (ก) หน่วยงานตรวจสอบภายใน หมายถึง หน่วยงานภายในกิจการที่ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นและกิจกรรมการให้คำปรึกษาซึ่งได้รับการออกแบบเพื่อประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของการกำกับดูแลกิจการ การบริหารความเสี่ยงและวิธีการของการควบคุมภายใน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก1-ก4)
  - (ข) ความช่วยเหลือโดยตรง หมายถึง การใช้ผู้ตรวจสอบภายในให้ปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบภายใต้การกำหนดทิศทาง การควบคุมดูแลและการสอบทานโดยผู้สอบบัญชี

## ข้อกำหนด

การพิจารณาว่าจะใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือไม่ ในเรื่องใด และมีขอบเขตเพียงใด การประเมินหน่วยงานตรวจสอบภายใน

15. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าผลงานของผู้ตรวจสอบภายในสามารถนำมาใช้ตามวัตถุประสงค์การตรวจสอบนั้นหรือไม่ โดยประเมินเรื่องดังต่อไปนี้
- (ก) ขอบเขตของสถานะภายในองค์กรของหน่วยงานตรวจสอบภายใน รวมถึงนโยบายและวิธีการที่เกี่ยวข้องที่สนับสนุนความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก5-ก9)
  - (ข) ระดับความรู้ความสามารถของหน่วยงานตรวจสอบภายใน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก5-ก9)
  - (ค) หน่วยงานตรวจสอบภายในใช้วิธีการที่เป็นระบบและเป็นระเบียบแบบแผน รวมถึงการควบคุมคุณภาพหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก10-ก11)
16. ผู้สอบบัญชีต้องไม่นำผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในมาใช้ หากผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วพบว่า
- (ก) สถานะของหน่วยงานตรวจสอบภายในภายในองค์กร และนโยบายและวิธีการที่เกี่ยวข้องไม่สนับสนุนความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายในอย่างเพียงพอ
  - (ข) หน่วยงานตรวจสอบภายในขาดความรู้ความสามารถที่เพียงพอ หรือ
  - (ค) หน่วยงานตรวจสอบภายในไม่ได้ใช้วิธีการที่เป็นระบบและเป็นระเบียบแบบแผน รวมถึงการควบคุมคุณภาพ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก12-ก14)

การพิจารณาลักษณะ และขอบเขตของผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่สามารถนำมาใช้ได้

17. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาลักษณะและขอบเขตของงานที่ทำ หรือที่วางแผนจะทำโดยหน่วยงานตรวจสอบภายใน และความสัมพันธ์กับกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีและแผนการสอบบัญชี เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาว่าขอบเขตหรือส่วนใดของผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในสามารถนำมาใช้ได้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก15-ก17)

18. ผู้สอบบัญชีต้องตัดสินใจในเรื่องสำคัญที่เกี่ยวกับงานตรวจสอบ เพื่อป้องกันการนำผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในมาใช้อย่างไม่เหมาะสม ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในน้อยกว่าผลงานที่ได้จากการปฏิบัติงานตรวจสอบด้วยตนเอง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15-ก17)
- (ก) การใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีมากขึ้นเมื่อเกี่ยวข้องกับ
    - (1) การวางแผนและการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง
    - (2) การประเมินหลักฐานการสอบบัญชีที่รวบรวมได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก18-ก19)
  - (ข) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้ในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้สูงขึ้น และต้องพิจารณาเป็นพิเศษต่อความเสี่ยงที่ระบุเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก20-ก22)
  - (ค) สถานะภายในองค์กรของหน่วยงานตรวจสอบภายใน นโยบายและวิธีการที่เกี่ยวข้องที่จะสนับสนุนความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายในอย่างเพียงพอมีน้อย
  - (ง) ระดับความรู้ความสามารถของหน่วยงานตรวจสอบภายในต่ำ
19. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินในภาพรวมว่าการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในตามขอบเขตที่ได้วางแผนไว้ยังคงมีผลทำให้ผู้สอบบัญชีได้มีส่วนร่วมในการตรวจสอบอย่างเพียงพอหรือไม่ โดยคำนึงว่าผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบต่อการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบเพียงผู้เดียว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15-ก22)
20. ในการติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงเรื่องภาพรวมของขอบเขตและระยะเวลาการตรวจสอบที่ได้วางแผนตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง)<sup>7</sup> ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อสื่อสารว่าผู้สอบบัญชีได้วางแผนที่จะใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในอย่างไร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก23)

#### การใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

21. หากผู้สอบบัญชีวางแผนจะใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษารื้อการวางแผนกับหน่วยงานตรวจสอบภายในในการนำเอาผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในนั้นมาใช้ โดยใช้หลักการการร่วมมือในกิจกรรมที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก24-ก26)
22. ผู้สอบบัญชีต้องอ่านรายงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เกี่ยวกับการทำงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ซึ่งผู้สอบบัญชีวางแผนจะใช้ เพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในลักษณะและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่หน่วยงานตรวจสอบภายในปฏิบัติและสิ่งที่ตรวจพบที่เกี่ยวข้อง
23. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติวิธีการตรวจสอบอย่างเพียงพอต่อเนื้อหาของผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในโดยรวม ซึ่งผู้สอบบัญชีวางแผนจะใช้เพื่อกำหนดความเพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์การตรวจสอบ รวมถึงการประเมินว่า

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” ย่อหน้าที่ 15

- (ก) ผลงานนั้นมีการวางแผน การปฏิบัติ การควบคุมดูแล การสอบทาน และการจัดทำเอกสารหลักฐานอย่างเหมาะสมหรือไม่
  - (ข) หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอที่ถูกรวบรวมโดยหน่วยงานตรวจสอบภายในสามารถได้มาซึ่งข้อสรุปที่สมเหตุสมผลได้หรือไม่
  - (ค) ข้อสรุปที่ได้เหมาะสมกับสถานการณ์นั้น ๆ และรายงานต่าง ๆ ที่จัดทำขึ้นโดยหน่วยงานตรวจสอบภายในสอดคล้องกับผลของงานที่ทำหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก27-ก30)
24. ลักษณะและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีต้องตอบสนองต่อการประเมินของผู้สอบบัญชีในเรื่องต่อไปนี้
- (ก) ระดับการใช้ดุลยพินิจที่เกี่ยวข้อง
  - (ข) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้
  - (ค) ขอบเขตสถานะภายในองค์กรของหน่วยงานตรวจสอบภายใน และนโยบายและวิธีการที่เกี่ยวข้องที่สนับสนุนความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน
  - (ง) ระดับความรู้ความสามารถของหน่วยงานตรวจสอบภายใน<sup>8</sup> (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก27-ก29) และต้องรวมถึงการปฏิบัติซ้ำสำหรับผลงานบางส่วน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก30)
25. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่า ข้อสรุปของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับหน่วยงานตรวจสอบภายในตามย่อหน้าที่ 15 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ และการกำหนดลักษณะและขอบเขตของการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในสำหรับวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบตามย่อหน้าที่ 18-19 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มีความเหมาะสมหรือไม่

