

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 ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

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

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) – การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน © 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 เพื่อขออนุญาตทำซ้ำ ครอบครองหรือเป็นสื่อ หรือใช้เอกสารฉบับนี้ ในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง)

การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557)

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1-5
ความสัมพันธ์ระหว่างมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) และ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง)	6-10
ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบ	11
วันถือปฏิบัติ	12
วัตถุประสงค์	13
คำจำกัดความ	14
ข้อกำหนด	
การพิจารณาว่าจะใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือไม่ ในเรื่องใด และมีขอบเขตเพียงใด	15-20
การใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน	21-25
การพิจารณาว่าจะขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในหรือไม่ ในเรื่องใด และมีขอบเขตเพียงใด	26-32
การขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน	33-35
เอกสารหลักฐาน	36-37
การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
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. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีหากมีการนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ โดยรวมถึง (ก) การใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีและ (ข) การขอความช่วยเหลือโดยตรงภายใต้การกำหนดทิศทางการควบคุมดูแลและการสอบทานโดยผู้สอบบัญชี
2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่นำมาใช้กับกิจการที่ไม่มีหน่วยงานการตรวจสอบภายใน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2)
3. หากกิจการมีหน่วยงานตรวจสอบภายใน ข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวกับการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในไม่นำมาใช้ในกรณีที่
 - (ก) ความรับผิดชอบและหน่วยงานตรวจสอบภายในไม่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ หรือ
 - (ข) จากการทำความเข้าใจเบื้องต้นเกี่ยวกับหน่วยงานตรวจสอบภายในอันเป็นผลจากวิธีการที่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)¹ ของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีไม่คาดว่าจะใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่มีข้อกำหนดให้ผู้สอบบัญชีใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อปรับเปลี่ยนลักษณะหรือระยะเวลา หรือลดขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติด้วยตนเอง แต่ให้เป็นการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการกำหนดกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวม
4. ข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ที่เกี่ยวกับความช่วยเหลือโดยตรงไม่ถูกนำมาใช้ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้วางแผนจะขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน
5. ในบางประเทศผู้สอบบัญชีอาจถูกห้ามหรือถูกจำกัดขอบเขตบางอย่างโดยกฎหมายหรือข้อบังคับในการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้ลบล้างกฎหมายหรือข้อบังคับที่ใช้ควบคุมการตรวจสอบงบการเงิน² การห้ามหรือการจำกัดเหล่านี้จึงไม่เป็นอุปสรรคต่อผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก31)

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ”

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

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

6. กิจกรรมหลายกิจการจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายในเป็นส่วนหนึ่งของโครงสร้างการควบคุมภายในและการกำกับดูแล วัตถุประสงค์ และขอบเขตของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ลักษณะความรับผิดชอบและสถานะภายในองค์กร รวมถึงอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบของหน่วยงานตรวจสอบภายในแตกต่างกันอย่างมาก และขึ้นอยู่กับขนาดและโครงสร้างของกิจการและความต้องการของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลแล้วแต่กรณี
7. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) กล่าวเกี่ยวกับ ความรู้และประสบการณ์ของหน่วยงานตรวจสอบภายในสามารถเสริมความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ และการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลอันขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้อย่างไร มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)³ ยังอธิบายถึงการติดต่อสื่อสารที่มีประสิทธิภาพระหว่างผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีสร้างสภาพแวดล้อม ซึ่งผู้สอบบัญชีสามารถได้รับการแจ้งเรื่องที่สำคัญต่าง ๆ ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่องานของผู้สอบบัญชีได้อย่างไร
8. ขึ้นอยู่กับสถานะภายในองค์กรของหน่วยงานตรวจสอบภายในและนโยบายและวิธีการที่เกี่ยวข้องสนับสนุนความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายในหรือไม่ ระดับความรู้ความสามารถของหน่วยงานตรวจสอบภายใน และหน่วยงานตรวจสอบภายในใช้วิธีการที่เป็นระบบและเป็นระเบียบแบบแผนหรือไม่ ผู้สอบบัญชีอาจสามารถใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในในเชิงสร้างสรรค์หรือเพิ่มเสริม มาตรฐานการสอบบัญชียังแสดงถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเมื่อผู้สอบบัญชีคาดว่าจะใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเป็นส่วนหนึ่งของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ⁴ โดยยึดความเข้าใจเบื้องต้นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับหน่วยงานตรวจสอบภายในในการได้มาซึ่งผลของการปฏิบัติงานตามวิธีการที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) การนำผลงานดังกล่าวมาใช้ปรับเปลี่ยนลักษณะหรือระยะเวลา หรือลดขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติด้วยตนเอง
9. นอกจากนั้น มาตรฐานฉบับนี้ยังแสดงถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีหากพิจารณาการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในภายใต้การกำหนดทิศทาง การควบคุมดูแล และการสอบทานโดยผู้สอบบัญชี
10. อาจมีกลุ่มบุคคลภายในกิจการที่ปฏิบัติวิธีการที่คล้ายกับวิธีการที่ปฏิบัติโดยหน่วยงานตรวจสอบภายใน วิธีการดังกล่าวอาจได้รับการพิจารณาว่าเป็นการควบคุมภายใน ถ้าปฏิบัติโดยหน่วยงานที่เที่ยงธรรมและมีความรู้ความสามารถ ซึ่งใช้วิธีการที่เป็นระบบและเป็นระเบียบแบบแผน ซึ่งรวมถึงการควบคุมคุณภาพ และการได้มาซึ่งหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับประสิทธิผลของ

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 24(ก)(2) และภาคผนวก 4

⁴ ดูย่อหน้าที่ 15-25

การควบคุมภายในดังกล่าวอาจเป็นส่วนหนึ่งของการตอบสนองของผู้สอบบัญชีต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330⁵

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบ

11. ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบเพียงผู้เดียวต่อการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบ และความรับผิดชอบในงานตรวจสอบนั้นไม่ลดลงจากการที่ผู้สอบบัญชีใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน หรือขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน ถึงแม้ว่าผู้ตรวจสอบภายในอาจปฏิบัติวิธีการตรวจสอบคล้ายกับวิธีการที่ปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชี แต่หน่วยงานตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายในไม่เป็นอิสระจากกิจการเช่นเดียวกันกับข้อกำหนดของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200⁶ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จึงกำหนดเงื่อนไขที่จำเป็นสำหรับผู้สอบบัญชีเพื่อให้สามารถใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน และยังกำหนดความพยายามในการทำงานที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ซึ่งผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในมีความเพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ ข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีได้รับการออกแบบเพื่อให้โครงร่างในการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในเพื่อป้องกันการใช้ผลงานดังกล่าวเกินควรหรือนำมาใช้อย่างไม่เหมาะสม

วันถือปฏิบัติ

12. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557

วัตถุประสงค์

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

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”

⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 14

คำจำกัดความ

14. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- (ก) หน่วยงานตรวจสอบภายใน หมายถึง หน่วยงานภายในกิจการที่ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นและกิจกรรมการให้คำปรึกษาซึ่งได้รับการออกแบบเพื่อประเมินและปรับปรุงประสิทธิภาพของการกำกับดูแลกิจการ 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 และความเกี่ยวข้องกับกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีและแผนการสอบบัญชี เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาว่าขอบเขตหรือส่วนใดของผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในสามารถนำมาใช้ได้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก15-ก17)

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

การใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

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

⁷ 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) ระดับความรู้ความสามารถของหน่วยงานตรวจสอบภายใน⁸ (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)

⁸ ดูย่อหน้าที่ 18

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

การพิจารณาลักษณะและขอบเขตงานที่สามารถขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน

29. ในการกำหนดลักษณะและขอบเขตของงานที่อาจมอบหมายให้ผู้ตรวจสอบภายใน และลักษณะระยะเวลาและขอบเขตของทิศทาง การควบคุมดูแลและการสอบทานซึ่งเหมาะสมกับสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึง
- (ก) ระดับการใช้ดุลยพินิจที่เกี่ยวข้องกับ
 - (1) การวางแผนและการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง
 - (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) เกี่ยวกับการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ในส่วนที่เกี่ยวกับหน่วยงานตรวจสอบภายในและการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก35-ก39)
31. เมื่อผู้สอบบัญชีประเมินอย่างเหมาะสมแล้วว่าจะขอความช่วยเหลือโดยตรงหรือไม่ และในขอบเขตใด ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับภาพรวมของขอบเขตและระยะเวลาของการตรวจสอบที่ได้วางแผนไว้ให้เป็นไปตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 260 (ปรับปรุง)⁹ และสื่อสารเกี่ยวกับลักษณะและขอบเขตของการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในที่ได้วางแผนไว้ เพื่อให้มีความเข้าใจร่วมกันว่าการขอความช่วยเหลือดังกล่าวไม่เกินไปกว่าสถานการณ์ของงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก39)

⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 15

32. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินในภาพรวมว่าการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในตามขอบเขตที่ได้วางแผนไว้รวมกับการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในตามที่ได้วางแผนไว้นั้นยังให้ผลที่ทำให้ผู้สอบบัญชีมีส่วนร่วมอย่างเพียงพอในการตรวจสอบ โดยผู้สอบบัญชียังมีความรับผิดชอบต่อการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบเพียงผู้เดียว

การขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน

33. ก่อนการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในเพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) ได้รับข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้แทนที่ได้รับมอบหมายของกิจการว่าผู้ตรวจสอบภายในได้รับการอนุญาตให้ปฏิบัติตามคำสั่งของผู้สอบบัญชี และกิจการจะไม่เข้าแทรกแซงงานที่ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติสำหรับผู้สอบบัญชี
 - (ข) ได้รับข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้ตรวจสอบภายในว่า ผู้ตรวจสอบภายในจะรักษาความลับเฉพาะเรื่อง ตามที่ได้รับคำสั่งของผู้สอบบัญชีและแจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบหากมีอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน
34. ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดแนวทาง ควบคุมดูแล และสอบทานผลงานที่ปฏิบัติโดยผู้ตรวจสอบภายในสำหรับงานตรวจสอบนั้นให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)¹⁰ โดย
- (ก) ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการกำหนดทิศทาง การควบคุมดูแล และการสอบทานต้องรับรู้จากผู้ตรวจสอบภายในไม่อิสระจากกิจการและต้องตอบสนองต่อผลของการประเมินปัจจัยต่าง 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

¹⁰ 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 230¹¹
 - (ง) ข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่ได้รับจากผู้แทนที่ได้รับมอบหมายของกิจการและผู้ตรวจสอบภายในของกิจการตามย่อหน้าที่ 33 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
 - (จ) กระดาษทำการที่จัดทำโดยผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งให้ความช่วยเหลือโดยตรงต่องานตรวจสอบนั้น

¹¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ”

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

คำจำกัดความของหน่วยงานตรวจสอบภายใน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 2 และ 14(ก))

ก1. วัตถุประสงค์และขอบเขตของหน่วยงานตรวจสอบภายในโดยทั่วไปรวมถึงการให้ความเชื่อมั่นและกิจกรรมการให้คำปรึกษาที่ถูกต้องแบบเพื่อประเมินและปรับปรุงประสิทธิภาพของวิธีการกำกับดูแลกิจการ การบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน ดังตัวอย่างต่อไปนี้

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแล

- หน่วยงานตรวจสอบภายในอาจประเมินวิธีการกำกับดูแลในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการบรรลุวัตถุประสงค์ในด้านจริยธรรมและค่านิยม การบริหารการปฏิบัติงานและความรับผิดชอบ ความเสี่ยงในการติดต่อสื่อสารและข้อมูลเกี่ยวกับการควบคุมไปยังส่วนงานที่เหมาะสม ขององค์กรและควมมีประสิทธิภาพของการสื่อสารระหว่างผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้สอบบัญชีผู้ตรวจสอบภายใน และผู้บริหาร

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการบริหารความเสี่ยง

- หน่วยงานตรวจสอบภายในอาจช่วยกิจการในการระบุและประเมินสถานการณ์ที่สำคัญที่อาจก่อให้เกิดความเสี่ยง และมีส่วนร่วมในการปรับปรุงระบบการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน (รวมถึงประสิทธิภาพของวิธีการจัดทำรายงานทางการเงิน)
- หน่วยงานตรวจสอบภายในอาจปฏิบัติตามวิธีการเพื่อช่วยกิจการในการตรวจพบการทุจริต

