



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 402

ข้อพิจารณาในกรณีที่กิจการให้บริการขององค์กรอื่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
จัดทำขึ้นโดย คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี
ซึ่งได้ผ่านขั้นตอนการพิจารณาทุกขั้นตอนแล้ว



มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 402 - ข้อพิจารณาในกรณีที่กิจการให้บริการขององค์กรอื่น 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 ทั้งนี้ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย - นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 402 - ข้อพิจารณาในกรณีที่กิจการให้บริการขององค์กรอื่น © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 402 - ข้อพิจารณาในกรณีที่กิจการให้บริการขององค์กรอื่น © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย the 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

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 402

ข้อพิจารณาในกรณีที่กิจการใช้บริการขององค์กรอื่น

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1-5
วันถือปฏิบัติ	6
วัตถุประสงค์	7
คำจำกัดความ	8
ข้อกำหนด	
การได้มาซึ่งความเข้าใจในบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ รวมถึงการควบคุมภายใน	9-14
การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ที่ได้ประเมินไว้	15-17
รายงานประเภท 1 และรายงานประเภท 2 ที่ไม่ได้รวมถึงบริการขององค์กรที่ให้บริการช่วง	18
การทุจริต การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดทางกฎหมาย และการแสดงข้อมูลที่ ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรม ณ องค์กรที่ให้บริการ	19
การรายงานโดยผู้สอบบัญชีของกิจการที่ให้บริการ	20-22
การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
การได้มาซึ่งความเข้าใจในบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ รวมถึงการควบคุมภายใน	ก1-ก23
การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ที่ได้ประเมินไว้	ก24-ก39
รายงานประเภท 1 และรายงานประเภท 2 ที่ไม่ได้รวมถึงบริการขององค์กรที่ให้บริการช่วง	ก40
การทุจริต การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดทางกฎหมาย และการแสดงข้อมูลที่ ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรม ณ องค์กรที่ให้บริการ	ก41
การรายงานโดยผู้สอบบัญชีของกิจการที่ให้บริการ	ก42-ก44

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 402 “ข้อพิจารณาในกรณีที่กิจการใช้บริการขององค์กรอื่น” ควรอ่าน
ร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและ
การปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับควมรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในกรณีที่กิจการใช้บริการจากองค์กรที่ให้บริการแห่งหนึ่งหรือหลายแห่ง โดยเฉพาะอย่างยิ่ง มาตรฐานฉบับนี้ได้อธิบายอย่างละเอียดถึงวิธีการที่ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการจะนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315¹ และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330² ไปใช้ในการได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการที่ใช้บริการ รวมถึงการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบอย่างเพียงพอที่จะระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และออกแบบและปฏิบัติการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น
2. กิจการหลายแห่งได้มีการโอนส่วนงานทางธุรกิจให้แก่องค์กรที่ให้บริการซึ่งให้บริการในด้านต่าง ๆ ตั้งแต่การปฏิบัติเฉพาะงานภายใต้ข้อกำหนดของกิจการจนถึงการทำงานทดแทนหน่วยงานหรือทำหน้าที่ทางธุรกิจทั้งหมดให้แก่กิจการ เช่น หน้าที่ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดเป็นต้น ซึ่งการบริการหลาย ๆ อย่างที่องค์กรดังกล่าวจัดให้ นั้น เป็นส่วนประกอบสำคัญของการดำเนินงานทางธุรกิจของกิจการ อย่างไรก็ตาม ไม่ใช่การบริการทุกประเภทจะเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชี
3. การบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ นั้นจะเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการก็ต่อเมื่อการบริการและการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการบริการเหล่านั้นเป็นส่วนหนึ่งของระบบสารสนเทศของกิจการที่ใช้บริการ (รวมถึงกระบวนการทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง) ที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน แม้ว่า การควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการโดยส่วนใหญ่ จะเกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน แต่ก็อาจมีการควบคุมอื่นที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชีด้วย เช่น การควบคุมเกี่ยวกับการดูแลทรัพย์สิน เป็นต้น การบริการขององค์กรที่ให้บริการจะถือเป็นส่วนหนึ่งของระบบสารสนเทศของกิจการที่ใช้บริการ (รวมถึงกระบวนการทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง) ที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน หากการบริการดังกล่าวมีผลกระทบต่อเรื่องใดเรื่องหนึ่งดังต่อไปนี้

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ”

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”

- (ก) ประเภทของรายการทางการค้าที่อยู่ภายใต้การดำเนินงานของกิจการที่ใช้บริการ มีความสำคัญต่อการเงินของกิจการที่ใช้บริการ
 - (ข) ขั้นตอนการปฏิบัติงาน (ทั้งที่อยู่ในระบบเทคโนโลยีสารสนเทศและระบบที่ปฏิบัติงานด้วยมือ) เมื่อมีรายการทางการค้าของกิจการที่ใช้บริการเกิดขึ้น มีการบันทึก ประมวลผล แก้ไขในกรณีที่เป็น รวมถึงการผ่านรายการไปยังสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป และการรายงานในงบการเงิน
 - (ค) บันทึกทางการบัญชีที่เกี่ยวข้อง (ไม่ว่าจะอยู่ในรูปแบบทางอิเล็กทรอนิกส์หรือการเขียน) ข้อมูลที่ใช้ประกอบ และบัญชีในงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการที่เกิดขึ้นมีการบันทึก การประมวลผล และการรายงานรายการทางการค้าของกิจการที่ใช้บริการ ทั้งนี้รวมถึง การแก้ไขข้อมูลที่ไม่ถูกต้องและการผ่านรายการไปยังสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป
 - (ง) วิธีการที่ระบบสารสนเทศของกิจการที่ใช้บริการใช้ในการตรวจจับเหตุการณ์และเงื่อนไขต่าง ๆ (นอกเหนือจากรายการทางการค้า) ที่มีความสำคัญต่อการเงิน
 - (จ) กระบวนการรายงานทางการเงินที่ใช้ในการจัดเตรียมงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการ รวมถึงการประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่สำคัญ
 - (ฉ) การควบคุมเกี่ยวกับการจัดทำสมุดรายวันทั่วไป รวมถึงสมุดรายวันที่ไม่ได้อยู่ในรูปแบบ มาตรฐานที่ใช้บันทึกรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ รายการทางการค้าที่ไม่ปกติหรือ การปรับปรุงรายการ
4. ลักษณะและขอบเขตของงานที่ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องปฏิบัติในเรื่องที่เกี่ยวกับการบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้นั้นขึ้นอยู่กับลักษณะและความสำคัญของบริการเหล่านั้น ที่มีต่อกิจการที่ใช้บริการ และความเกี่ยวข้องของบริการเหล่านั้นที่มีต่อการตรวจสอบบัญชี
 5. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้ครอบคลุมถึงการบริการของสถาบันการเงินที่ให้บริการ ในการประมวลผลบัญชีของกิจการที่มีกับสถาบันการเงินนั้น หรือรายการทางการค้าที่ได้รับ คำสั่งอนุมัติเป็นการเฉพาะจากกิจการ เช่น การประมวลผลตามคำสั่งจ่ายเช็คของธนาคาร หรือ การประมวลผลรายการที่เกี่ยวข้องกับหลักทรัพย์โดยนายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์ เป็นต้น นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้ครอบคลุมถึงการตรวจสอบรายการที่เกิดจาก ส่วนได้เสียทางการเงินในฐานะเจ้าของในกิจการอื่น เช่น ห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล และการร่วมค้า เป็นต้น ซึ่งสิทธิการเป็นเจ้าของในส่วนได้เสียดังกล่าวถูกบันทึกบัญชีและรายงานไว้ในส่วนของผู้เป็นเจ้าของส่วนได้เสียนั้น

วันที่ปฏิบัติ

6. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่ม ในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