การพิจารณาว่าจะขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในหรือไม่ ในเรื่องใด และมีขอบเขตเพียงใด

การพิจารณาว่าจะขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในสำหรับวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบหรือไม่

- 26. ผู้สอบบัญชีอาจถูกห้ามโดยกฎหมายและข้อบังคับในการรับความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน หากเป็นเช่นนั้นย่อหน้าที่ 27-35 และ 37 ไม่ถูกนำมาใช้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก31)
- 27. ในกรณีที่การขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในไม่ถูกห้ามโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ และผู้สอบบัญชีวางแผนจะขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินอุปสรรคที่มีนัยสำคัญที่มีอยู่ต่อความเที่ยงธรรมและระดับความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในผู้ซึ่งให้ความช่วยเหลือนั้น การประเมินอุปสรรคที่มีนัยสำคัญที่มีอยู่ต่อความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายในต้องรวมถึงการสอบถามผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับส่วนได้เสียและความสัมพันธ์ ซึ่งอาจสร้างอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก32-ก34)

<sup>8</sup> ดูย่อหน้าที่ 18

28. ผู้สอบบัญชีต้องไม่ขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน ในกรณีที่
- (ก) มีอุปสรรคที่มีนัยสำคัญต่อความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน หรือ
  - (ข) ผู้ตรวจสอบภายในขาดความรู้ความสามารถที่เพียงพอที่จะปฏิบัติงานที่ได้รับได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก32-ก34)

การพิจารณาลักษณะและขอบเขตงานที่สามารถขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน

29. ในการกำหนดลักษณะและขอบเขตของงานที่อาจมอบหมายให้ผู้ตรวจสอบภายใน และลักษณะระยะเวลาและขอบเขตของทิศทาง การควบคุมดูแลและการสอบทานซึ่งเหมาะสมกับสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึง
- (ก) ระดับการใช้ดุลยพินิจที่เกี่ยวข้องกับ
    - (1) การวางแผนและการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง
    - (2) การประเมินหลักฐานการสอบบัญชีที่รวบรวมได้
  - (ข) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้
  - (ค) การประเมินอุปสรรคที่มีนัยสำคัญที่มีอยู่ต่อความเที่ยงธรรมและระดับความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในผู้ซึ่งให้ความช่วยเหลือโดยตรงนั้นกับผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก35-ก39)
30. ผู้สอบบัญชีต้องไม่ขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในในการปฏิบัติวิธีการที่
- (ก) เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญในการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19)
  - (ข) เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ที่สูงขึ้น ซึ่งต้องใช้ดุลยพินิจในการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องและการประเมินหลักฐานการตรวจสอบที่รวบรวมมีมากกว่าปกติ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก38)
  - (ค) เกี่ยวข้องกับงานที่ผู้ตรวจสอบภายในมีส่วนเกี่ยวข้องซึ่งรายงาน หรือจะถูกรายงานต่อผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลโดยหน่วยงานตรวจสอบภายใน หรือ
  - (ง) เกี่ยวกับการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ในส่วนที่เกี่ยวกับหน่วยงานตรวจสอบภายในและการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก35-ก39)
31. เมื่อผู้สอบบัญชีประเมินอย่างเหมาะสมแล้วว่าจะขอความช่วยเหลือโดยตรงหรือไม่ และในขอบเขตใด ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับภาพรวมของขอบเขตและระยะเวลาของการตรวจสอบที่ได้วางแผนไว้ให้เป็นไปตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง)<sup>9</sup> และสื่อสารเกี่ยวกับลักษณะและขอบเขตของการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในที่ได้วางแผนไว้ เพื่อให้มีความเข้าใจร่วมกันว่าการขอความช่วยเหลือดังกล่าวไม่เกินไปกว่าสถานการณ์ของงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก39)

<sup>9</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 15

32. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินในภาพรวมว่าการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในตามขอบเขตที่ได้วางแผนไว้รวมกับการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในตามที่ได้วางแผนไว้ นั้นยังให้ผลที่ทำให้ผู้สอบบัญชีมีส่วนร่วมอย่างเพียงพอในการตรวจสอบ โดยผู้สอบบัญชียังมีความรับผิดชอบต่อการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบเพียงผู้เดียว

#### การขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน

33. ก่อนการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในเพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) ได้รับข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้แทนที่ได้รับมอบหมายของกิจการว่า ผู้ตรวจสอบภายในได้รับการอนุญาตให้ปฏิบัติตามคำสั่งของผู้สอบบัญชี และกิจการจะไม่เข้าแทรกแซงงานที่ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติสำหรับผู้สอบบัญชี
  - (ข) ได้รับข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้ตรวจสอบภายในว่า ผู้ตรวจสอบภายในจะรักษาความลับเฉพาะเรื่อง ตามที่ได้รับคำสั่งของผู้สอบบัญชีและแจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบหากมีอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

34. ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดแนวทาง ควบคุมดูแล และสอบทานผลงานที่ปฏิบัติโดยผู้ตรวจสอบภายในสำหรับงานตรวจสอบนั้นให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)<sup>10</sup> โดย

- (ก) ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการกำหนดทิศทาง การควบคุมดูแล และการสอบทาน ต้องรับรู้ที่ผู้ตรวจสอบภายในไม่อิสระจากกิจการและต้องตอบสนองต่อผลของการประเมินปัจจัยต่าง ๆ ตามย่อหน้าที่ 29 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
- (ข) วิธีการสอบทานต้องรวมถึงการที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบหลักฐานการสอบบัญชีที่ใช้ประกอบในการปฏิบัติงานบางส่วนของผู้ตรวจสอบภายใน

การกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแล และการสอบทานโดยผู้สอบบัญชีสำหรับงานที่ปฏิบัติ โดยผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความเพียงพอที่จะให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาได้ว่าผู้ตรวจสอบภายในได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อสนับสนุนข้อสรุปในผลงานนั้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก40-ก41)

35. ในการกำหนดทิศทาง การควบคุมดูแล และการสอบทานงานที่ปฏิบัติโดยผู้ตรวจสอบภายในนั้น ผู้สอบบัญชีต้องระมัดระวังต่อข้อบ่งชี้ที่ว่า การประเมินผลของผู้สอบบัญชีตามย่อหน้าที่ 27 ไม่เหมาะสมอีกต่อไป

#### เอกสารหลักฐาน

36. หากผู้สอบบัญชีใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีต้องรวมเรื่องเหล่านี้ในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) “การบริหารคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน”