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายใน

- การประเมินผลการควบคุมภายใน หน่วยงานตรวจสอบภายในอาจได้รับมอบหมาย ความรับผิดชอบโดยเฉพาะเจาะจงให้สอบทานการควบคุม ประเมินผลการดำเนินงานและให้คำแนะนำเพื่อปรับปรุง ในการกระทำเช่นนั้น หน่วยงานตรวจสอบภายในให้ความเชื่อมั่นกับการควบคุม เช่น หน่วยงานตรวจสอบภายในอาจวางแผนหรือปฏิบัติการทดสอบหรือวิธีการอื่น ๆ เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นแก่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับการออกแบบ การนำไปปฏิบัติ และควมมีประสิทธิภาพในทางปฏิบัติของการควบคุมภายใน 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 ผู้สอบบัญชีจะใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือไม่ นั้น ไม่ได้ขึ้นอยู่กับปัจจัยอย่างใดอย่างหนึ่ง ไม่ว่าจะเป็นเรื่องชื่อของหน่วยงานหรืองานนั้นถูกปฏิบัติโดยกิจการหรือผู้ให้บริการที่เป็นบุคคลที่สาม แต่ขึ้นอยู่กับลักษณะของกิจกรรม ขอบเขตของสถานะภายในกิจการของหน่วยงานตรวจสอบภายใน และนโยบายและวิธีการที่เกี่ยวข้องที่สนับสนุนความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ความรู้ความสามารถ และวิธีการปฏิบัติงานที่เป็นระบบและเป็นระเบียบแบบแผนของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ส่วนอ้างอิงในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวกับผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในรวมถึงกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของหน่วยงานอื่นหรือผู้ให้บริการซึ่งเป็นบุคคลที่สามซึ่งมีลักษณะข้างต้นนี้
- ก3. นอกจากนั้น บุคคลของกิจการผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานและการบริหารและมีความรับผิดชอบนอกหน่วยงานการตรวจสอบภายใน โดยปกติ อาจพบอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมซึ่งทำให้ต้องแยกบุคคลเหล่านั้นออกจากส่วนหนึ่งของหน่วยงานตรวจสอบภายในตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้ ถึงแม้ว่าบุคคลเหล่านี้อาจปฏิบัติตามการควบคุมที่อาจได้รับการทดสอบตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330¹² ด้วยเหตุผลนี้การควบคุมที่ใช้ติดตามผลที่ได้ปฏิบัติโดยเจ้าของที่มีอำนาจจัดการอาจไม่เทียบเท่ากับหน่วยงานตรวจสอบภายใน
- ก4. แม้ว่าวัตถุประสงค์ของหน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการและการสอบบัญชีมีความแตกต่างกัน หน่วยงานตรวจสอบภายในอาจปฏิบัติวิธีการตรวจสอบที่คล้ายกับวิธีการที่ปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงิน หากเป็นเช่นนั้นผู้สอบบัญชีอาจใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในสำหรับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบดังต่อไปนี้
- เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลอันขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากความผิดพลาดหรือการทุจริตของผู้สอบบัญชีตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)¹³ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับลักษณะของความเสี่ยงของหน่วยงานตรวจสอบภายใน สถานะของหน่วยงานตรวจสอบภายในภายในองค์กร และกิจกรรมที่ปฏิบัติ หรือที่จะปฏิบัติ และสอบถามบุคคลต่าง ๆ ภายในหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสม (หากกิจการมีหน่วยงานตรวจสอบภายใน) หรือ
 - หลังจากการประเมินอย่างเหมาะสมผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจใช้ผลงาน ซึ่งได้รับการปฏิบัติโดยหน่วยงานตรวจสอบภายในในระหว่างเวลาเพื่อทดแทนหลักฐานการสอบบัญชีบางส่วนที่จะได้รับโดยตรงจากผู้สอบบัญชีเอง¹⁴ หากการกระทำดังกล่าวไม่ถูกห้ามหรือจำกัดขอบเขตโดยกฎหมายและข้อบังคับ

¹² ดูย่อหน้าที่ 10

¹³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 14(ก)

¹⁴ ดูย่อหน้าที่ 15-25

นอกจากนั้นผู้สอบบัญชีอาจให้ผู้ตรวจสอบภายในให้ปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบภายใต้การกำหนดทิศทาง การควบคุมดูแลและการสอบทานโดยผู้สอบบัญชี (อ้างอิง “การช่วยเหลือโดยตรง” ในมาตรฐานการสอบบัญชีนี้)¹⁵ 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 ได้โดยไม่มี ความลำเอียง ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ หรืออิทธิพลที่ไม่เหมาะสมจากผู้อื่นในการครอบงำดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ปัจจัยที่อาจมีผลกระทบต่อการประเมินของผู้สอบบัญชีมีดังนี้
 - สถานะของหน่วยงานตรวจสอบภายในภายในกิจการ รวมถึงอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบของหน่วยงานตรวจสอบภายในสนับสนุนให้หน่วยงานปราศจากความลำเอียง ความขัดแย้งทางผลประโยชน์หรืออิทธิพลที่ไม่เหมาะสมจากผู้อื่นในการครอบงำดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ตัวอย่างเช่น หน่วยงานตรวจสอบภายในรายงานต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลหรือเจ้าพนักงานที่มีอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม หรือถ้าหน่วยงานตรวจสอบภายในรายงานต่อผู้บริหาร หน่วยงานสามารถเข้าถึงผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้โดยตรงหรือไม่
 - หน่วยงานตรวจสอบภายในปราศจากความรับผิดชอบใด ๆ ที่ขัดแย้งกันหรือไม่ ตัวอย่างเช่น การมีหน้าที่ในการบริหารหรือปฏิบัติการหรือความรับผิดชอบที่นอกเหนือจากหน่วยงานตรวจสอบภายใน
 - ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกำกับดูแลการตัดสินใจเกี่ยวกับการว่าจ้างงานที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือไม่ ตัวอย่างเช่น การพิจารณานโยบายเกี่ยวกับผลตอบแทนที่เหมาะสม