วัตถุประสงค์

7. ในกรณีที่กิจการที่ใช้บริการใช้บริการจากองค์กรที่ให้บริการ วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ คือ
- (ก) เพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในลักษณะและความสำคัญของการบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ และผลกระทบของการบริการดังกล่าวที่มีต่อการควบคุมภายในของกิจการที่ใช้บริการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชีอย่างเพียงพอต่อการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และ
 - (ข) เพื่อออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น

คำจำกัดความ

8. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- (ก) การควบคุมส่วนเสริมของกิจการที่ใช้บริการ หมายถึง การควบคุมที่องค์กรที่ให้บริการได้สันนิษฐานไว้ในขณะออกแบบการให้บริการว่าจะมีการนำไปปฏิบัติใช้จริงโดยกิจการที่ใช้บริการ และถูกกำหนดไว้ในคำอธิบายระบบงาน
 - (ข) รายงานที่เกี่ยวกับคำอธิบาย และการออกแบบการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ (อ้างถึงในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ว่า “รายงานประเภท 1”) หมายถึง รายงานที่ประกอบด้วย
 - (1) คำอธิบายระบบงานขององค์กรที่ให้บริการ วัตถุประสงค์ในการควบคุม และการควบคุมที่เกี่ยวข้องซึ่งได้มีการออกแบบและนำไปปฏิบัติใช้จริงตามวันที่ระบุไว้ ซึ่งจัดทำโดยผู้บริหารขององค์กรที่ให้บริการ และ
 - (2) รายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล ซึ่งประกอบด้วยความเห็นของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการที่มีต่อคำอธิบายระบบงานขององค์กรที่ให้บริการ วัตถุประสงค์ในการควบคุม รวมถึงการควบคุมที่เกี่ยวข้อง และความเหมาะสมของการออกแบบการควบคุมเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการควบคุมตามที่กำหนดไว้
 - (ค) รายงานเกี่ยวกับคำอธิบาย การออกแบบการควบคุม และความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ (อ้างถึงในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ว่า “รายงานประเภท 2”) หมายถึง รายงานที่ประกอบด้วย
 - (1) คำอธิบายระบบงานขององค์กรที่ให้บริการ วัตถุประสงค์ในการควบคุมและการควบคุมที่เกี่ยวข้อง การออกแบบและการนำไปปฏิบัติตามวันที่ระบุไว้หรือตลอดระยะเวลาที่ระบุไว้ และความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมดังกล่าวตลอดระยะเวลาที่ระบุไว้ (ในบางกรณี) ซึ่งจัดทำโดยผู้บริหารขององค์กรที่ให้บริการ และ

- (2) รายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล ประกอบด้วย
- ก. ความเห็นของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการที่มีต่อคำอธิบายระบบงานขององค์กรที่ให้บริการ วัตถุประสงค์ในการควบคุมรวมถึงการควบคุมที่เกี่ยวข้องและความเหมาะสมของการออกแบบการควบคุมเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการควบคุมตามที่กำหนดไว้ และความมีประสิทธิผลของการปฏิบัติการควบคุม และ
 - ข. คำอธิบายการทดสอบการควบคุมและผลที่ได้จากการทดสอบของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ
- (ง) ผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ หมายถึง ผู้สอบบัญชีที่เสนอรายงานความเชื่อมั่นต่อการควบคุมขององค์กรที่ให้บริการตามคำร้องขอขององค์กรที่ให้บริการ
 - (จ) องค์กรที่ให้บริการ หมายถึง องค์กรอื่น (หรือส่วนงานขององค์กรอื่น) ที่ให้บริการแก่กิจการที่ใช้บริการ ซึ่งการบริการนั้นเป็นส่วนหนึ่งของระบบสารสนเทศของกิจการที่ใช้บริการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินของกิจการที่ใช้บริการ
 - (ฉ) ระบบงานขององค์กรที่ให้บริการ หมายถึง นโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ได้ถูกออกแบบไว้และมีการปฏิบัติใช้จริง รวมถึงมีการดำรงไว้โดยองค์กรที่ให้บริการ เพื่อการบริการให้กับกิจการที่ใช้บริการตามที่ได้ระบุไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ
 - (ช) องค์กรที่ให้บริการช่วง หมายถึง องค์กรที่ให้บริการที่ได้รับมอบหมายจากองค์กรที่ให้บริการอีกแห่งหนึ่งในการปฏิบัติงานบริการอันเป็นส่วนหนึ่งของระบบสารสนเทศในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินของกิจการที่ใช้บริการ
 - (ซ) ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ หมายถึง ผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบและเสนอรายงานต่องบการเงินของกิจการที่ใช้บริการ
 - (ฅ) กิจการที่ใช้บริการ หมายถึง กิจการที่ใช้บริการจากองค์กรที่ให้บริการและงบการเงินของกิจการดังกล่าวถูกตรวจสอบ

ข้อกำหนด

การได้มาซึ่งความเข้าใจในบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ รวมถึงการควบคุมภายใน

9. ในการให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการที่ใช้บริการตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 315³ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องได้มาซึ่งความเข้าใจว่ากิจการที่ใช้บริการได้ใช้บริการขององค์กรที่ให้บริการในการดำเนินงานของกิจการที่ใช้บริการอย่างไร ซึ่งรวมถึง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก1-ก2)

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 ย่อหน้าที่ 11

- (ก) ลักษณะของการบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ และความสำคัญของการบริการดังกล่าวที่มีต่อกิจการที่ใช้บริการ รวมถึงผลกระทบที่มีต่อการควบคุมภายในของกิจการที่ใช้บริการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก3-ก5)
 - (ข) ลักษณะและสาระสำคัญของรายการทางการค้าที่ถูกประมวลผลหรือกระบวนการทางบัญชีหรือรายงานทางการเงิน ซึ่งได้รับผลกระทบจากองค์กรที่ให้บริการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก6)
 - (ค) ระดับของการมีปฏิสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมขององค์กรที่ให้บริการกับกิจกรรมของกิจการที่ใช้บริการ และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก7)
 - (ง) ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างกิจการที่ใช้บริการและองค์กรที่ให้บริการ รวมถึงข้อกำหนดของสัญญาที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมต่าง ๆ ที่องค์กรที่ให้บริการรับทำให้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก8-ก11)
10. ในการให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315⁴ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการควรประเมินถึงการออกแบบและการนำไปปฏิบัติของการควบคุมที่เกี่ยวข้อง ณ กิจการที่ใช้บริการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดทำ รวมถึงการนำการควบคุมดังกล่าวไปใช้กับรายการทางการค้าที่ประมวลผลโดยองค์กรที่ให้บริการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก12-ก14)
11. ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องพิจารณาการได้มาซึ่งความเข้าใจในลักษณะและความสำคัญของบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดทำ และผลกระทบของบริการดังกล่าวที่มีต่อการควบคุมภายในของกิจการที่ใช้บริการที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบอย่างเพียงพอต่อการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่
12. หากผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการไม่สามารถได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอจากกิจการที่ใช้บริการ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการควรดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจจากวิธีการใดวิธีการหนึ่งหรือหลายวิธีดังต่อไปนี้
- (ก) การได้รับรายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 (กรณีที่สามารถหาได้)
 - (ข) การติดต่อองค์กรที่ให้บริการผ่านทางกิจการที่ใช้บริการเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลเฉพาะอย่าง
 - (ค) การเข้าตรวจเยี่ยมองค์กรที่ให้บริการ และการปฏิบัติตามวิธีการต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่จำเป็นเกี่ยวกับการควบคุมที่เกี่ยวข้อง ณ องค์กรที่ให้บริการ หรือ
 - (ง) การให้ผู้สอบบัญชีอื่นปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่จำเป็นเกี่ยวกับการควบคุมที่เกี่ยวข้อง ณ องค์กรที่ให้บริการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก15-ก20)

⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 ย่อหน้าที่ 12

การใช้รายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 เพื่อสนับสนุนความเข้าใจในองค์กรที่ให้บริการของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ

13. ในการพิจารณาถึงความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีจากรายงานประเภท 1 หรือ รายงานประเภท 2 นั้น ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการควรได้รับความพึงพอใจเกี่ยวกับสิ่งต่อไปนี้
- (ก) ความสามารถและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีกับองค์กรที่ให้บริการ และ
 - (ข) ความเพียงพอของมาตรฐานที่รองรับการออกรายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก21)
14. หากผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการวางแผนที่จะใช้รายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 เป็นหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อสนับสนุนความเข้าใจเกี่ยวกับการออกแบบและการนำไปปฏิบัติของการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการควรปฏิบัติดังต่อไปนี้
- (ก) ประเมินถึงคำอธิบายและการออกแบบการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการว่าตรงตามวันที่หรือช่วงเวลาที่เหมาะสมสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการหรือไม่
 - (ข) ประเมินถึงความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานจากรายงานความเข้าใจในการควบคุมภายในของกิจการที่ใช้บริการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ และ
 - (ค) พิจารณาว่าการควบคุมส่วนเสริมของกิจการที่ใช้บริการที่ระบุโดยองค์กรที่ให้บริการนั้นเกี่ยวข้องกับกิจการที่ใช้บริการหรือไม่ และหากเป็นเช่นนั้น ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจว่ากิจการที่ใช้บริการได้มีการออกแบบและการนำการควบคุมดังกล่าวไปปฏิบัติหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก22-ก23)

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้

15. ในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการควรปฏิบัติ ดังนี้
- (ก) พิจารณาว่าสามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในส่วนที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่มีต่องบการเงินได้จากบันทึกต่าง ๆ ที่เก็บไว้ ณ กิจการที่ใช้บริการหรือไม่ และถ้าไม่ใช่ควรกระทำ ดังนี้
 - (ข) ปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ หรือให้ผู้สอบบัญชีอื่นปฏิบัติหน้าที่ตามวิธีการตรวจสอบดังกล่าว ณ องค์กรที่ให้บริการในนามของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก24-ก28)

การทดสอบการควบคุม

16. เมื่อการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการซึ่งรวมถึงการคาดการณ์ว่าการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการนั้นได้มีการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการควรได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเหล่านั้นจากวิธีการใดวิธีการหนึ่งหรือหลายวิธีดังต่อไปนี้
- (ก) การได้มาซึ่งรายงานประเภท 2 (กรณีที่สามารถหาได้)
 - (ข) การทดสอบการควบคุมที่เหมาะสม ณ องค์กรที่ให้บริการ หรือ
 - (ค) การให้ผู้สอบบัญชีอื่นทำการทดสอบการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการในนามของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก29-ก30)

การใช้รายงานประเภท 2 เป็นหลักฐานการสอบบัญชีว่าการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการนั้นได้มีการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ

17. ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 16(ก) หากผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการวางแผนที่จะใช้รายงานประเภท 2 เป็นหลักฐานการสอบบัญชีว่าการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการนั้นได้มีการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการควรพิจารณาว่ารายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการนั้นได้แสดงให้เห็นถึงหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมเพื่อสนับสนุนการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการหรือไม่ โดยคำนึงถึงสิ่งต่อไปนี้
- (ก) การประเมินต่อคำอธิบาย การออกแบบ และการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพของการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการว่าตรงตามวันที่หรือช่วงเวลาที่เหมาะสมกับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการหรือไม่
 - (ข) การพิจารณาว่าการควบคุมส่วนเสริมของกิจการที่ใช้บริการที่ระบุโดยองค์กรที่ให้บริการนั้นเกี่ยวข้องกับกิจการที่ใช้บริการหรือไม่ และหากเป็นเช่นนั้น ควรได้มาซึ่งความเข้าใจว่ากิจการที่ใช้บริการได้มีการออกแบบและมีการนำไปปฏิบัติหรือไม่ และถ้านำไปปฏิบัติใช้จริงควรทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเหล่านั้น
 - (ค) การประเมินถึงความเพียงพอของช่วงระยะเวลาที่ใช้ในการทดสอบการควบคุม และช่วงเวลาที่ผ่านพ้นไปนับตั้งแต่เวลาที่ทำการทดสอบการควบคุมดังกล่าว และ
 - (ง) การประเมินว่าการทดสอบการควบคุมที่ปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ และผลจากการทดสอบที่ได้อธิบายไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการนั้นเกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการหรือไม่ และได้แสดงให้เห็นถึงหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อสนับสนุนผลการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก31-ก39)

รายงานประเภท 1 และรายงานประเภท 2 ที่ไม่ได้รวมถึงบริการขององค์กรที่ให้บริการช่วง

18. หากผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการประสงค์ที่จะใช้รายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 เป็นหลักฐานการสอบบัญชี แต่ไม่รวมถึงบริการที่องค์กรที่ให้บริการช่วงจัดทำและการบริการเหล่านั้นเกี่ยวข้องกับตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการด้วย ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการควรปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบริการที่องค์กรที่ให้บริการช่วงจัดทำ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก40)

การทุจริต การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดทางกฎหมาย และการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรม ณ องค์กรที่ให้บริการ

19. ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องสอบถามผู้บริหารของกิจการที่ใช้บริการว่าองค์กรที่ให้บริการได้มีการรายงานต่อกิจการที่ใช้บริการ หรือกิจการที่ใช้บริการได้รับทราบถึงเรื่องการทุจริต การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดทางกฎหมาย หรือการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่มีผลกระทบต่องบการเงินของกิจการที่ใช้บริการหรือไม่ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการควรประเมินว่าประเด็นดังกล่าวมีผลกระทบต่อลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอย่างไร รวมถึงผลกระทบที่มีต่อข้อสรุปของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการและรายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก41)

การรายงานโดยผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ

20. ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการควรแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขในรายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705⁵ หากผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดทำในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก42)
21. ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการไม่ควรอ้างอิงถึงผลงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการที่แสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข เว้นแต่จะกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อกำหนดทางกฎหมายให้สามารถทำได้ หากการอ้างอิงดังกล่าวสามารถทำได้ตามกฎหมายหรือข้อกำหนดทางกฎหมาย รายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการควรระบุว่า การอ้างอิงดังกล่าวไม่ได้ทำให้ภาระความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการในการแสดงความเห็นต่องบการเงินลดน้อยลง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก43)

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 6



22. หากการอ้างอิงถึงผลงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการเป็นส่วนที่เกี่ยวข้องกับความเข้าใจที่ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการควรระบุว่าการอ้างอิงดังกล่าวไม่ได้ทำให้ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการในการแสดงความเห็นต่องบการเงินลดน้อยลง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก44)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

การได้มาซึ่งความเข้าใจในบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ รวมถึงการควบคุมภายใน

แหล่งข้อมูล (อ้างอิงย่อหน้า 9)

ก1. ข้อมูลที่เกี่ยวกับลักษณะของบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ ซึ่งสามารถหาได้จากแหล่งต่าง ๆ เช่น

- คู่มือการใช้งาน
- ภาพรวมของระบบงาน
- คู่มือทางเทคนิค
- สัญญาหรือข้อตกลงเกี่ยวกับระดับของการบริการระหว่างกิจการผู้ใช้งานและองค์กรที่ให้บริการ
- รายงานที่จัดทำโดยองค์กรที่ให้บริการ ผู้ตรวจสอบภายในหรือหน่วยงานกำกับดูแลเกี่ยวกับการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ
- รายงานที่จัดทำโดยผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ รวมถึงข้อเสนอแนะที่เป็นลายลักษณ์อักษรไปยังผู้บริหาร (ถ้ามี)