- (ก) การประเมินผลว่า
- (1) สถานะภายในองค์กรของหน่วยงานตรวจสอบภายใน และนโยบายและวิธีการที่เกี่ยวข้องสนับสนุนความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายในอย่างเพียงพอหรือไม่
  - (2) ระดับความรู้ความสามารถของหน่วยงานตรวจสอบภายใน
  - (3) หน่วยงานตรวจสอบภายในใช้วิธีการที่เป็นระบบและเป็นระเบียบแบบแผน รวมถึงการควบคุมคุณภาพ หรือไม่
- (ข) ลักษณะและขอบเขตของผลงานที่นำมาใช้ และเกณฑ์สำหรับการตัดสินใจนั้น
- (ค) วิธีการตรวจสอบที่ปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีเพื่อประเมินความเพียงพอของผลงานที่นำมาใช้
37. หากผู้สอบบัญชีขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในสำหรับการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบดังนี้
- (ก) การประเมินอุปสรรคที่มีนัยสำคัญที่มีอยู่ต่อความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน และระดับความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในผู้ซึ่งให้ความช่วยเหลือโดยตรง
  - (ข) หลักการในการตัดสินใจเกี่ยวกับลักษณะและขอบเขตของงานที่ปฏิบัติโดยผู้ตรวจสอบภายใน
  - (ค) ผู้ใดสอบทานงานที่ปฏิบัติและวันที่และขอบเขตของการสอบทานให้เป็นไปตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230<sup>11</sup>
  - (ง) ข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่ได้รับจากผู้แทนที่ได้รับมอบหมายของกิจการและผู้ตรวจสอบภายในของกิจการตามย่อหน้าที่ 33 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
  - (จ) กระดาษทำการที่จัดทำโดยผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งให้ความช่วยเหลือโดยตรงต่องานตรวจสอบนั้น

<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ”

## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

คำจำกัดความของหน่วยงานตรวจสอบภายใน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 2 และ 14(ก))

ก1. วัตถุประสงค์และขอบเขตของหน่วยงานตรวจสอบภายในโดยทั่วไปรวมถึงการให้ความเชื่อมั่นและกิจกรรมการให้คำปรึกษาที่ถูกต้องแบบเพื่อประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของวิธีการกำกับดูแลกิจการ การบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน ดังตัวอย่างต่อไปนี้

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแล

- หน่วยงานตรวจสอบภายในอาจประเมินวิธีการกำกับดูแลในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการบรรลุวัตถุประสงค์ในด้านจริยธรรมและค่านิยม การบริหารการปฏิบัติงานและความรับผิดชอบ ความเสี่ยงในการติดต่อสื่อสารและข้อมูลเกี่ยวกับการควบคุม ไปยังส่วนงานที่เหมาะสมขององค์กรและควมมีประสิทธิผลของการสื่อสารระหว่างผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้สอบบัญชีผู้ตรวจสอบภายใน และผู้บริหาร

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการบริหารความเสี่ยง

- หน่วยงานตรวจสอบภายในอาจช่วยกิจการในการระบุและประเมินสถานการณ์ที่สำคัญที่อาจก่อให้เกิดความเสี่ยง และมีส่วนร่วมในการปรับปรุงระบบการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน (รวมถึงประสิทธิผลของวิธีการจัดทำรายงานทางการเงิน)
- หน่วยงานตรวจสอบภายในอาจปฏิบัติวิธีการเพื่อช่วยกิจการในการตรวจพบการทุจริต

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายใน

- การประเมินผลการควบคุมภายใน หน่วยงานตรวจสอบภายในอาจได้รับมอบหมายความรับผิดชอบโดยเฉพาะเจาะจงให้สอบทานการควบคุม ประเมินผลการดำเนินงานและให้คำแนะนำเพื่อปรับปรุง ในการกระทำเช่นนั้น หน่วยงานตรวจสอบภายในให้ความเชื่อมั่นกับการควบคุม เช่น หน่วยงานตรวจสอบภายในอาจวางแผนหรือปฏิบัติการทดสอบหรือวิธีการอื่น ๆ เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นแก่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับการออกแบบ การนำไปปฏิบัติ และควมมีประสิทธิผลในทางปฏิบัติของการควบคุมภายใน รวมถึงการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ
- การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินและการดำเนินงาน หน่วยงานตรวจสอบภายในอาจได้รับมอบหมายให้สอบทานวิธีการที่ใช้เพื่อระบุ รับรู้ วัดค่า จัดประเภท และรายงานข้อมูลทางการเงินและการดำเนินงาน และสอบถามโดยเฉพาะเจาะจงในแต่ละรายการ รวมถึงการทดสอบรายละเอียดของรายการ ยอดคงเหลือ และวิธีการปฏิบัติงาน
- การสอบทานกิจกรรมดำเนินงาน หน่วยงานตรวจสอบภายในอาจได้รับมอบหมายให้สอบทานความคุ้มค่า ประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของกิจกรรมดำเนินงาน รวมถึงกิจกรรมที่มีใช้กิจกรรมทางการเงินของกิจการ
- การสอบทานการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ หน่วยงานตรวจสอบภายในอาจได้รับมอบหมายให้สอบทานการปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับ และข้อกำหนดภายนอกอื่น และการปฏิบัติตามนโยบายและคำสั่งของฝ่ายบริหาร และข้อกำหนดภายในอื่น