¹⁵ ดูย่อหน้าที่ 26-35

- หน่วยงานตรวจสอบภายในมีข้อจำกัดหรือการกีดกันใด ๆ โดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลหรือไม่ ตัวอย่างเช่น ในการติดต่อสื่อสารเรื่องที่ตรวจพบโดยหน่วยงานตรวจสอบภายในไปยังผู้สอบบัญชี
 - ผู้ตรวจสอบภายในเป็นสมาชิกขององค์กรวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง และการเป็นสมาชิกทำให้มีภาระหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรฐานทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับความเที่ยงธรรมหรือไม่ หรือนโยบายภายในขององค์กรวิชาชีพทำให้บรรลุความเที่ยงธรรมหรือไม่
- ก8. ความรู้ความสามารถของหน่วยงานตรวจสอบภายใน หมายถึง การบรรลุผลและการดำรงไว้ซึ่งความรู้และทักษะของหน่วยงานในภาพรวมในระดับที่ถูกกำหนดไว้เพื่อให้การปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมายนั้นเป็นไปอย่างพวกเพียรและเป็นไปตามมาตรฐานทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง ปัจจัยที่อาจมีผลกระทบต่อการพิจารณาของผู้สอบบัญชีมีดังนี้
- 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. ปัจจัยที่อาจมีผลกระทบต่อการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าหน่วยงานตรวจสอบภายในได้นำวิธีการที่เป็นระบบและเป็นระเบียบแบบแผนมาใช้ในการวางแผนมาใช้หรือไม่มีดังนี้
- การมีอยู่ ความเพียงพอ และการใช้วิธีการตรวจสอบภายในที่ได้บันทึกไว้เป็นเอกสารหลักฐาน หรือแนวทางปฏิบัติที่ครอบคลุมถึงเรื่องต่าง ๆ เช่น การประเมินความเสี่ยง แนวการปฏิบัติงาน 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 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้โดยให้รวมการป้องกันที่เพียงพอเพื่อลดอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

- ก14. นอกจากนั้นจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ¹⁶ ระบุว่าอุปสรรคจากการสอบทานผลงานตนเองเกิดเมื่อผู้สอบบัญชีรับงานที่จะจัดทำบริการตรวจสอบภายในให้กับลูกค้า และผลจากบริการตรวจสอบภายในดังกล่าวจะใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ทั้งนี้ เนื่องจากความเป็นไปได้ที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบจะใช้ผลจากบริการตรวจสอบภายใน โดยไม่ทำการประเมินอย่างเหมาะสม หรือไม่ใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในระดับที่เท่ากันกับที่ผลงานตรวจสอบภายในนั้นปฏิบัติโดยกลุ่มบุคคลอื่นที่ไม่ได้เป็นสมาชิกของสำนักงานตรวจสอบ จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ¹⁷ กำหนดข้อห้าม ซึ่งนำมาใช้ในสถานการณ์เฉพาะ และการป้องกันที่สามารถนำมาใช้เพื่อลดอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ในสถานการณ์อื่น ๆ

การพิจารณาลักษณะและขอบเขตของผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่สามารถนำมาใช้

ปัจจัยที่ผลต่อการพิจารณาลักษณะและขอบเขตของผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่สามารถนำมาใช้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17-19)

- ก15. เมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในสามารถนำมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ ข้อพิจารณาประการแรกคือลักษณะและขอบเขตของผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่ปฏิบัติหรือวางแผนที่จะปฏิบัติ เกี่ยวข้องกับกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมและแผนการสอบบัญชีซึ่งผู้สอบบัญชีจัดทำขึ้นตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300¹⁸ หรือไม่
- ก16. ตัวอย่างของผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่สามารถนำมาใช้โดยผู้สอบบัญชีรวมถึงผลงานต่อไปนี้
- การทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม
 - วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่จำกัด
 - การสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ
 - การติดตามรายการผ่านระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน
 - การทดสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนดและข้อบังคับต่าง ๆ
- ก17. การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับลักษณะและขอบเขตที่วางแผนไว้ของการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน อาจได้รับอิทธิพลจากการประเมินขอบเขตของสถานะภายในกิจการของหน่วยงานตรวจสอบภายใน รวมถึงนโยบายและวิธีการที่เกี่ยวข้องที่สนับสนุนความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน และระดับความรู้ความสามารถของหน่วยงานตรวจสอบภายในตามย่อหน้าที่ 18 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ นอกจากนั้นระดับของดุลยพินิจที่จำเป็นในการวางแผน การปฏิบัติ และการประเมินผลงานดังกล่าว และความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินได้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