ก2. ความรู้ที่ได้รับจากประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการที่มีต่อองค์กรที่ให้บริการ เช่น จากประสบการณ์ในการรับงานสอบบัญชีอื่น อาจช่วยให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในลักษณะของการบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ หากการบริการและการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการสำหรับบริการเหล่านั้นมีมาตรฐานสูงก็อาจจะเป็นประโยชน์มากขึ้น

ลักษณะของบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดทำ (อ้างอิงย่อหน้า 9(ก))

ก3. กิจการที่ใช้บริการอาจใช้บริการจากองค์กรที่ให้บริการในลักษณะต่าง ๆ เช่น ประมวลผลรายการทางการค้าและดำรงไว้ซึ่งรายการบัญชีที่เกี่ยวข้อง หรือการบันทึกรายการทางการค้าและการประมวลผลข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างของบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ เช่น แผนกดูแลทรัพย์สินที่ดูแลเกี่ยวกับการลงทุนและให้บริการด้านสินทรัพย์สำหรับผลประโยชน์พนักงานหรือด้านอื่น ๆ ธนาคารผู้รับจ้างของที่ให้บริการรับจ้างแก่บุคคลอื่น และผู้ให้บริการด้านโปรแกรมประยุกต์ที่จัดหาโปรแกรมประยุกต์สำเร็จรูปและสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีที่ช่วยให้ลูกค้าสามารถประมวลผลรายการทางการเงินและการดำเนินงานได้ เป็นต้น

ก4. ตัวอย่างบริการขององค์กรที่ให้บริการที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ รวมถึง

- การดำรงไว้ซึ่งบันทึกทางการบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ
- การบริหารสินทรัพย์
- การดำเนินการ การบันทึก หรือการประมวลผลรายการทางการค้าแทนกิจการที่ใช้บริการ

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก5. กิจการขนาดเล็กอาจใช้บริการจัดทำบัญชีจากบุคคลภายนอก ตั้งแต่การประมวลผลรายการทางการค้า (ยกตัวอย่างเช่น การจ่ายภาษีที่เกี่ยวข้องกับเงินเดือน) และการดำรงไว้ซึ่งบันทึกทางการบัญชีของกิจการไปถึงจนการจัดทำงบการเงินของกิจการ ซึ่งการให้องค์กรที่ให้บริการจัดทำงบการเงินของกิจการให้ นั้นไม่ได้ลดภาระความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการขนาดเล็ก และหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลที่มีต้องบการเงิน⁶

ลักษณะและความมีสาระสำคัญของรายการทางการค้าที่ถูกประมวลผลโดยองค์กรที่ให้บริการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9(ข))

ก6. องค์กรที่ให้บริการอาจกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติซึ่งส่งผลกระทบต่อการควบคุมภายในของกิจการที่ใช้บริการ โดยนโยบายและวิธีปฏิบัติเหล่านั้นมีส่วนหนึ่งซึ่งแยกต่างหากจากกิจการที่ใช้บริการทั้งทางกายภาพและทางการดำเนินงาน ความสำคัญของการควบคุมขององค์กรที่ให้บริการที่มีต่อการควบคุมของกิจการที่ใช้บริการนั้น ขึ้นอยู่กับลักษณะของบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ รวมถึงลักษณะและความมีสาระสำคัญของรายการทางการค้าที่ถูกประมวลผลให้แก่กิจการที่ใช้บริการ ในบางสถานการณ์รายการทางการค้าที่ถูกประมวลผลและบันทึกบัญชีซึ่งได้รับผลกระทบจากองค์กรที่ให้บริการอาจไม่มีสาระสำคัญต่อบการเงินของกิจการที่ใช้บริการ แต่ลักษณะของรายการทางการค้าที่ถูกประมวลผลอาจมีความสำคัญและผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจพิจารณาถึงความจำเป็นในการทำความเข้าใจต่อการควบคุมที่เกี่ยวข้องเหล่านั้นภายใต้สถานการณ์ต่าง ๆ

ระดับของการมีปฏิสัมพันธ์กันระหว่างกิจกรรมขององค์กรที่ให้บริการและกิจการที่ใช้บริการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9(ค))

ก7. ความสำคัญของการควบคุมขององค์กรที่ให้บริการที่มีต่อการควบคุมของกิจการที่ใช้บริการยังขึ้นอยู่กับระดับของการมีปฏิสัมพันธ์กันระหว่างกิจกรรมขององค์กรที่ให้บริการกับกิจกรรมของกิจการที่ใช้บริการ ระดับของการมีปฏิสัมพันธ์กัน หมายถึง ขอบเขตที่กิจการที่ใช้บริการสามารถจัดและเลือกให้มีการควบคุมที่มีประสิทธิผลสำหรับการประมวลผลที่ดำเนินการโดยองค์กรที่ให้บริการ เช่น ระดับของการมีปฏิสัมพันธ์กันระหว่างกิจกรรมของกิจการที่ใช้บริการกับกิจกรรมขององค์กรที่ให้บริการอยู่ในระดับสูงก็ต่อเมื่อกิจการที่ใช้บริการเป็นผู้อนุมัติรายการทางการค้าและองค์กรที่ให้บริการเป็นผู้ประมวลผลและบันทึกบัญชีสำหรับรายการเหล่านั้น เป็นต้น ในบางสถานการณ์อาจมีความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติที่กิจการที่ใช้บริการจะจัดให้มีการควบคุมที่มีประสิทธิผลสำหรับรายการเหล่านั้น ในทางตรงกันข้าม เมื่อใดที่องค์กรที่ให้บริการเป็นผู้ทำธุรกรรม หรือเริ่มบันทึกรายการ ประมวลผล และบันทึกบัญชี

⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 4 และ ก2-ก3

สำหรับรายการทางการค้าของกิจการที่ใช้บริการ นั้นหมายความว่าระดับของการมีปฏิสัมพันธ์กันระหว่าง 2 องค์กรอยู่ในระดับต่ำ ซึ่งในสถานการณ์เช่นนี้ กิจการที่ใช้บริการอาจไม่สามารถหรืออาจไม่เลือกที่จะจัดให้มีการควบคุมที่มีประสิทธิผลสำหรับรายการเหล่านี้ ณ กิจการของผู้ใช้บริการและอาจต้องพึ่งพิงการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ

ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างกิจการที่ใช้บริการและองค์กรที่ให้บริการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 9(ง))

- ก8. สัญญาหรือข้อตกลงเกี่ยวกับระดับของการบริการระหว่างกิจการที่ใช้บริการและองค์กรที่ให้บริการอาจครอบคลุมประเด็นต่าง ๆ เช่น
- ข้อมูลที่ต้องให้กับกิจการที่ใช้บริการและความรับผิดชอบในการทำธุรกรรมที่เกี่ยวกับกิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งองค์กรที่ให้บริการจัดให้
 - การดำเนินการตามข้อกำหนดของหน่วยงานกำกับดูแลในส่วนที่เกี่ยวข้องกับรูปแบบของการบันทึกรายการต่าง ๆ ที่ควรดำรงไว้ หรือการเข้าถึงบันทึกดังกล่าว
 - เงินชดเชยค่าเสียหายที่ต้องให้กับกิจการที่ใช้บริการในกรณีเกิดความล้มเหลวในการปฏิบัติงาน (ถ้ามี)
 - องค์กรที่ให้บริการจัดให้มีรายงานที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมหรือไม่ และถ้ามี รายงานดังกล่าวเป็นรายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2
 - ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการมีสิทธิที่จะเข้าถึงรายการบัญชีของกิจการที่ใช้บริการที่เก็บรักษาไว้โดยองค์กรที่ให้บริการ รวมถึงข้อมูลอื่นที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบหรือไม่ และ
 - ข้อตกลงการอนุญาตให้มีการติดต่อกันโดยตรงระหว่างผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการและผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการหรือไม่
- ก9. ความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรที่ให้บริการกับกิจการที่ใช้บริการ และความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรที่ให้บริการกับผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการนั้นควรเป็นความสัมพันธ์โดยตรง อย่างไรก็ตามความสัมพันธ์โดยตรงนี้ไม่จำเป็นต้องก่อให้เกิดความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการกับผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ ซึ่งหากผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการกับผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงแล้ว โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการและผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการควรมีการติดต่อสื่อสารกันผ่านทางกิจการที่ใช้บริการและองค์กรที่ให้บริการ อนึ่ง หากมีการสร้างความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการกับผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการต้องคำนึงถึงเรื่องจรรยาบรรณและการรักษาความลับที่เกี่ยวข้อง เช่น ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจใช้ผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการให้ปฏิบัติวิธีการต่าง ๆ ในนามของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ เช่น
- (ก) การทดสอบการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ หรือ
 - (ข) การตรวจสอบเนื้อหาสาระของรายการทางการค้าและยอดคงเหลือในงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการที่ดำรงไว้ ณ องค์กรที่ให้บริการ