- ก2. กิจกรรมที่คล้ายกับกิจกรรมที่ทำโดยหน่วยงานตรวจสอบภายในอาจปฏิบัติโดยหน่วยงานที่ใช้ชื่ออื่นภายในกิจการ กิจกรรมบางส่วนหรือทั้งหมดของหน่วยงานตรวจสอบภายในอาจจะโอนให้กับผู้ให้บริการซึ่งเป็นบุคคลที่สาม ผู้สอบบัญชีจะใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือไม่นั้นไม่ได้ขึ้นอยู่กับปัจจัยอย่างใดอย่างหนึ่ง ไม่ว่าจะเป็นเรื่องชื่อของหน่วยงานหรืองานนั้นถูกปฏิบัติโดยกิจการหรือผู้ให้บริการที่เป็นบุคคลที่สาม แต่ขึ้นอยู่กับลักษณะของกิจกรรม ขอบเขตของสถานะภายในกิจการของหน่วยงานตรวจสอบภายใน และนโยบายและวิธีการที่เกี่ยวข้องที่สนับสนุนความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ความรู้ความสามารถ และวิธีการปฏิบัติงานที่เป็นระบบและเป็นระเบียบแบบแผนของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ส่วนอ้างอิงในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวกับผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในรวมถึงกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของหน่วยงานอื่นหรือผู้ให้บริการซึ่งเป็นบุคคลที่สามซึ่งมีลักษณะข้างต้นนี้
- ก3. นอกจากนั้น บุคคลของกิจการผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานและการบริหารและมีความรับผิดชอบนอกหน่วยงานการตรวจสอบภายใน โดยปกติ อาจพบอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมซึ่งทำให้ต้องแยกบุคคลเหล่านั้นออกจากส่วนหนึ่งของหน่วยงานตรวจสอบภายในตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้ ถึงแม้ว่าบุคคลเหล่านี้อาจปฏิบัติตามการควบคุมที่อาจได้รับการทดสอบตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>12</sup> ด้วยเหตุผลนี้การควบคุมที่ใช้ติดตามผลที่ได้ปฏิบัติโดยเจ้าของที่มีอำนาจจัดการอาจไม่เทียบเท่ากับหน่วยงานตรวจสอบภายใน
- ก4. แม้ว่าวัตถุประสงค์ของหน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการและการสอบบัญชีมีความแตกต่างกัน หน่วยงานตรวจสอบภายในอาจปฏิบัติวิธีการตรวจสอบที่คล้ายกับวิธีการที่ปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงิน หากเป็นเช่นนั้นผู้สอบบัญชีอาจใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในสำหรับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบดังต่อไปนี้
- เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลอันขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากความผิดพลาดหรือการทุจริตของผู้สอบบัญชีตามที่กล่าวนี้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>13</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับลักษณะของความรับผิดชอบของหน่วยงานตรวจสอบภายใน สถานะของหน่วยงานตรวจสอบภายในภายในองค์กร และกิจกรรมที่ปฏิบัติ หรือที่จะปฏิบัติ และสอบถามบุคคลต่าง ๆ ภายในหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสม (หากกิจการมีหน่วยงานตรวจสอบภายใน) หรือ
  - หลังจากการประเมินอย่างเหมาะสมผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจใช้ผลงาน ซึ่งได้รับการปฏิบัติโดยหน่วยงานตรวจสอบภายในในระหว่างเวลาเพื่อทดแทนหลักฐานการสอบบัญชีบางส่วนที่จะได้รับโดยตรงจากผู้สอบบัญชีเอง<sup>14</sup> หากการกระทำดังกล่าวไม่ถูกห้ามหรือจำกัดขอบเขตโดยกฎหมายและข้อบังคับ

<sup>12</sup> ดูย่อหน้าที่ 10

<sup>13</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 14(ก)

<sup>14</sup> ดูย่อหน้าที่ 15-25

นอกจากนั้นผู้สอบบัญชีอาจใช้ผู้ตรวจสอบภายในให้ปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบภายใต้การกำหนดทิศทาง การควบคุมดูแลและการสอบทานโดยผู้สอบบัญชี (อ้างอิง “การช่วยเหลือโดยตรง” ในมาตรฐานการสอบบัญชีนี้)<sup>15</sup> เว้นแต่การกระทำดังกล่าวถูกห้ามหรือถูกจำกัดขอบเขตโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ

การพิจารณาว่าจะใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือไม่ ในเรื่องใด และมีขอบเขตเพียงใด การประเมินหน่วยงานตรวจสอบภายใน

ความเที่ยงธรรมและความรู้ความสามารถ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 15(ก)-(ข))

- ก5. ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการพิจารณาว่าจะใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ และพิจารณาถึงลักษณะและขอบเขตของผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่จะนำมาใช้ในสถานการณ์ต่าง ๆ
- ก6. ขอบเขตของสถานะของหน่วยงานตรวจสอบภายในภายในกิจการ รวมถึงนโยบายและวิธีการที่เกี่ยวข้องที่สนับสนุนความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายในและระดับของความรู้ความสามารถของหน่วยงานตรวจสอบภายในมีความสำคัญ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในการพิจารณาว่าจะใช้ผลงานดังกล่าวหรือไม่ และถ้าพิจารณาว่าจะใช้ผลงาน ลักษณะและขอบเขตของการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเหมาะสมในสถานการณ์ต่าง ๆ
- ก7. ความเที่ยงธรรม หมายถึง ความสามารถที่จะปฏิบัติงานต่าง ๆ ได้โดยไม่มีความลำเอียง ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ หรืออิทธิพลที่ไม่เหมาะสมจากผู้อื่นในการครอบงำดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ปัจจัยที่อาจมีผลกระทบต่อการประเมินของผู้สอบบัญชีมีดังนี้
- สถานะของหน่วยงานตรวจสอบภายในภายในกิจการ รวมถึงอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบของหน่วยงานตรวจสอบภายในสนับสนุนให้หน่วยงานปราศจากความลำเอียง ความขัดแย้งทางผลประโยชน์หรืออิทธิพลที่ไม่เหมาะสมจากผู้อื่นในการครอบงำดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ตัวอย่างเช่น หน่วยงานตรวจสอบภายในรายงานต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลหรือเจ้าพนักงานที่มีอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม หรือถ้าหน่วยงานตรวจสอบภายในรายงานต่อผู้บริหาร หน่วยงานสามารถเข้าถึงผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้โดยตรงหรือไม่
  - หน่วยงานตรวจสอบภายในปราศจากความรับผิดชอบใด ๆ ที่ขัดแย้งกันหรือไม่ ตัวอย่างเช่น การมีหน้าที่ในการบริหารหรือปฏิบัติการหรือความรับผิดชอบที่นอกเหนือจากหน่วยงานตรวจสอบภายใน
  - ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกำกับดูแลการตัดสินใจเกี่ยวกับการว่าจ้างงานที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือไม่ ตัวอย่างเช่น การพิจารณานโยบายเกี่ยวกับผลตอบแทนที่เหมาะสม

