



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520

### การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ 520 – การวิเคราะห์เปรียบเทียบ ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2555 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 520 – การวิเคราะห์เปรียบเทียบ © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 – การวิเคราะห์เปรียบเทียบ © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

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

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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ปรับปรุงเนื้อหาและถ้อยคำบางส่วนให้สอดคล้องกับต้นฉบับ Handbook 2016-2017 Edition ของ IFAC (ISBN: 978-1-60815-318-3) ทั้งนี้ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวไม่ได้กระทบต่อข้อกำหนดหรือหลักการที่สำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ดังนั้น วันถือปฏิบัติของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้จึงเป็นวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 เป็นต้นไปเช่นเดิม ซึ่งสอดคล้องกับวันถือปฏิบัติที่ระบุไว้ใน Handbook 2016-2017 Edition ของ IFAC

# มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520

## การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555)

### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
วันที่ถือปฏิบัติ	2
วัตถุประสงค์	3
คำจำกัดความ	4
ข้อกำหนด	
วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ	5
การใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อช่วยในการสรุปผลโดยรวม	6
การสอบสวนผลจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบ	7
การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
คำจำกัดความ	ก1-ก3
วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ	ก4-ก16
การใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อช่วยในการสรุปผลโดยรวม	ก17-ก19
การสอบสวนผลจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบ	ก20-ก21

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 “การวิเคราะห์เปรียบเทียบ” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับการใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (“วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ”) และเกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบในช่วงที่การตรวจสอบใกล้จะแล้วเสร็จ เพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการสรุปผลโดยรวมต่องบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)<sup>1</sup> กำหนดให้การใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเป็นวิธีการประเมินความเสี่ยง มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ได้รวมข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองความเสี่ยงที่ประเมินไว้ วิธีการตรวจสอบเหล่านี้อาจรวมถึงวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ<sup>2</sup>

### วันถือปฏิบัติ

2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

### วัตถุประสงค์

3. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ
  - (ก) เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องและเชื่อถือได้จากวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ
  - (ข) เพื่อออกแบบและทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบในช่วงที่การตรวจสอบใกล้จะแล้วเสร็จ เพื่อช่วยผู้สอบบัญชีสรุปผลโดยรวมว่างบการเงินสอดคล้องกับความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่มีต่อกิจการที่ตรวจสอบหรือไม่

### คำจำกัดความ

4. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำว่า “การวิเคราะห์เปรียบเทียบ” หมายถึง การประเมินผลของข้อมูลทางการเงิน โดยการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ที่เป็นไปได้ระหว่างข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน การวิเคราะห์เปรียบเทียบยังรวมถึงการสอบสวนที่จำเป็นสำหรับความผันผวนหรือความสัมพันธ์ต่าง ๆ ที่ระบุได้ซึ่งไม่สอดคล้องกับข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องกัน หรือแตกต่างไปจากมูลค่าที่คาดการณ์ไว้ในจำนวนที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก3)

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญโดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ” ย่อหน้าที่ 6 (ข)

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้” ย่อหน้าที่ 6 และ 18

## ข้อกำหนด

### วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

5. ในการออกแบบและตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ ไม่ว่าจะเป็นการใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเพียงอย่างเดียว หรือใช้ร่วมกับการทดสอบรายละเอียดเพื่อเป็นการตรวจสอบเนื้อหาสาระตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>3</sup> ผู้สอบบัญชีต้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก4-ก5)
  - (ก) กำหนดความเหมาะสมของวิธีการที่กำหนดโดยเฉพาะในการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ โดยพิจารณาถึงความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ และการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ (ถ้ามี) สำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก6-ก11)
  - (ข) ประเมินความเชื่อถือได้ของข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการคาดการณ์จำนวนหรืออัตราส่วนที่บันทึกไว้ โดยพิจารณาถึงแหล่งที่มา การเปรียบเทียบกันได้ ลักษณะและความเกี่ยวข้องกันของข้อมูลที่มีอยู่ และการควบคุมที่ใช้ในการเตรียมข้อมูล (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก12-ก14)
  - (ค) กำหนดการคาดการณ์ของจำนวนหรืออัตราส่วนที่บันทึกไว้ และประเมินว่าการคาดการณ์นั้นมีความแม่นยำเพียงพอที่จะระบุถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในแต่ละรายการหรือเมื่อนำไปรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่นแล้ว อาจทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15)
  - (ง) กำหนดจำนวนผลแตกต่างที่ยอมรับได้ระหว่างจำนวนที่บันทึกกับจำนวนที่คาดหมายไว้ โดยที่ไม่ต้องทำการสืบสวนต่อตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 7 (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16)

### การใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อช่วยในการสรุปผลโดยรวม

6. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและวิเคราะห์เปรียบเทียบในช่วงที่การตรวจสอบใกล้จะแล้วเสร็จ เพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการสรุปผลโดยรวมว่างบการเงินสอดคล้องกับความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่มีต่อกิจการที่ตรวจสอบหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก17-ก19)

### การสอบสวนผลจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

7. หากการทำกรวิเคราะห์เปรียบเทียบตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้แสดงให้เห็นถึงความผันผวน หรือความสัมพันธ์ที่ไม่สอดคล้องกับข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือแตกต่างไปจากมูลค่าที่คาดหมายไว้ในจำนวนที่มีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องสอบสวนผลแตกต่างดังกล่าว โดย
  - (ก) สอบถามผู้บริหาร และให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมและเกี่ยวข้องกับคำรับรองของผู้บริหาร
  - (ข) ใช้วิธีการตรวจสอบอื่นที่จำเป็นในสถานการณ์นั้น ๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก20-ก21)

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 18

## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

### คำจำกัดความของการวิเคราะห์เปรียบเทียบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 4)

- ก1. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ รวมถึง การพิจารณาเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินของกิจการกับข้อมูลต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น
  - ข้อมูลที่เปรียบเทียบกันได้ของงวดก่อน ๆ
  - ผลที่คาดการณ์ไว้ของกิจการ เช่น งบประมาณหรือประมาณการต่าง ๆ หรือ การคาดการณ์ของผู้สอบบัญชี เช่น การประมาณการค่าเสื่อมราคา
  - ข้อมูลของกิจการอื่นที่อยู่ในอุตสาหกรรมที่คล้ายคลึงกัน เช่น การเปรียบเทียบอัตราส่วนยอดขายต่อลูกหนี้การค้าของกิจการกับค่าเฉลี่ยของอุตสาหกรรม หรือกับกิจการอื่นที่มีขนาดใกล้เคียงกันในอุตสาหกรรมเดียวกัน
- ก2. การวิเคราะห์เปรียบเทียบยังรวมถึงการพิจารณาความสัมพันธ์ต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น
  - ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบของข้อมูลทางการเงินซึ่งคาดว่าจะควรเป็นไปตามแบบแผนที่คาดการณ์ไว้ตามประสบการณ์ของกิจการ เช่น อัตรากำไรขั้นต้น
  - ความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เช่น ความสัมพันธ์ระหว่างเงินเดือนกับจำนวนพนักงาน
- ก3. ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการต่าง ๆ ในการทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ตั้งแต่วิธีการเปรียบเทียบอย่างง่ายจนถึงการวิเคราะห์ที่ซับซ้อนโดยใช้วิธีการทางสถิติขั้นสูง การวิเคราะห์เปรียบเทียบอาจใช้กับงบการเงินรวม องค์กรประกอบและส่วนประกอบแต่ละส่วนของคุณข้อมูล

### วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5)

- ก4. วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระของผู้สอบบัญชีในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้อาจเป็นการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบหรือใช้ทั้งสองวิธีประกอบกัน การตัดสินใจเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบที่จะใช้ รวมถึงการพิจารณาว่าจะใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบหรือไม่นั้น ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประสิทธิผลและประสิทธิภาพที่คาดว่าจะได้จากวิธีการตรวจสอบนั้น ๆ เพื่อลดความเสี่ยงในการตรวจสอบในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้
- ก5. ผู้สอบบัญชีควรสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับความพร้อมและความเชื่อถือได้ของข้อมูลที่ต้องใช้ในการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ และผลของการวิเคราะห์เปรียบเทียบที่กิจการจัดทำขึ้น การใช้ข้อมูลที่วิเคราะห์โดยผู้บริหารอาจมีประสิทธิผลหากผู้สอบบัญชีพอใจว่าข้อมูลดังกล่าวมีการจัดเตรียมไว้อย่างเหมาะสม

ความเหมาะสมของการใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเฉพาะสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างอิงย่อหน้า 5(ก))