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

- ก10. โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐมีสิทธิในการเข้าถึงอย่างไม่มีข้อจำกัดตามที่กฎหมายกำหนด อย่างไรก็ตาม อาจมีบางสถานการณ์ที่สิทธิในการเข้าถึงดังกล่าวอาจไม่สามารถใช้ได้ เช่น หากองค์กรที่ให้บริการตั้งอยู่ในอาณาเขตที่มีข้อกำหนดทางกฎหมายที่แตกต่างกัน เป็นต้น ซึ่งในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจจำเป็นต้องทำความเข้าใจในกฎหมายที่บังคับใช้ในแต่ละอาณาเขตเพื่อพิจารณาถึงความเหมาะสมของสิทธิในการเข้าถึงที่สามารถทำได้ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจได้มาหรือร้องขอไปยังกิจการที่ใช้บริการถึงสิทธิในการเข้าถึงข้อตกลงในสัญญาใด ๆ ระหว่างกิจการที่ใช้บริการและองค์กรที่ให้บริการ
- ก11. นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจให้ผู้สอบบัญชีอื่นทำหน้าที่ในการทดสอบการควบคุมหรือวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อกำหนดทางกฎหมาย หรือหน่วยงานกำกับอื่นจากภาครัฐ

ความเข้าใจในการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ (อ้างถึงย่อหน้า ที่ 10)

- ก12. กิจการที่ใช้บริการอาจกำหนดให้มีการควบคุมสำหรับบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ ซึ่งอาจมีการทดสอบการควบคุมนั้นโดยผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ และอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการสรุปได้ว่า การควบคุมของกิจการที่ใช้บริการนั้นได้ถูกปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพตามสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินเพียงบางส่วนหรือทั้งหมด โดยไม่คำนึงถึงว่าการควบคุมนั้นอยู่ ณ องค์กรที่ให้บริการ เช่น หากกิจการที่ใช้บริการให้องค์กรที่ให้บริการทำการประมวลผลรายการเงินเดือน กิจการที่ใช้บริการอาจกำหนดการควบคุมสำหรับการส่งมอบและการรับข้อมูลการเงินเดือนเพื่อป้องกันและค้นพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เป็นต้น ซึ่งการควบคุมดังกล่าวอาจรวมถึง
- การเปรียบเทียบข้อมูลที่ส่งมอบให้กับองค์กรที่ให้บริการกับรายงานที่ได้รับจากองค์กรที่ให้บริการหลังจากที่ข้อมูลได้รับการประมวลผล
 - สุ่มตัวอย่างการเงินเดือนเพื่อทดสอบการคำนวณ ตรวจสอบความถูกต้องและสอบทานความสมเหตุสมผลของยอดเงินเดือนโดยรวม
- ก13. ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจต้องทดสอบการควบคุมของกิจการที่ใช้บริการเกี่ยวกับการประมวลผลการเงินเดือนเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลพื้นฐานสำหรับผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการในการสรุปว่าการควบคุมของกิจการที่ใช้บริการนั้นได้มีการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพตามสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินสำหรับรายการที่เกี่ยวข้องกับรายการเงินเดือน

ก14. ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 เกี่ยวกับความเสี่ยงบางประเภท ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจพิจารณาว่าไม่สามารถที่จะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอจากวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียว ซึ่งความเสี่ยงประเภทนี้อาจเกี่ยวเนื่องกับการบันทึกรายการที่ไม่ถูกต้อง หรือความไม่ครบถ้วนของประเภทรายการทางการค้าที่เกิดขึ้นเป็นประจำและมียอดคงเหลือทางบัญชีที่สำคัญ ซึ่งเป็นลักษณะพิเศษที่มักเกิดขึ้นจากการประมวลผลแบบอัตโนมัติโดยไม่มีบุคคลากรเข้าไปเกี่ยวข้องด้วยหรือเกี่ยวข้องเพียงเล็กน้อย โดยลักษณะพิเศษของการประมวลผลแบบอัตโนมัติดังกล่าวอาจเกิดขึ้นได้โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อกิจการที่ใช้บริการใช้บริการจากองค์กรที่ให้บริการ ซึ่งในกรณีดังกล่าว การควบคุมของกิจการที่ใช้บริการที่มีต่อความเสี่ยงดังกล่าวจะเกี่ยวเนื่องกับการตรวจสอบบัญชี และผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในการควบคุมดังกล่าวตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 9 และย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

วิธีปฏิบัติเพิ่มเติมในกรณีที่ไม่สามารถได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอจากกิจการที่ใช้บริการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

ก15. การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการว่าจะใช้วิธีการใดวิธีการหนึ่งหรือหลายวิธีรวมกันตามที่ย่อหน้าที่ 12 ระบุไว้ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลพื้นฐานที่จำเป็นต่อการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของกิจการที่ใช้บริการใน ส่วนที่เกี่ยวข้องกับการใช้บริการจากองค์กรที่ให้บริการ อาจได้รับอิทธิพลจากประเด็นต่าง ๆ เช่น

- ขนาดของกิจการที่ใช้บริการและองค์กรที่ให้บริการ
- ความซับซ้อนของรายการทางการค้า ณ กิจการที่ใช้บริการและความซับซ้อนของการบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้
- สถานที่ตั้งขององค์กรที่ให้บริการ (เช่น ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจตัดสินใจให้ผู้สอบบัญชีอื่นปฏิบัติหน้าที่ตามวิธีการต่าง ๆ ณ องค์กรที่ให้บริการในนามของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ หากองค์กรที่ให้บริการตั้งอยู่ในสถานที่ห่างไกล)
- ขั้นตอนต่าง ๆ ที่ถูกคาดหวังว่าได้มีการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพนั้น ได้แสดงให้เห็นถึงหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอแก่ผู้สอบบัญชีหรือไม่ และ
- ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างกิจการที่ใช้บริการและองค์กรที่ให้บริการ

ก16. องค์กรที่ให้บริการอาจให้ผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการจัดทำรายงานเกี่ยวกับคำอธิบายและการออกแบบการควบคุม (รายงานประเภท 1) หรือเกี่ยวกับคำอธิบาย การออกแบบการควบคุม และความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม (รายงานประเภท 2) โดยรายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 อาจถูกจัดทำขึ้นภายใต้มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น

รหัส 3402⁷ หรือ ภายใต้มาตรฐานที่กำหนดขึ้นโดยผู้มีอำนาจหรือองค์กรผู้มีหน้าที่กำหนด มาตรฐานที่รับรองทั่วไป (ซึ่งอาจเรียกชื่อรายงานดังกล่าวแตกต่างกัน เช่น รายงานประเภท ก หรือรายงานประเภท ข)