¹⁶ ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี) ย่อหน้าที่ 605.4 A1-605.4 A3

¹⁷ ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ย่อหน้าที่ 605.1-R605.6 A1

¹⁸ 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 ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินได้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในระดับที่สูงขึ้น ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจในระดับที่สูงขึ้นในการวางแผนปฏิบัติงานตรวจสอบและประเมินผลที่เกี่ยวข้อง ในสถานการณ์เหล่านี้ผู้สอบบัญชีมีความจำเป็นต้องปฏิบัติงานมากขึ้นด้วยตนเองตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 18 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ และลดการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอให้สอดคล้องกัน นอกจากนั้น ดังที่ได้อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 200¹⁹ ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินได้ในระดับที่สูงขึ้น ผู้สอบบัญชีต้องการหลักฐานการสอบบัญชีที่น่าเชื่อถือในระดับที่สูงขึ้น ดังนั้นผู้สอบบัญชีมีความจำเป็นที่จะต้องปฏิบัติงานด้วยตนเอง

¹⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก32

ก21. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)²⁰ อธิบายเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญว่าเป็นความเสี่ยงที่อยู่ใกล้กับระดับบนสุดของระดับความเสี่ยงสืบเนื่อง และความสามารถของผู้สอบบัญชีในการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญจะถูกจำกัดเพียงวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการดูสุ่มอย่างจำกัด นอกจากนั้น ในกรณีที่ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ได้อยู่ในระดับต่ำ การนำผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในมาใช้เพียงอย่างเดียวไม่สามารถลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้และไม่สามารถหักล้างความต้องการของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานทดสอบบางส่วนด้วยตนเองได้

ก22. การปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบตามที่ได้กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ อาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินได้อีกครั้งหนึ่ง ดังนั้น อาจส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีความจำเป็นต้องพิจารณาว่าจะนำเอาผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในมาใช้หรือไม่ และนำมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไปใช้หรือไม่

การติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างอิงย่อหน้าที่ 20)

ก23. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง)²¹ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับภาพรวมของขอบเขต และระยะเวลาการตรวจสอบที่วางแผนไว้ การวางแผนในการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเป็นส่วนหนึ่งของกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีและเกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลที่จะต้องเข้าใจวิธีการตรวจสอบที่นำเสนอ

การใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

การปรึกษาหารือและการร่วมมือกับหน่วยงานตรวจสอบภายใน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 21)

ก24. ในการปรึกษาหารือกับหน่วยงานตรวจสอบภายในเกี่ยวกับการใช้ผลงานตามที่วางแผนไว้ตามหลักการความร่วมมือในกิจกรรม อาจมีประโยชน์ที่จะระบุถึงเรื่องดังนี้

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

²⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 12(ก)

²¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 15

- วิธีปฏิบัติในการสอบทานและการรายงาน

ก25. การร่วมมือระหว่างผู้สอบบัญชีและหน่วยงานตรวจสอบภายในมีประสิทธิผลเมื่อ ตัวอย่างเช่น

- มีการปรึกษาหารือในรอบระยะเวลาที่เหมาะสมตลอดระยะเวลาของการตรวจสอบ
- ผู้สอบบัญชีแจ้งผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับเรื่องที่มีนัยสำคัญใด ๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อหน่วยงานตรวจสอบภายใน
- ผู้สอบบัญชีได้รับแจ้งให้ทราบถึงและสามารถเข้าถึงรายงานการตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้อง และได้รับแจ้งเกี่ยวกับเรื่องที่มีนัยสำคัญใด ๆ ที่ผู้ตรวจสอบภายในทราบเมื่อเรื่องเหล่านั้นอาจมีผลกระทบต่องานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถพิจารณาเรื่องที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่กล่าวในงานตรวจสอบ

ก26. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200²² ให้ความสำคัญกับการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีโดยใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ รวมถึงการเตรียมพร้อมสำหรับข้อมูลที่น่ามาสู่คำถามเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของเอกสารหลักฐาน และการตอบสนองต่อการสอบถามที่ถูกใช้เป็นหลักฐานการตรวจสอบ ดังนั้น การติดต่อสื่อสารกับหน่วยงานตรวจสอบภายในตลอดงานตรวจสอบ อาจเปิดโอกาสให้ผู้ตรวจสอบภายในนำเรื่องต่าง ๆ ที่อาจส่งผลกระทบต่องานของผู้สอบบัญชีมาสู่ความสนใจของผู้สอบบัญชี²³ ผู้สอบบัญชีจึงสามารถที่จะคำนึงถึงข้อมูลดังกล่าวในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ นอกจากนี้ หากข้อมูลดังกล่าวเป็นข้อบ่งชี้ของความเสี่ยงที่สูงขึ้นจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของการเงิน หรืออาจถูกพิจารณาว่าเป็นเรื่องจริงข้อกล่าวหา หรือข้อสงสัยว่าทุจริต ผู้สอบบัญชีสามารถคำนึงถึงข้อมูลดังกล่าวในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240²⁴