<sup>15</sup> ดูย่อหน้าที่ 26-35

- หน่วยงานตรวจสอบภายในมีข้อจำกัดหรือการกีดกันใด ๆ โดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลหรือไม่ ตัวอย่างเช่น ในการติดต่อสื่อสารเรื่องที่ตรวจพบโดยหน่วยงานตรวจสอบภายในไปยังผู้สอบบัญชี
  - ผู้ตรวจสอบภายในเป็นสมาชิกขององค์กรวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง และการเป็นสมาชิกทำให้มีภาระหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรฐานทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับความเที่ยงธรรมหรือไม่ หรือนโยบายภายในขององค์กรวิชาชีพทำให้บรรลุความเที่ยงธรรมหรือไม่
- ก8. ความรู้ความสามารถของหน่วยงานตรวจสอบภายใน หมายถึง การบรรลุผลและการดำรงไว้ซึ่งความรู้และทักษะของหน่วยงานในภาพรวมในระดับที่ถูกกำหนดไว้เพื่อให้การปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมายนั้นเป็นไปอย่างพวกเพียรและเป็นไปตามมาตรฐานทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง ปัจจัยที่อาจมีผลกระทบต่อ การพิจารณาของผู้สอบบัญชีมีดังนี้
- หน่วยงานตรวจสอบภายในมีทรัพยากรเพียงพอและเหมาะสมเมื่อเปรียบเทียบกับขนาดของกิจการและลักษณะของการดำเนินการหรือไม่
  - มีนโยบายที่กำหนดไว้เกี่ยวกับการว่าจ้างงาน การฝึกอบรมและการมอบหมายงานแก่ผู้ตรวจสอบภายในในงานตรวจสอบภายในหรือไม่
  - ผู้ตรวจสอบภายในได้รับการฝึกอบรมทางเทคนิคที่เพียงพอและมีความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบหรือไม่ เกณฑ์ที่เกี่ยวข้องสำหรับผู้สอบบัญชีในการพิจารณาเพื่อประเมินอาจรวมถึง การมีตำแหน่งและประสบการณ์ทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง
  - ผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้ที่จำเป็นเกี่ยวกับรายงานทางการเงินของกิจการและแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และหน่วยงานตรวจสอบภายในมีทักษะที่จำเป็นเพื่อปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินของกิจการหรือไม่ (ตัวอย่างเช่น ความรู้เรื่องเฉพาะของอุตสาหกรรม)
  - ผู้ตรวจสอบภายในเป็นสมาชิกขององค์กรวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง และการเป็นสมาชิกทำให้มีภาระหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรฐานทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง รวมถึงข้อกำหนดในการพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องหรือไม่
- ก9. ความเที่ยงธรรมและความรู้ความสามารถอาจถูกมองในลักษณะของความต่อเนื่อง ยิ่งสถานะภายในกิจการของหน่วยงานตรวจสอบภายใน รวมถึงนโยบายและวิธีการที่เกี่ยวข้องที่สนับสนุนความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายในและระดับของความรู้ความสามารถของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพิ่มสูงขึ้น ทำให้มีความเป็นไปได้มากขึ้นที่ผู้สอบบัญชีอาจใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบในส่วนต่าง ๆ มากขึ้น อย่างไรก็ตาม สถานะภายในกิจการ และนโยบายและวิธีการที่เกี่ยวข้องที่สนับสนุนอย่างเข้มแข็งในความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายในไม่สามารถชดเชยการขาดความรู้ความสามารถที่เพียงพอของหน่วยงานตรวจสอบภายในได้ ความรู้ความสามารถในระดับสูงของหน่วยงานตรวจสอบไม่สามารถชดเชยสถานะภายในกิจการ และนโยบายและวิธีการที่เกี่ยวข้องที่สนับสนุนความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายในได้เช่นกัน

การนำวิธีการที่เป็นระบบและเป็นระเบียบแบบแผนมาใช้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15(ค))

- ก10. การนำวิธีการที่เป็นระบบและเป็นระเบียบแบบแผนมาใช้ในการวางแผน ปฏิบัติงานควบคุมดูแล สอบทานและการจัดทำเอกสารหลักฐานกิจกรรมต่าง ๆ แบ่งแยกกิจกรรมต่าง ๆ ของหน่วยงาน ตรวจสอบภายในจากการควบคุมอื่นที่ใช้ติดตามผล ซึ่งอาจถูกปฏิบัติภายในกิจการ
- ก11. ปัจจัยที่อาจมีผลกระทบต่อการศึกษาของผู้สอบบัญชีว่าหน่วยงานตรวจสอบภายในได้นำวิธีการที่เป็นระบบและเป็นระเบียบแบบแผนมาใช้ในการวางแผนมาใช้หรือไม่มีดังนี้
- การมีอยู่ ความเพียงพอ และการใช้วิธีการตรวจสอบภายในที่ได้บันทึกไว้เป็นเอกสารหลักฐาน หรือแนวทางปฏิบัติที่ครอบคลุมถึงเรื่องต่าง ๆ เช่น การประเมินความเสี่ยง แนวทางปฏิบัติงาน การจัดทำเอกสารหลักฐานและการรายงาน ลักษณะและขอบเขต ซึ่งเป็นสัดส่วนกับขนาดและสถานการณ์ของกิจการ
  - หน่วยงานตรวจสอบภายในได้นำนโยบายและวิธีการการควบคุมคุณภาพที่เหมาะสมมาใช้หรือไม่ ตัวอย่างเช่น นโยบายหรือวิธีการ ซึ่งอาจนำมาใช้ในหน่วยงานตรวจสอบภายใน (เช่น ส่วนที่เกี่ยวกับความเป็นผู้นำ ทรัพยากรบุคคล และการปฏิบัติงาน) หรือข้อกำหนดด้านการควบคุมคุณภาพในมาตรฐานที่กำหนดโดยองค์การวิชาชีพที่เกี่ยวข้องสำหรับผู้ตรวจสอบภายใน องค์การวิชาชีพเหล่านี้อาจกำหนดข้อกำหนดที่เหมาะสมเช่นการประเมินคุณภาพภายนอกเป็นระยะ

สถานการณ์ที่ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในไม่สามารถนำมาใช้ได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16)

- ก12. การประเมินของผู้สอบบัญชีว่าสถานะภายในกิจการของหน่วยงานตรวจสอบภายใน รวมถึงนโยบายและวิธีการที่เกี่ยวข้องที่สนับสนุนความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายในและระดับของความรู้ความสามารถของหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือไม่ และหน่วยงานตรวจสอบภายในใช้วิธีการที่เป็นระบบและเป็นระเบียบแบบแผนหรือไม่ อาจบ่งชี้ถึงความเสี่ยงเกี่ยวกับคุณภาพของผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในว่ามีนัยสำคัญมากเกินกว่าความเหมาะสมที่จะใช้ผลงานดังกล่าวของหน่วยงานเป็นหลักฐานการสอบบัญชี
- ก13. การพิจารณาปัจจัยในย่อหน้าที่ ก7 และ ก8 และ ก11 ของมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับนี้โดยแยกจากกันหรือพิจารณารวมกันมีความสำคัญ เนื่องจากปัจจัยแต่ละปัจจัยหลายครั้งอาจไม่พอเพียงที่จะสรุปได้ว่าผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในสามารถนำมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น สถานะภายในกิจการของหน่วยงานตรวจสอบภายในมีความสำคัญเป็นการเฉพาะในการประเมินอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน หากหน่วยงานตรวจสอบภายในรายงานต่อผู้บริหาร อาจพิจารณาได้ว่ามีอุปสรรคอย่างมีนัยสำคัญต่อความเที่ยงธรรมของหน่วยงานตรวจสอบภายใน เว้นแต่ว่าปัจจัยอื่น ๆ ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก7 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้โดยให้การป้องกันที่เพียงพอเพื่อลดอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ก14. นอกจากนั้นจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ<sup>16</sup> ระบุว่าอุปสรรคจากการสอบทานผลงานตนเองเกิดเมื่อผู้สอบบัญชีรับงานที่จะจัดทำบริการตรวจสอบภายในให้กับลูกค้า และผลจากบริการตรวจสอบภายในดังกล่าวจะใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ทั้งนี้ เนื่องจากความเป็นไปได้ที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบจะใช้ผลจากบริการตรวจสอบภายใน โดยไม่ทำการประเมินอย่างเหมาะสม หรือไม่ใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในระดับที่เท่ากันกับที่ผลงานตรวจสอบภายในนั้นปฏิบัติ โดยกลุ่มบุคคลอื่นที่ไม่ได้เป็นสมาชิกของสำนักงานตรวจสอบ จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ<sup>17</sup> กำหนดข้อห้าม ซึ่งนำมาใช้ในสถานการณ์เฉพาะ และการป้องกันที่สามารถนำมาใช้เพื่อลดอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ในสถานการณ์อื่น ๆ

การพิจารณาลักษณะและขอบเขตของผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่สามารถนำมาใช้

ปัจจัยที่ผลต่อการพิจารณาลักษณะและขอบเขตของผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่สามารถนำมาใช้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17-19)

ก15. เมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในสามารถนำมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ ข้อพิจารณาประการแรกคือลักษณะและขอบเขตของผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่ปฏิบัติหรือวางแผนที่จะปฏิบัติ เกี่ยวข้องกับกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมและแผนการสอบบัญชีซึ่งผู้สอบบัญชีจัดทำขึ้นตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300<sup>18</sup> หรือไม่

ก16. ตัวอย่างของผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่สามารถนำมาใช้โดยผู้สอบบัญชีรวมถึงผลงานต่อไปนี้

- การทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม
- วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่จำกัด
- การสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ
- การติดตามรายการผ่านระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน
- การทดสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนดและข้อบังคับต่าง ๆ

ก17. การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับลักษณะและขอบเขตที่วางแผนไว้ของการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน อาจได้รับอิทธิพลจากการประเมินขอบเขตของสถานะภายในกิจการของหน่วยงานตรวจสอบภายใน รวมถึงนโยบายและวิธีการที่เกี่ยวข้องที่สนับสนุนความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน และระดับความรู้ความสามารถของหน่วยงานตรวจสอบภายในตามย่อหน้าที่ 18 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ นอกจากนั้นระดับของดุลยพินิจที่จำเป็นในการวางแผน การปฏิบัติ และการประเมินผลงานดังกล่าว และความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินได้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

<sup>16</sup> ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี) ย่อหน้าที่ 605.4 A1-605.4 A3

<sup>17</sup> ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ย่อหน้าที่ 605.1-R605.6 A1

<sup>18</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 “การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน”

เป็นข้อมูลสำคัญที่ใช้ในการพิจารณาของผู้สอบบัญชี นอกจากนั้น ยังมีบางสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 16 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

ดุลยพินิจที่ใช้ในการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบและการประเมินผล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18(ก) และ 30(ก))

- ก18. ระดับดุลยพินิจที่จำเป็นที่สูงขึ้นในการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบและการประเมินหลักฐานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องปฏิบัติงานตรวจสอบด้วยตนเองมากขึ้นตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 18 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ เนื่องจากการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอแก่ผู้สอบบัญชีได้
- ก19. เนื่องจากผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบต่อการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบเพียงผู้เดียว ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญในงานตรวจสอบตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 18 ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญรวมถึงเรื่องดังนี้
- การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
  - การประเมินความเพียงพอของการทดสอบที่ปฏิบัติ
  - การประเมินความเหมาะสมของการใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร
  - การประเมินประมาณการทางบัญชีที่มีนัยสำคัญ
  - การประเมินความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน และเรื่องอื่นที่มีผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชี

ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18(ข))

- ก20. สำหรับยอดคงเหลือของบัญชี ประเภทของรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูล ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินได้ในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในระดับที่สูงขึ้น ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจในระดับที่สูงขึ้นในการวางแผนปฏิบัติงานตรวจสอบและประเมินผลที่เกี่ยวข้อง ในสถานการณ์เหล่านี้ผู้สอบบัญชีมีความจำเป็นต้องปฏิบัติงานมากขึ้นด้วยตนเองตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 18 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ และลดการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอให้สอดคล้องกัน นอกจากนั้น ดังที่ได้อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200<sup>19</sup> ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินได้ในระดับที่สูงขึ้น ผู้สอบบัญชีต้องการหลักฐานการสอบบัญชีที่น่าเชื่อถือในระดับที่สูงขึ้น ดังนั้น ผู้สอบบัญชีมีความจำเป็นที่จะต้องปฏิบัติงานด้วยตนเอง

<sup>19</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก32

ก21. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>20</sup> อธิบายเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญว่าเป็นความเสี่ยงที่อยู่ใกล้กับระดับบนสุดของระดับความเสี่ยงสืบเนื่อง และความสามารถของผู้สอบบัญชีในการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญจะถูกจำกัดเพียงวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการดูหลักฐานอย่างจำกัด นอกจากนี้ ในกรณีที่ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ได้อยู่ในระดับต่ำ การนำผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในมาใช้เพียงอย่างเดียวไม่สามารถลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้และไม่สามารถหักล้างความต้องการของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานทดสอบบางส่วนด้วยตนเองได้

ก22. การปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบตามที่ได้กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ อาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินได้อีกครั้งหนึ่ง ดังนั้น อาจส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีความจำเป็นต้องพิจารณาว่าจะนำเอาผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในมาใช้หรือไม่ และนำมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไปใช้หรือไม่

การติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 20)

ก23. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง)<sup>21</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับภาพรวมของขอบเขต และระยะเวลาการตรวจสอบที่วางแผนไว้ การวางแผนในการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเป็นส่วนหนึ่งของกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีและเกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลที่จะต้องเข้าใจวิธีการตรวจสอบที่นำเสนอ

#### การใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

การปรึกษาหารือและการร่วมมือกับหน่วยงานตรวจสอบภายใน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21)

ก24. ในการปรึกษาหารือกับหน่วยงานตรวจสอบภายในเกี่ยวกับการใช้ผลงานตามที่วางแผนไว้ตามหลักการความร่วมมือในกิจกรรม อาจมีประโยชน์ที่จะระบุถึงเรื่องดังนี้

- ระยะเวลาของงานดังกล่าว
- ลักษณะของงานที่ปฏิบัติ
- ขอบเขตที่ครอบคลุมโดยการตรวจสอบ
- ความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม (และในกรณีที่เกี่ยวข้อง ระดับสาระสำคัญของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือของบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล) และความมีสาระสำคัญในระดับปฏิบัติการ
- วิธีการที่จะใช้ในการเลือกรายการ
- เอกสารหลักฐานของงานที่ทำ

<sup>20</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 12(ก)