- ก6. วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบโดยทั่วไปมักใช้สำหรับรายการที่มีปริมาณมากที่สามารถคาดการณ์ได้ในช่วงเวลาใดช่วงเวลาหนึ่ง การวางแผนในการใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบขึ้นอยู่กับคาดการณ์เกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูลที่มีอยู่และไม่แสดงถึงการขัดแย้งของข้อมูล อย่างไรก็ตาม ความเหมาะสมของวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบเฉพาะจะขึ้นอยู่กับการประเมินของผู้สอบบัญชีว่า วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบนั้นมีประสิทธิผลเพียงพอหรือไม่ในการตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการหรือเมื่อนำไปรวมกับการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่นแล้วอาจทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ก7. ในบางกรณีแม้ว่ารูปแบบการคาดการณ์ที่ใช้จะไม่ซับซ้อนแต่อาจเป็นวิธีการทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบที่มีประสิทธิผล ตัวอย่างเช่น การที่กิจการมีจำนวนพนักงานที่แน่นอน ที่มีอัตราเงินเดือนคงที่ตลอดช่วงเวลา ผู้สอบบัญชีอาจใช้ข้อมูลเหล่านี้ในการประมาณเงินเดือนตลอดช่วงเวลานั้นได้โดยมีความแม่นยำอย่างสูง ซึ่งวิธีนี้จะทำให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีสำหรับรายการที่มีนัยสำคัญต้องบการเงิน และลดความจำเป็นในการทำการทดสอบรายละเอียดของรายการสำหรับบัญชีเงินเดือน อัตราส่วนทางการค้าที่ใช้กันอย่างหลากหลาย (เช่น กำไรขั้นต้นสำหรับสินค้าที่แตกต่างกันของกิจการค้าปลีก) สามารถนำมาใช้ในการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบได้อย่างมีประสิทธิภาพในการให้หลักฐานสนับสนุนความสมเหตุสมผลของจำนวนที่บันทึกไว้
- ก8. วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ต่างกันจะให้ระดับความเชื่อมั่นที่ต่างกัน ตัวอย่างเช่น การวิเคราะห์เปรียบเทียบรายได้ค่าเช่าของอาคารที่แบ่งเป็นห้องให้เช่า เมื่อนำอัตราค่าเช่า จำนวนห้องเช่า และอัตราห้องว่างมาพิจารณาในการทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบ จะสามารถให้หลักฐานที่น่าเชื่อถือ โดยที่การตรวจสอบความถูกต้องโดยวิธีการทดสอบรายละเอียดของรายการเพิ่มเติมอาจไม่จำเป็น ทั้งนี้องค์ประกอบต่าง ๆ ต้องมีการตรวจสอบความถูกต้องอย่างเหมาะสมในทางตรงกันข้าม การคำนวณและการเปรียบเทียบอัตรากำไรขั้นต้นเพื่อใช้ยืนยันจำนวนรายได้ อาจให้หลักฐานที่ให้ความเชื่อมั่นน้อยกว่า แต่อาจให้หลักฐานสนับสนุนที่มีประโยชน์ เมื่อใช้ร่วมกับวิธีการตรวจสอบอื่น
- ก9. ลักษณะของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้และการประเมินความเสี่ยงของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชีจะมีผลต่อการกำหนดความเหมาะสมของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเฉพาะ ตัวอย่างเช่น หากมีจุดอ่อนในการควบคุมเกี่ยวกับกระบวนการด้านคำสั่งขาย ผู้สอบบัญชีอาจให้ความเชื่อมั่นต่อการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือมากกว่าที่จะใช้วิธีการตรวจสอบ

เนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องกับลูกหนี้

- ก10. วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบอาจถือว่าเหมาะสม หากได้มีการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในเรื่องเดียวกันด้วย ตัวอย่างเช่น ในการหาหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในเรื่องมูลค่าของยอดคงเหลือของลูกหนี้การค้า ผู้สอบบัญชีอาจใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบรายละเอียดอายุลูกหนี้เพิ่มเติมจากการตรวจสอบรายละเอียดของการรับชำระหนี้ภายหลังจากวันสิ้นงวด เพื่อพิจารณาความสามารถในการรับชำระเงินจากลูกหนี้