วิธีการในการพิจารณาความเพียงพอของผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23-24)

ก27. วิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่ใช้สำหรับเนื้อผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในโดยรวมซึ่งผู้สอบบัญชีวางแผนไว้ ใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการประเมินผลคุณภาพโดยรวมของผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในและความเที่ยงธรรมของการปฏิบัติงาน

ก28. วิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีอาจปฏิบัติ เพื่อประเมินคุณภาพของผลงานที่ทำ และข้อสรุปที่ได้โดยหน่วยงานตรวจสอบภายในเพิ่มเติมจากการปฏิบัติซ้ำตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 24 มีดังนี้

- การสอบถามบุคคลที่เหมาะสมภายในหน่วยงานตรวจสอบภายใน

²² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 15 และ ก21

²³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ภาคผนวก 4

²⁴ 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 การตรวจสอบรายการที่คล้ายกันที่ไม่ได้ตรวจสอบโดยหน่วยงานตรวจสอบภายในในจำนวนที่เพียงพอที่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์นี้ได้ การปฏิบัติซ้ำให้หลักฐานที่น่าเชื่อถือเกี่ยวกับความเพียงพอของผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเมื่อเปรียบเทียบกับวิธีการอื่นที่ผู้สอบบัญชีอาจปฏิบัติในย่อหน้าที่ ก28 ถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีอาจไม่มีความจำเป็นที่จะปฏิบัติซ้ำในส่วนของผลงานที่หน่วยงานตรวจสอบภายในถูกนำมาใช้ การปฏิบัติซ้ำอาจจำเป็นสำหรับการตรวจสอบเนื้อผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในโดยภาพรวมที่ผู้สอบบัญชีวางแผนจะนำผลงานมาใช้ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 24 ผู้สอบบัญชีอาจเน้นการปฏิบัติซ้ำ ในส่วนที่หน่วยงานตรวจสอบภายในต้องใช้ดุลยพินิจมากกว่าในการวางแผน การปฏิบัติงาน และการประเมินผลของวิธีการตรวจสอบในส่วนที่มีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสูง

การพิจารณาว่าจะขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในหรือไม่ ในเรื่องใด และมีขอบเขตเพียงใด

การพิจารณาว่าจะขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในเพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5 และ 26-28)

ก31. ในบางประเทศที่ผู้สอบบัญชีถูกห้ามโดยกฎหมายหรือข้อบังคับในการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการควรพิจารณาว่า ในสถานการณ์ของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ การห้ามดังกล่าวครอบคลุมถึงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มหรือไม่ หากครอบคลุมถึงจะต้องระบุเรื่องดังกล่าวในการติดต่อสื่อสารถึงผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม²⁵

²⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง) “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ รวมถึงงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม” ย่อหน้าที่ 25(ก)

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

- ขอบเขตของสถานะของหน่วยงานตรวจสอบภายในภายในองค์กร และนโยบายและวิธีการที่เกี่ยวข้องสนับสนุนความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน²⁶
- ครอบคร้วและความสัมพันธ์ส่วนตัวกับบุคคลที่ทำงาน หรือมีความรับผิดชอบต่อเรื่องที่เกิดขึ้นภายในกิจการที่งานนั้นเกี่ยวข้อง
- ความเกี่ยวข้องกับหน่วยงานหรือแผนกภายในกิจการที่งานนั้นเกี่ยวข้อง
- ผลประโยชน์ทางการเงินที่มีนัยสำคัญภายในกิจการนอกเหนือจากค่าตอบแทนต่อระยะเวลาที่สอดคล้องกับเรื่องที่น่ามาใช้กับพนักงานคนอื่นในระดับตำแหน่งหน้าที่ที่คล้ายกัน

ข้อมูลหรือเนื้อหาที่ออกโดยองค์กรวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับผู้ตรวจสอบภายในอาจให้แนวทางเพิ่มเติมที่เป็นประโยชน์