<sup>21</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 15

- วิธีปฏิบัติในการสอบทานและการรายงาน
- ก25. การร่วมมือระหว่างผู้สอบบัญชีและหน่วยงานตรวจสอบภายในมีประสิทธิผลเมื่อ ตัวอย่างเช่น
- มีการปรึกษาหารือในรอบระยะเวลาที่เหมาะสมตลอดระยะเวลาของการตรวจสอบ
  - ผู้สอบบัญชีแจ้งผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับเรื่องที่มีนัยสำคัญใด ๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อหน่วยงานตรวจสอบภายใน
  - ผู้สอบบัญชีได้รับแจ้งให้ทราบถึงและสามารถเข้าถึงรายงานการตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้อง และได้รับแจ้งเกี่ยวกับเรื่องที่มีนัยสำคัญใด ๆ ที่ผู้ตรวจสอบภายในทราบเมื่อเรื่องเหล่านั้นอาจมีผลกระทบต่องานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถพิจารณาเรื่องที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่กำลังดำเนินงานตรวจสอบ
- ก26. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200<sup>22</sup> ให้ความสำคัญกับการวางแผนและการปฏิบัติตามตรวจสอบของผู้สอบบัญชีโดยใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ รวมถึงการเตรียมพร้อมสำหรับข้อมูลที่น่ามาสู่คำถามเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของเอกสารหลักฐาน และการตอบสนองต่อการสอบถามที่ถูกใช้เป็นหลักฐานการตรวจสอบ ดังนั้น การติดต่อกับหน่วยงานตรวจสอบภายในตลอดงานตรวจสอบ อาจเปิดโอกาสให้ผู้ตรวจสอบภายในนำเรื่องต่าง ๆ ที่อาจส่งผลกระทบต่องานของผู้สอบบัญชีมาสู่ความสนใจของผู้สอบบัญชี<sup>23</sup> ผู้สอบบัญชีจึงสามารถที่จะคำนึงถึงข้อมูลดังกล่าวในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ นอกจากนี้ หากข้อมูลดังกล่าวเป็นข้อบ่งชี้ของความเสี่ยงที่สูงขึ้นจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน หรืออาจถูกพิจารณาว่าเป็นเรื่องจริงข้อกล่าวหา หรือข้อสงสัยว่าทุจริต ผู้สอบบัญชีสามารถคำนึงถึงข้อมูลดังกล่าวในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240<sup>24</sup>

วิธีการในการพิจารณาความเพียงพอของผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23-24)

- ก27. วิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่ใช้สำหรับเนื้อผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในโดยรวมซึ่งผู้สอบบัญชีวางแผนไว้ ใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการประเมินผลคุณภาพโดยรวมของผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในและความเที่ยงธรรมของการปฏิบัติงาน
- ก28. วิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีอาจปฏิบัติ เพื่อประเมินคุณภาพของผลงานที่ทำ และข้อสรุปที่ได้โดยหน่วยงานตรวจสอบภายในเพิ่มเติมจากการปฏิบัติซ้ำตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 24 มีดังนี้
- การสอบถามบุคคลที่เหมาะสมภายในหน่วยงานตรวจสอบภายใน

<sup>22</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 15 และ ก21

<sup>23</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ภาคผนวก 4

<sup>24</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ภาคผนวก 4 ซึ่งเกี่ยวเนื่องกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน”

- การสังเกตการณ์วิธีการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน
- การสอบทานแนวการสอบบัญชีและกระดาษทำการของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

ก29. ดุลยพินิจในระดับที่สูงขึ้น ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินได้ระดับที่สูงขึ้น สถานะภายในองค์กรของหน่วยงานตรวจสอบภายใน และนโยบายและวิธีการที่เกี่ยวข้องสนับสนุนความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายในในระดับที่ต่ำลง หรือระดับของความรู้ความสามารถของหน่วยงานตรวจสอบภายในในระดับที่ต่ำลง ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิธีการตรวจสอบมากขึ้นในการตรวจสอบเนื้อผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่ใช้สนับสนุนการตัดสินใจที่จะใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ให้ได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพออันเป็นพื้นฐานของความเห็นของผู้สอบบัญชี

การปฏิบัติซ้ำ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24)

ก30. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ การปฏิบัติซ้ำ เกี่ยวข้องกับการที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามวิธีการอย่างอิสระเพื่อยืนยันข้อสรุปที่ได้โดยหน่วยงานตรวจสอบภายใน วัตถุประสงค์นี้อาจสามารถบรรลุได้ โดยการตรวจสอบรายการที่ได้ตรวจสอบแล้วโดยหน่วยงานตรวจสอบภายใน หรือกรณีที่เป็นไปได้ การตรวจสอบรายการที่คล้ายกันที่ไม่ได้ตรวจสอบโดยหน่วยงานตรวจสอบภายในในจำนวนที่เพียงพอก็สามารถบรรลุวัตถุประสงค์นี้ได้ การปฏิบัติซ้ำให้หลักฐานที่น่าเชื่อถือเกี่ยวกับความเพียงพอของผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเมื่อเปรียบเทียบกับวิธีการอื่นที่ผู้สอบบัญชีอาจปฏิบัติในย่อหน้าที่ ก28 ถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีอาจไม่มีความจำเป็นที่จะปฏิบัติซ้ำในส่วนของผลงานที่หน่วยงานตรวจสอบภายในถูกนำมาใช้ การปฏิบัติซ้ำอาจจำเป็นสำหรับการตรวจสอบเนื้อผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในโดยภาพรวมที่ผู้สอบบัญชีวางแผนจะนำผลงานมาใช้ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 24 ผู้สอบบัญชีอาจเน้นการปฏิบัติซ้ำ ในส่วนที่หน่วยงานตรวจสอบภายในต้องใช้ดุลยพินิจมากกว่าในการวางแผน การปฏิบัติงาน และการประเมินผลของวิธีการตรวจสอบในส่วนที่มีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสูง

**การพิจารณาว่าจะขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในหรือไม่ ในเรื่องใด และมีขอบเขตเพียงใด**

การพิจารณาว่าจะขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในเพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5 และ 26-28)

ก31. ในบางประเทศที่ผู้สอบบัญชีถูกห้ามโดยกฎหมายหรือข้อบังคับในการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการควรพิจารณาว่า ในสถานการณ์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ การห้ามดังกล่าวครอบคลุมถึงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มหรือไม่ หากครอบคลุมถึง จะต้องระบุเรื่องดังกล่าวในการติดต่อสื่อสารถึงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม<sup>25</sup>

<sup>25</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง) “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ รวมถึงงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม” ย่อหน้าที่ 25(ก)

ก32. ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้า ก7 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ความเที่ยงธรรม หมายถึง ความสามารถที่จะปฏิบัติงานต่าง ๆ ได้โดยไม่มี ความลำเอียง ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ หรือ อิทธิพลที่ไม่เหมาะสมจากผู้อื่นในการครอบงำดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ในการประเมินอุปสรรค ที่มีนัยสำคัญที่มีอยู่ต่อความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ปัจจัยต่อไปนี้อาจมีส่วนเกี่ยวข้อง