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

- ก11. ความสัมพันธ์ระหว่างรายการแต่ละรายการในงบการเงินที่โดยปกติจะมีการพิจารณาในการตรวจสอบหน่วยงานทางธุรกิจอาจไม่เหมาะสมกับการตรวจสอบหน่วยงานของรัฐหรือกิจการที่ไม่แสวงหากำไร ตัวอย่างเช่น ในหน่วยงานภาครัฐหลาย ๆ หน่วยงานอาจมีความสัมพันธ์กันโดยตรงระหว่างรายได้และค่าใช้จ่ายค่อนข้างน้อย นอกจากนี้ ค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งสินทรัพย์อาจไม่ได้บันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน ตัวอย่างเช่น การไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าคงเหลือและสินทรัพย์ถาวรกับจำนวนเงินของสินทรัพย์ดังกล่าวที่รายงานไว้ในงบการเงิน นอกจากนี้ หน่วยงานภาครัฐอาจไม่มีข้อมูลหรือสถิติของอุตสาหกรรมสำหรับนำมาเปรียบเทียบได้ อย่างไรก็ตาม ความสัมพันธ์อื่น ๆ อาจมีความเกี่ยวข้องกัน ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงของต้นทุนต่อกิโลเมตรของการก่อสร้างถนนหรือจำนวนยานพาหนะที่เพิ่มขึ้นเมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนยานพาหนะที่เลิกใช้

ความเชื่อถือได้ของข้อมูล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5 (ข))

- ก12. ความเชื่อถือได้ของข้อมูลขึ้นอยู่กับแหล่งที่มา ลักษณะของข้อมูล และสถานการณ์ที่ได้ข้อมูลนั้นมา ดังนั้นการกำหนดว่าข้อมูลนั้นจะสามารถเชื่อถือได้หรือไม่เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกแบบวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบจะเกี่ยวข้องกับสิ่งต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- (ก) แหล่งที่มาของข้อมูล ตัวอย่างเช่น ข้อมูลอาจเชื่อถือได้มากขึ้นหากได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอกที่เป็นอิสระจากกิจการ<sup>4</sup>
- (ข) การเปรียบเทียบกันได้ของข้อมูลที่มี ตัวอย่างเช่น ข้อมูลอุตสาหกรรมในภาพรวมอาจจำเป็นต้องใช้ประกอบกับข้อมูลอื่น จึงจะสามารถใช้เปรียบเทียบกับข้อมูลของกิจการที่ผลิตและขายสินค้าเฉพาะเจาะจง
- (ค) ลักษณะและความเกี่ยวข้องกันของข้อมูลที่มี ตัวอย่างเช่น การจัดทำงบประมาณเพื่อคาดการณ์ถึงผลการดำเนินงานมากกว่าเพื่อใช้เป็นเป้าหมายที่ต้องบรรลุหรือไม่

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 “หลักฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ ก31



(ง) การควบคุมเกี่ยวกับการจัดเตรียมข้อมูลที่ออกแบบมาเพื่อให้ความมั่นใจเกี่ยวกับความครบถ้วน ความแม่นยำ และความมีอยู่จริง ตัวอย่างเช่น การควบคุมเกี่ยวกับการจัดเตรียม การสอบทาน และการดูแลงบประมาณ

ก13. ผู้สอบบัญชีอาจทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม(ถ้ามี) ของกิจการเกี่ยวกับการจัดเตรียมข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีจะใช้ในการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ หากการควบคุมดังกล่าวมีประสิทธิภาพ โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีจะมีความมั่นใจมากขึ้นเกี่ยวกับความเชื่อถือได้ของข้อมูล และผลที่ได้จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ผู้สอบบัญชีมักจะทำการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเกี่ยวกับข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินร่วมกับการทดสอบการควบคุมอื่น ตัวอย่างเช่น ในการควบคุมเกี่ยวกับการออกใบแจ้งหนี้ กิจการอาจรวมการควบคุมเกี่ยวกับการบันทึกปริมาณขายไว้ด้วย ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้สอบบัญชีอาจทดสอบความมีประสิทธิภาพของการควบคุมเกี่ยวกับการบันทึกปริมาณขายร่วมกับการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการควบคุมเกี่ยวกับการออกใบแจ้งหนี้ อีกวิธีการหนึ่งคือ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าข้อมูลเหล่านั้นควรมีการตรวจสอบหรือไม่ ซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ได้กำหนดข้อกำหนดและให้แนวทางปฏิบัติในการพิจารณาวิธีการตรวจสอบข้อมูลที่ใช้ในการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ<sup>5</sup>

ก14. เรื่องที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้า ก12(ก)-ก12(ง) ยังคงเหมาะสมไม่ว่าผู้สอบบัญชีจะใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบสำหรับงบการเงินของกิจการ ณ วันสิ้นงวด หรือในระหว่างปี และวางแผนที่จะตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบสำหรับช่วงเวลาที่เหลือจนถึงสิ้นงวด มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ได้กำหนดข้อกำหนดและให้แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ใช้ในระหว่างปี<sup>6</sup>

*การประเมินว่าความคาดการณืมีความแม่นยำเพียงพอหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5(ค))*