- ก17. โดยปกติการได้มาซึ่งรายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 นั้นขึ้นอยู่กับสัญญาระหว่าง องค์กรที่ให้บริการและกิจการที่ใช้บริการ ซึ่งรวมถึง การจัดเตรียมรายงานดังกล่าวโดยองค์กร ที่ให้บริการ นอกจากนี้ ในทางปฏิบัติองค์กรที่ให้บริการอาจเลือกที่จะจัดทำรายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 ให้แก่กิจการที่ใช้บริการได้ อย่างไรก็ตามในบางกรณี รายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 อาจไม่ได้มีการจัดทำให้แกกิจการที่ใช้บริการ
- ก18. ในบางสถานการณ์ กิจการที่ใช้บริการอาจโอนหน่วยงานหรือหน้าที่ทางธุรกิจส่วนใดส่วนหนึ่ง หรือหลายส่วน เช่น การวางแผนภาษีและหน้าที่ด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย หรือหน้าที่ ด้านการเงินและการบัญชีหรือด้านการควบคุม ให้แก่องค์กรที่ให้บริการองค์กรใดองค์กรหนึ่ง หรือหลายองค์กรได้ ซึ่งอาจทำให้ไม่สามารถที่จะหารายงานเกี่ยวกับการควบคุม ณ องค์กร ที่ให้บริการได้ภายใต้สถานการณ์ดังกล่าว การเข้าตรวจเยี่ยมองค์กรที่ให้บริการอาจเป็นวิธีการ ที่มีประสิทธิผลที่สุดสำหรับผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการในการได้มาซึ่งความเข้าใจใน การควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ เนื่องจากมีความเป็นไปได้ว่าผู้บริหารของกิจการที่ใช้ บริการน่าจะมีปฏิสัมพันธ์โดยตรงกับผู้บริหารขององค์กรที่ให้บริการ
- ก19. ผู้สอบบัญชีอื่นอาจได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติตามวิธีการต่าง ๆ ที่กำหนดขึ้น เพื่อให้ได้มาซึ่ง ข้อมูลที่จำเป็นที่เกี่ยวข้องกับการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการ หากมีการจัดทำรายงานประเภท 1 หรือ รายงานประเภท 2 ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจให้ผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ ให้บริการปฏิบัติตามวิธีการต่าง ๆ เนื่องจากผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการนั้นมีความสัมพันธ์ กับองค์กรที่ให้บริการอยู่แล้ว ซึ่งการใช้ผลงานของผู้สอบบัญชีอื่นโดยผู้สอบบัญชีของกิจการที่ ใช้บริการนั้นต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600⁸ ซึ่งเกี่ยวกับการทำความเข้าใจ ในประเด็นที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีอื่น (รวมถึงความเป็นอิสระและความสามารถทางวิชาชีพ ของผู้สอบบัญชี) ความเกี่ยวข้องกับงานของผู้สอบบัญชีอื่นทั้งในการวางแผนลักษณะ ขอบเขต และช่วงเวลาในการทำงานดังกล่าว รวมถึงการประเมินความเพียงพอและเหมาะสมของ หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับมา

⁷ มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3402 “รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อการควบคุมขององค์กรที่ให้บริการ”

⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 “ข้อควรพิจารณา-การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของ ผู้สอบบัญชีอื่น” ย่อหน้าที่ 2 กล่าวว่า “ผู้สอบบัญชีอาจพบว่ามาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เป็นประโยชน์ เมื่อผู้สอบบัญชีต้องเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีอื่นในการตรวจสอบงบการเงินที่ไม่ใช่งบการเงินของกลุ่มกิจการ โดยการปรับเปลี่ยนตามสถานการณ์เท่าที่จำเป็น” ดูย่อหน้าที่ 19 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 เพิ่มเติม

ก20. กิจการที่ใช้บริการอาจใช้องค์กรที่ให้บริการที่องค์กรที่ให้บริการช่วงอีกแห่งหนึ่งทำงานบริการบางอย่างให้กับกิจการที่ใช้บริการซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินของกิจการที่ใช้บริการ ซึ่งองค์กรที่ให้บริการช่วงดังกล่าวอาจเป็นองค์กรที่แยกต่างหากจากหรือมีความเกี่ยวข้องกับองค์กรที่ให้บริการ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจจำเป็นต้องพิจารณาถึงการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการช่วงในกรณีที่มีการใช้องค์กรที่ให้บริการช่วง องค์กรใดองค์กรหนึ่งหรือหลายองค์กร การมีปฏิสัมพันธ์กันระหว่างกิจกรรมของกิจการที่ใช้บริการและกิจกรรมขององค์กรที่ให้บริการอาจต้องขยายความรวมไปถึงการมีปฏิสัมพันธ์กันระหว่างกิจการที่ใช้บริการ องค์กรที่ให้บริการ และองค์กรที่ให้บริการช่วง ซึ่งระดับของการมีปฏิสัมพันธ์กันดังกล่าว รวมทั้งลักษณะและความมีสาระสำคัญของรายการที่ถูกประมวลผลโดยองค์กรที่ให้บริการและองค์กรที่ให้บริการช่วงจะถือเป็นปัจจัยที่สำคัญที่สุดสำหรับผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการในการพิจารณาถึงความสำคัญของการควบคุมขององค์กรที่ให้บริการ และขององค์กรที่ให้บริการช่วงที่มีต่อการควบคุมของกิจการที่ใช้บริการ

การใช้รายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 เพื่อสนับสนุนความเข้าใจในองค์กรที่ให้บริการของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13-14)

ก21. ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจสอบถามไปยังสภาวิชาชีพสอบบัญชีหรือสถาบันวิชาชีพอื่นเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ ว่าผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการดังกล่าวเคยมีการละเลยไม่ปฏิบัติตามที่ตามข้อกำหนดทางกฎหมายหรือไม่ ผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการอาจปฏิบัติงานในอาณาเขตที่มาตรฐานในการรายงานเกี่ยวกับการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการนั้นมีความแตกต่างกัน ซึ่งผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจได้มาซึ่งข้อมูลเกี่ยวกับมาตรฐานของผู้สอบบัญชีที่องค์กรที่ให้บริการนำมาปฏิบัติจากองค์กรที่มีหน้าที่ในการกำหนดมาตรฐานดังกล่าว

ก22. รายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 พร้อมด้วยข้อมูลเกี่ยวกับกิจการที่ใช้บริการอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการได้มาซึ่งความเข้าใจในสิ่งต่อไปนี้

- (ก) แง่มุมของการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการซึ่งอาจส่งผลต่อการประมวลผลรายการทางการค้าของกิจการที่ใช้บริการ รวมถึงการใช้องค์กรที่ให้บริการช่วง
- (ข) ขั้นตอนที่สำคัญของรายการทางการค้าที่ดำเนินการผ่านองค์กรที่ให้บริการ เพื่อพิจารณาถึงจุดต่าง ๆ ในขั้นตอนการดำเนินรายการทางการค้านั้น อาจก่อให้เกิดการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการ
- (ค) วัตถุประสงค์ของการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการซึ่งเกี่ยวเนื่องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการ และ

(ง) การควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการได้มีการออกแบบและนำไปปฏิบัติใช้จริงอย่างเหมาะสม เพื่อการป้องกันหรือตรวจพบข้อผิดพลาดในการประมวลผลที่อาจก่อให้เกิดการแสดง ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการหรือไม่ รายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 อาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการได้มา ซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอที่จะระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม รายงานประเภท 1 ไม่ได้แสดงให้เห็นถึงหลักฐาน ใด ๆ ที่เกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวข้อง