- ขอบเขตของสถานะของหน่วยงานตรวจสอบภายในภายในองค์กร และนโยบายและวิธีการที่เกี่ยวข้องสนับสนุนความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน<sup>26</sup>
- ครอบคร้วและความสัมพันธ์ส่วนตัวกับบุคคลที่ทำงาน หรือมีความรับผิดชอบต่อเรื่องที่เกิดขึ้นภายในกิจการที่งานนั้นเกี่ยวข้อง
- ความเกี่ยวข้องกับหน่วยงานหรือแผนกภายในกิจการที่งานนั้นเกี่ยวข้อง
- ผลประโยชน์ทางการเงินที่มีนัยสำคัญภายในกิจการนอกเหนือจากค่าตอบแทนต่อระยะเวลาที่สอดคล้องกับเรื่องที่น่ามาใช้กับพนักงานคนอื่นในระดับตำแหน่งหน้าที่ที่คล้ายกัน

ข้อมูลหรือเนื้อหาที่ออกโดยองค์กรวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับผู้ตรวจสอบภายในอาจให้แนวทางเพิ่มเติมที่เป็นประโยชน์

ก33. ในบางสถานการณ์ ซึ่งความมีนัยสำคัญของอุปสรรคที่มีต่อความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน อยู่ในลักษณะที่ไม่มีมาตรการป้องกัน ซึ่งอาจลดอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างเช่น เนื่องจากความเพียงพอของมาตรการป้องกันได้รับอิทธิพลจากความมีนัยสำคัญของผลงานและบริบทของการตรวจสอบ ย่อหน้า 30(ก) และ (ข) ห้ามขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในที่เกี่ยวกับการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญในการตรวจสอบ หรือที่เกี่ยวข้องกับส่วนที่มีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินได้สูง ซึ่งต้องใช้ดุลยพินิจในการปฏิบัติงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง หรือประเมินหลักฐานการสอบบัญชีที่รวบรวมได้ว่ามากกว่า กรณีนี้ทำให้ผลงานที่เกี่ยวข้องก่อให้เกิดอุปสรรคจากการสอบทานผลงานตนเอง ซึ่งเป็นเหตุผลทำให้ผู้ตรวจสอบภายในถูกห้ามมิให้ปฏิบัติงานในสถานการณ์ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 30(ค) และ (ง)

ก34. ในการประเมินระดับความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน ปัจจัยหลายปัจจัยในย่อหน้าที่ ก8 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อาจมีส่วนเกี่ยวข้อง และถูกนำมาใช้ในบริบทของผู้ตรวจสอบภายในแต่ละคนและผลงานที่ผู้ตรวจสอบภายในแต่ละคนได้รับมอบหมาย

การพิจารณาลักษณะและขอบเขตของการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 29-31)

ก35. ย่อหน้าที่ ก15-ก22 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้แนวทางที่เกี่ยวข้องในการพิจารณาลักษณะและขอบเขตของงานที่อาจมอบหมายให้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติ

<sup>26</sup> ดูย่อหน้าที่ ก7

- ก36. ในการพิจารณาลักษณะของงานที่อาจมอบหมายให้ผู้ตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีต้องระมัดระวังในการจำกัดงานในส่วนที่เหมาะสมที่จะมอบหมาย ตัวอย่างของกิจกรรมและงานที่อาจไม่เหมาะสมที่จะขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในรวมถึงงานดังนี้
- การปรึกษาหารือเกี่ยวกับความเสี่ยงของการทุจริต อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจสอบถามผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับความเสี่ยงของการทุจริตในองค์กรตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>27</sup>
  - การพิจารณาเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบที่ไม่ได้แสดงให้เห็นตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240
- ก37. ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505<sup>28</sup> ผู้สอบบัญชีต้องควบคุมการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกและประเมินผลการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกนั้น ดังนั้น จึงไม่เหมาะสมที่จะมอบหมายความรับผิดชอบนี้แก่ผู้ตรวจสอบภายใน อย่างไรก็ตาม ผู้ตรวจสอบภายในอาจช่วยในการให้ข้อมูลที่จำเป็นกับผู้สอบบัญชีในการแก้ปัญหาเกี่ยวกับข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นจากคำยืนยันที่ตอบกลับมา
- ก38. ระดับของดุลยพินิจที่เกี่ยวข้องและความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญมีส่วนเกี่ยวข้องในการพิจารณางานที่อาจมอบหมายให้กับผู้ตรวจสอบภายในเพื่อให้ความช่วยเหลือทางตรง ตัวอย่างเช่น ในสถานการณ์ที่การประเมินมูลค่าของลูกหนี้ถูกประเมินว่าเป็นส่วนที่มีความเสี่ยงสูง ผู้สอบบัญชีอาจสามารถมอบหมายการตรวจสอบความถูกต้องของการจัดอายุหนี้ให้กับผู้ตรวจสอบภายในเพื่อให้ความช่วยเหลือโดยตรงได้ อย่างไรก็ตาม เนื่องจากการประเมินความเพียงพอของค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญจากเกณฑ์การจัดอายุหนี้อาจเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่เกินกว่าปกติ จึงไม่เหมาะสมที่จะมอบหมายส่วนงานหลังให้กับผู้ตรวจสอบภายในเพื่อให้ความช่วยเหลือทางตรง
- ก39. ถึงแม้ว่ามีการกำหนดทิศทาง การควบคุมดูแล และการสอบทานโดยผู้สอบบัญชี การขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในมากเกินไปอาจส่งผลกระทบต่อความรู้ที่เกี่ยวกับความเป็นอิสระของงานของผู้สอบบัญชี

#### การขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 34)

- ก40. ผู้ตรวจสอบแต่ละคนในหน่วยงานตรวจสอบภายในไม่เป็นอิสระจากกิจการเช่นเดียวกันกับผู้สอบบัญชีซึ่งมีข้อกำหนดให้เป็นอิสระในการแสดงความเห็นต่อการเงิน การกำหนดทิศทาง การควบคุมดูแล และการสอบทานโดยผู้สอบบัญชีกับงานที่ปฏิบัติโดยผู้ตรวจสอบภายในที่ให้ความช่วยเหลือโดยตรงจึงมีความแตกต่างในลักษณะและกว้างขวางกว่าหากสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบปฏิบัติงานนั้น

<sup>27</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 14(ก)

<sup>28</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 “การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก” ย่อหน้าที่ 7 และ 16



- ก41. ในการกำหนดทิศทางให้ผู้ตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีอาจเตือนผู้ตรวจสอบภายในให้ระบุประเด็นทางบัญชีและประเด็นจากการตรวจสอบระหว่างการตรวจสอบต่อผู้สอบบัญชี ในการสอบทานงานที่ปฏิบัติโดยผู้ตรวจสอบภายใน ข้อพิจารณาของผู้สอบบัญชีรวมถึง หลักฐานที่ได้รับเพียงพอและเหมาะสมกับสถานการณ์หรือไม่ และหลักฐานนั้นสนับสนุนข้อสรุปหรือไม่

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์