ก15. เรื่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับประเมินของผู้สอบบัญชีว่าจะสามารถคาดการณ์ได้อย่างถูกต้องแม่นยำเพียงพอที่จะระบุถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น ๆ แล้วอาจทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่นั้น ควรรวมถึง

- ความถูกต้องในการคาดการณ์ผลที่คาดการณ์จากการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจคาดการณ์ว่าการเปรียบเทียบกำไรขั้นต้นงวดหนึ่งกับงวดอื่น ๆ น่าจะมีความสม่าเสมอมากกว่าการเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายที่ขึ้นอยู่กับพิจารณาของผู้บริหาร เช่น ค่าวิจัย หรือค่าโฆษณา

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ย่อหน้าที่ 10

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

- ระดับของข้อมูลที่สามารถแบ่งแยกได้ ตัวอย่างเช่น การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินแต่ละส่วนงานของการดำเนินงาน หรือส่วนประกอบของงบการเงินของกิจการที่ต่างกันอาจมีประสิทธิผลมากกว่าการใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบงบการเงินโดยรวมของกิจการ
- ความพร้อมของข้อมูลทั้งที่เป็นข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าข้อมูลทางการเงิน เช่น งบประมาณหรือประมาณการต่าง ๆ และข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน เช่น จำนวนหน่วยที่ผลิตหรือขายได้มีอยู่หรือไม่ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ หากข้อมูลดังกล่าวมีอยู่ ผู้สอบบัญชีอาจต้องพิจารณาถึงความเชื่อถือได้ของข้อมูลด้วย ดังที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก12-ก13 ข้างต้น

จำนวนผลแตกต่างที่ยอมรับได้ ระหว่างมูลค่าที่บันทึกกับมูลค่าที่คาดการณ์ไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5(ง))

ก16. การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนผลแตกต่างที่ยอมรับได้ที่ต่างไปจากการคาดการณ์โดยที่ไม่ต้องสืบสวนต่อนั้น จะกำหนดจากความมีสาระสำคัญ<sup>7</sup> และความเหมาะสมของระดับความเชื่อมั่นที่ต้องการ รวมถึงความเป็นไปได้ของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงไม่ว่าจะเป็นแต่ละรายการ หรือเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น ๆ แล้วอาจทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่ให้ความเชื่อมั่นมากขึ้นเมื่อการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีอยู่ในระดับที่สูงขึ้น<sup>8</sup> ดังนั้นเมื่อความเสี่ยงที่ประเมินไว้สูงขึ้น ผลแตกต่างที่พิจารณาไว้ว่าสามารถยอมรับได้โดยที่ไม่ต้องทำการสืบสวนต่อนั้นจะลดลง เพื่อให้บรรลุระดับความเชื่อมั่นของหลักฐานที่ต้องการ<sup>9</sup>

การใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อช่วยในการสรุปผลโดยรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6)

ก17. ข้อสรุปที่ได้รับจากผลของวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ได้ออกแบบและนำไปปฏิบัติตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 6 มีจุดมุ่งหมายเพื่อที่จะสนับสนุนข้อสรุปที่ได้จากการตรวจสอบในแต่ละองค์ประกอบหรือรายการในงบการเงิน และช่วยให้ผู้สอบบัญชีใช้เป็นข้อสรุปอย่างสมเหตุสมผล เพื่อแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 “ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ ก13

<sup>8</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 7(ข)

<sup>9</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ ก19

ก18. ผลจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบดังกล่าวอาจบ่งชี้ถึงความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ไม่ได้รับรู้มาก่อน ในสถานการณ์เช่นนี้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และเปลี่ยนแปลงวิธีการตรวจสอบที่ได้วางแผนไว้ให้เหมาะสม<sup>10</sup>

ก19. การวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ใช้ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 6 อาจคล้ายคลึงกับวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ใช้ในการประเมินความเสี่ยง

การสอบสวนผลจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 7)

ก20. การหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับคำตอบของผู้บริหารอาจได้มาจากการประเมินคำตอบเหล่านั้นกับความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการที่ตรวจสอบ และหลักฐานการสอบบัญชีอื่นที่ได้มาในระหว่างการตรวจสอบ

ก21. การตรวจสอบเพิ่มเติมอื่นอาจมีความจำเป็น ตัวอย่างเช่น การที่ผู้บริหารไม่สามารถให้คำอธิบายได้หรือคำอธิบายประกอบกับหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับคำตอบของผู้บริหารที่ได้รับนั้นไม่เพียงพอ

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 31