ก23. รายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 ซึ่งลงวันที่หรืออยู่ในช่วงเวลาที่นอกเหนือจากรอบ ระยะเวลาการรายงานของกิจการที่ใช้บริการอาจช่วยผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการให้ได้มา ซึ่งความเข้าใจในเบื้องต้นของการนำการควบคุมไปปฏิบัติใช้จริง ณ องค์กรที่ให้บริการหาก รายงานดังกล่าวมีข้อมูลที่เป็นปัจจุบันจากแหล่งอื่นเพิ่มเติม หากคำอธิบายเกี่ยวกับการควบคุม ขององค์กรที่ให้บริการลงวันที่หรือช่วงเวลาก่อนวันที่เริ่มรอบระยะเวลาการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชี ของกิจการที่ใช้บริการอาจปฏิบัติตามวิธีการต่าง ๆ เพื่อปรับปรุงข้อมูลในรายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 ให้เป็นปัจจุบัน เช่น

- ปรีกษาหรือเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลง ณ องค์กรที่ให้บริการกับบุคลากรของกิจการที่ ใช้บริการที่อยู่ในตำแหน่งที่รับทราบถึงการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว
- สอบทานจากเอกสารที่เป็นปัจจุบันและจดหมายโต้ตอบที่ออกโดยองค์กรที่ให้บริการ หรือ
- ปรีกษาหรือเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงกับบุคลากรขององค์กรที่ให้บริการ

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ ประเมินไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

ก24. การใช้บริการจากองค์กรที่ให้บริการเป็นการเพิ่มความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของกิจการที่ใช้บริการหรือไม่นั้นขึ้นอยู่กับลักษณะของการบริการ และการควบคุมเกี่ยวกับบริการดังกล่าว ในบางกรณีการใช้บริการจากองค์กรที่ให้บริการอาจลด ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของกิจการที่ใช้บริการได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากกิจการที่ใช้บริการเองนั้นไม่มีความชำนาญที่จำเป็นต่อการปฏิบัติ กิจกรรเฉพาะอย่าง เช่น การเริ่มต้นทำธุรกรรม การประมวลผล และการบันทึกรายการทาง การค้า เป็นต้น หรืออาจมีทรัพยากรไม่เพียงพอ (ยกตัวอย่างเช่น ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ)

- ก25. หากองค์กรที่ให้บริการดำรงไว้ซึ่งองค์ประกอบที่มีสาระสำคัญต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับบันทึกทางการบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ การเข้าถึงข้อมูลทางบัญชีเหล่านั้นได้โดยตรงอาจเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต่อกรได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการปฏิบัติตามการควบคุมสำหรับข้อมูลเหล่านั้น หรือเนื้อหาสาระที่แท้จริงของรายการทางการค้าและยอดคงเหลือของการบันทึกรายการเหล่านั้นหรือทั้งสองประการ การเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวอาจรวมถึงการตรวจสอบบันทึกทางกายภาพ ณ องค์กรที่ให้บริการหรือการซักถามในเรื่องการเก็บบันทึกข้อมูลในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์จากกิจการที่ใช้บริการหรือสถานที่อื่นอย่างใดอย่างหนึ่งหรือทั้งสองอย่าง หากการเข้าถึงข้อมูลได้โดยตรงสามารถทำในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ได้ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจใช้วิธีดังกล่าวเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานในเรื่องความเพียงพอของการควบคุมที่ปฏิบัติโดยองค์กรที่ให้บริการในเรื่องความครบถ้วนและความน่าเชื่อถือของข้อมูลของกิจการที่ใช้บริการที่อยู่ในความรับผิดชอบขององค์กรที่ให้บริการ
- ก26. ในการพิจารณาลักษณะและขอบเขตของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับยอดคงเหลือที่แสดงให้เห็นถึงสินทรัพย์ที่องค์กรที่ให้บริการถือแทนไว้ หรือรายการทางการค้าที่องค์กรที่ให้บริการรับผิดชอบแทนกิจการที่ใช้บริการ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจพิจารณาดำเนินการดังต่อไปนี้
- (ก) การตรวจสอบบันทึกและเอกสารที่ถือไว้โดยกิจการที่ใช้บริการ ซึ่งความน่าเชื่อถือของแหล่งที่มาของหลักฐานพิจารณาจากลักษณะและขอบเขตของบันทึกทางการบัญชีและเอกสารหลักฐานสนับสนุนที่เก็บไว้โดยกิจการที่ใช้บริการ ในบางกรณี กิจการที่ใช้บริการอาจไม่ได้เก็บรายละเอียดของบันทึกหรือมีเอกสารหลักฐานของรายการทางการค้าไว้ในนามของกิจการที่ใช้บริการเอง
 - (ข) การตรวจสอบบันทึกและเอกสารที่เก็บไว้โดยองค์กรที่ให้บริการ ซึ่งความสามารถในการเข้าถึงข้อมูลเหล่านั้นของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจถูกกำหนดขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของสัญญาระหว่างกิจการที่ใช้บริการและองค์กรที่ให้บริการ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจใช้ผู้สอบบัญชีอื่นในการเข้าถึงข้อมูลของกิจการที่ใช้บริการที่เก็บไว้โดยองค์กรที่ให้บริการในนามของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ
 - (ค) การได้มาซึ่งหนังสือยืนยันยอดคงเหลือและรายการทางการค้าจากองค์กรที่ให้บริการ ซึ่งหากกิจการที่ใช้บริการเป็นผู้เก็บรายการบันทึกของยอดคงเหลือและรายการทางการค้า หนังสือยืนยันจากองค์กรที่ให้บริการที่ช่วยสนับสนุนรายการบันทึกของกิจการที่ใช้บริการอาจใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่เชื่อถือได้เกี่ยวกับความมีตัวตนของรายการทางการค้าและสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น เมื่อมีการใช้องค์กรที่ให้บริการหลายแห่ง เช่น ผู้จัดการด้านการลงทุนและผู้เก็บรักษาสินทรัพย์ เป็นต้น และองค์กรที่ให้บริการเหล่านั้นเก็บบันทึกต่าง ๆ ไว้เอง ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจยืนยันยอด

คงเหลือกับองค์กรที่ให้บริการเหล่านั้นเพื่อนำข้อมูลดังกล่าวมาเปรียบเทียบกับบันทึกของกิจการที่ใช้บริการที่เก็บไว้เอง

หากกิจการที่ใช้บริการไม่ได้เก็บรักษารายการบันทึกไว้เอง ข้อมูลที่ได้รับจากหนังสือยืนยันจากองค์กรที่ให้บริการจะเป็นเพียงแค່รายงานที่แสดงถึงรายการบันทึกที่เก็บไว้โดยองค์กรที่ให้บริการเท่านั้น ดังนั้น หนังสือยืนยันดังกล่าวเพียงลำพังจะไม่ถือว่าเป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่เชื่อถือได้ ซึ่งในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจต้องพิจารณาว่าสามารถระบุแหล่งข้อมูลอิสระที่เป็นทางเลือกอื่นได้หรือไม่

- (ง) การดำเนินการตามวิธีการวิเคราะห์เชิงเปรียบเทียบรายการบันทึกที่เก็บไว้โดยกิจการที่ใช้บริการหรือรายงานที่ได้รับจากองค์กรที่ให้บริการ ซึ่งความมีประสิทธิภาพของวิธีการวิเคราะห์เชิงเปรียบเทียบนั้นจะขึ้นอยู่กับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงิน และจะได้รับผลกระทบจากขอบเขตและรายละเอียดข้อมูลที่สามารถหามาได้