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

ก34. ในการประเมินระดับความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน ปัจจัยหลายปัจจัยในย่อหน้าที่ ก8 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อาจมีส่วนเกี่ยวข้อง และถูกนำมาใช้ในบริบทของผู้ตรวจสอบภายในแต่ละคนและผลงานที่ผู้ตรวจสอบภายในแต่ละคนได้รับมอบหมาย

การพิจารณาลักษณะและขอบเขตของการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 29-31)

ก35. ย่อหน้าที่ ก15-ก22 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้แนวทางที่เกี่ยวข้องในการพิจารณาลักษณะและขอบเขตของงานที่อาจมอบหมายให้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติ

²⁶ ดูย่อหน้าที่ ก7

- ก36. ในการพิจารณาลักษณะของงานที่อาจมอบหมายให้ผู้ตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีต้องระมัดระวังในการจำกัดงานในส่วนที่เหมาะสมที่จะมอบหมาย ตัวอย่างของกิจกรรมและงานที่อาจไม่เหมาะสมที่จะขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในรวมถึงงานดังนี้
- การปรึกษาหารือเกี่ยวกับความเสี่ยงของการทุจริต อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจสอบถามผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับความเสี่ยงของการทุจริตในองค์กรตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)²⁷
 - การพิจารณาเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบที่ไม่ได้แสดงให้เห็นตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240
- ก37. ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505²⁸ ผู้สอบบัญชีต้องควบคุมการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกและประเมินผลการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกนั้น ดังนั้น จึงไม่เหมาะสมที่จะมอบหมายความรับผิดชอบนี้แก่ผู้ตรวจสอบภายใน อย่างไรก็ตาม ผู้ตรวจสอบภายในอาจช่วยในการให้ข้อมูลที่จำเป็นกับผู้สอบบัญชีในการแก้ปัญหาเกี่ยวกับข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นจากคำยืนยันที่ตอบกลับมา
- ก38. ระดับของดุลยพินิจที่เกี่ยวข้องและความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญมีส่วนเกี่ยวเนื่องในการพิจารณาว่างานที่อาจมอบหมายให้กับผู้ตรวจสอบภายในเพื่อให้ความช่วยเหลือทางตรง ตัวอย่างเช่น ในสถานการณ์ที่การประเมินมูลค่าของลูกหนี้ถูกประเมินว่าเป็นส่วนที่มีความเสี่ยงสูง ผู้สอบบัญชีอาจสามารถมอบหมายการตรวจสอบความถูกต้องของการจัดอายุหนี้ให้กับผู้ตรวจสอบภายในเพื่อให้ความช่วยเหลือโดยตรงได้ อย่างไรก็ตาม เนื่องจาก การประเมินความเพียงพอของค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญจากเกณฑ์การจัดอายุหนี้อาจเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่เกินกว่าปกติ จึงไม่เหมาะสมที่จะมอบหมายส่วนงานหลังให้กับผู้ตรวจสอบภายในเพื่อให้ความช่วยเหลือทางตรง
- ก39. ถึงแม้ว่ามีการกำหนดทิศทาง การควบคุมดูแล และการสอบทานโดยผู้สอบบัญชี การขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในมากเกินไปอาจส่งผลกระทบต่อการรับรู้ที่เกี่ยวกับความเป็นอิสระของงานของผู้สอบบัญชี

การขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 34)

- ก40. ผู้ตรวจสอบแต่ละคนในหน่วยงานตรวจสอบภายในไม่เป็นอิสระจากกิจการเช่นเดียวกันกับผู้สอบบัญชีซึ่งมีข้อกำหนดให้เป็นอิสระในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน การกำหนดทิศทาง การควบคุมดูแล และการสอบทานโดยผู้สอบบัญชีกับงานที่ปฏิบัติโดยผู้ตรวจสอบภายในที่ให้ความช่วยเหลือโดยตรงจึงมีความแตกต่างในลักษณะและกว้างขวางกว่าหากสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบปฏิบัติงานนั้น

²⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 14(ก)

²⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 “การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก” ย่อหน้าที่ 7 และ 16

- ก41. ในการกำหนดทิศทางให้ผู้ตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีอาจเตือนผู้ตรวจสอบภายในให้ระบุประเด็นทางบัญชีและประเด็นจากการตรวจสอบระหว่างการตรวจสอบต่อผู้สอบบัญชี ในการสอบทานงานที่ปฏิบัติโดยผู้ตรวจสอบภายใน ข้อพิจารณาของผู้สอบบัญชีรวมถึง หลักฐานที่ได้รับเพียงพอและเหมาะสมกับสถานการณ์หรือไม่ และหลักฐานนั้นสนับสนุนข้อสรุปหรือไม่

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์