ก27. ผู้สอบบัญชีอื่นอาจปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อประโยชน์ของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ ซึ่งในสัญญาการรับงานดังกล่าวกำหนดให้ผู้สอบบัญชีอื่นดำเนินการตามขั้นตอนที่เป็นข้อตกลงร่วมกันระหว่างกิจการที่ใช้บริการและผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ โดยข้อเท็จจริงที่ได้รับจากการปฏิบัติหน้าที่โดยผู้สอบบัญชีอื่นต้องถูกสอบทานโดยผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการเพื่อพิจารณาว่าข้อเท็จจริงดังกล่าวถือว่าเป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่ นอกจากนี้ อาจมีข้อบังคับที่กำหนดโดยหน่วยงานกำกับจากภาครัฐ หรือข้อตกลงร่วมกันที่กำหนดให้ผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการต้องปฏิบัติตามวิธีการที่กำหนดไว้ในวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยผลจากการดำเนินการตามที่กำหนดกับยอดคงเหลือและรายการที่ถูกประมวลผลโดยองค์กรที่ให้บริการอาจถูกใช้เป็นส่วนหนึ่งของหลักฐานการตรวจสอบที่จำเป็นต่อการสนับสนุนความเห็นของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ ซึ่งในสถานการณ์เช่นนี้ การทำข้อตกลงก่อนที่จะมีการปฏิบัติตามวิธีการดังกล่าวในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเอกสารหลักฐานการตรวจสอบหรือการเข้าถึงเอกสารหลักฐานการตรวจสอบที่จะต้องดำเนินการให้แก่ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการนั้น จะเป็นประโยชน์แก่ทั้งผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการและผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ

ก28. ในบางสถานการณ์ เมื่อกิจการที่ใช้บริการได้มีการโอนส่วนงานทางการเงินบางส่วนหรือทั้งหมดให้แก่องค์กรที่ให้บริการ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจเผชิญกับสถานการณ์ที่ว่าส่วนสำคัญของหลักฐานการตรวจสอบเก็บอยู่ที่องค์กรที่ให้บริการ ดังนั้นวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระอาจจำเป็นต้องดำเนินการ ณ องค์กรที่ให้บริการโดยผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการหรือผู้สอบบัญชีอื่นในนามของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ ผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการอาจจัดให้มีรายงานประเภท 2 ได้ นอกจากนี้ อาจดำเนินการตามวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระในนามของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ ซึ่งการเข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีอื่นไม่ได้ลดภาระความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการในการได้มา

ซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอต่อการใช้เป็นข้อมูลพื้นฐานอย่างมีเหตุผลในการสนับสนุนความเห็นของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการยังคงต้องพิจารณาว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่ และผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการจำเป็นต้องดำเนินการตามวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระอื่นอีกหรือไม่ รวมถึงการเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหลักฐาน การกำหนดการกำกับดูแลควบคุม และการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระของผู้สอบบัญชีอื่น

การทดสอบการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16)

- ก29. ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการถูกกำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330⁹ ให้ออกแบบและดำเนินการทดสอบการควบคุมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวข้องในบางสถานการณ์ โดยในส่วนขององค์กรที่ให้บริการ ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว เมื่อ
- (ก) การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการได้รวมถึงการคาดการณ์ว่าการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการนั้นได้มีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ (นั่นคือผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการตั้งใจจะพึ่งพิงความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการในการพิจารณาลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ) หรือ
 - (ข) การตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวหรือการดำเนินการร่วมกับการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ณ กิจการที่ใช้บริการนั้นไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอได้ในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงิน
- ก30. หากไม่สามารถได้มาซึ่งรายงานประเภท 2 ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจต้องติดต่อกับองค์กรที่ให้บริการผ่านทางกิจการที่ใช้บริการเพื่อร้องขอให้ทำการว่าจ้างผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการจัดทำรายงานประเภท 2 ซึ่งรวมถึงการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวข้องหรือผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจให้ผู้สอบบัญชีอื่นปฏิบัติตามวิธีการต่าง ๆ ณ องค์กรที่ให้บริการ เพื่อเป็นการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเหล่านั้น นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจเข้าไปตรวจเยี่ยมองค์กรที่ให้บริการและทำการทดสอบการควบคุมที่เกี่ยวข้องหากองค์กรที่ให้บริการยินยอมให้ดำเนินการได้ การประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการจะอยู่บนพื้นฐานของหลักฐานที่ได้จากผลงานของผู้สอบบัญชีอื่นและวิธีการของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการที่ทำด้วยตนเองประกอบกัน

⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 8

การใช้รายงานประเภท 2 เป็นหลักฐานการสอบบัญชีว่าการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการนั้นได้มีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17)

ก31. รายงานประเภท 2 อาจมีเจตนาเพื่อให้บรรลุความต้องการที่หลากหลายแตกต่างกันของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ ดังนั้น การทดสอบการควบคุมและผลที่ได้จากการทดสอบที่อธิบายอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการอาจไม่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการที่สำคัญ ซึ่งการทดสอบการควบคุมที่เกี่ยวข้องและผลที่ได้จากการทดสอบดังกล่าวจะถูกนำมาประเมินเพื่อประกอบการพิจารณาว่า รายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการนั้นแสดงถึงหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเพื่อสนับสนุนการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ ซึ่งในการประเมินดังกล่าว ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้

- (ก) ช่วงเวลาที่ใช้ในการทดสอบการควบคุม และช่วงเวลาที่ผ่านพ้นไปนับตั้งแต่การทดสอบการควบคุมดังกล่าว
- (ข) ขอบเขตงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการและขอบเขตของบริการและการประมวลผลที่เกี่ยวข้อง การควบคุมที่ถูกทดสอบและการทดสอบที่ได้ถูกดำเนินการและช่องทางในการทดสอบการควบคุมที่สัมพันธ์กับการควบคุมของกิจการที่ใช้บริการ และ
- (ค) ผลที่ได้รับจากการทดสอบการควบคุมเหล่านั้นและความเห็นของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการที่มีต่อความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเหล่านั้น

ก32. สำหรับบางประเด็นที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงิน หากช่วงระยะเวลาที่ใช้ในการทดสอบการควบคุมนั้นสั้น และช่วงเวลาที่ได้ทำการทดสอบการควบคุมนั้นได้ผ่านพ้นไปนานแล้ว หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการทดสอบดังกล่าวจะมีความสำคัญน้อยลง ในการเปรียบเทียบช่วงระยะเวลาที่ครอบคลุมอยู่ในรายงานประเภท 2 กับรอบระยะเวลาบัญชีในงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจสรุปว่ารายงานประเภท 2 ได้แสดงถึงหลักฐานการสอบบัญชีที่น้อย หากช่วงเวลาที่คาบเกี่ยวกันระหว่างช่วงระยะเวลาที่ครอบคลุมอยู่ในรายงานประเภท 2 และช่วงเวลาที่ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอ้างอิงรายงานดังกล่าวนั้นค่อนข้างน้อย ในกรณีนี้ รายงานประเภท 2 ที่ครอบคลุมก่อนและหลังช่วงเวลาดังกล่าวอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้น สำหรับในกรณีอื่น ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจพิจารณาถึงความจำเป็นในการปฏิบัติหรือใช้ผู้สอบบัญชีอื่นให้ทำการทดสอบการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเหล่านั้น

ก33. นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการมีความจำเป็นต้องได้มาซึ่งหลักฐานเพิ่มเติมเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของการควบคุมที่เกี่ยวข้อง ณ องค์กรที่ให้บริการ ซึ่งอยู่นอกเหนือจากช่วงระยะเวลาที่ครอบคลุมในรายงานประเภท 2 หรือต้องพิจารณาวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม โดยปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาว่าผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการที่ปฏิบัติอยู่นอกเหนือจากช่วงระยะเวลาที่ครอบคลุมโดยรายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการอาจรวมถึง

- ความสำคัญของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินที่ได้ประเมินไว้
- การควบคุมเฉพาะอย่างที่ถูกทดสอบในขณะที่ทำการตรวจสอบระหว่างกาล และการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของการควบคุมดังกล่าวนับตั้งแต่การควบคุมดังกล่าวถูกทดสอบ รวมถึงการเปลี่ยนแปลงในระบบข้อมูล กระบวนการ และ บุคลากร
- ระดับของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม
- ความยาวนานของช่วงระยะเวลาที่เหลือ
- ขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการดำเนินการเพื่อลดการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยอาศัยการเชื่อถือการควบคุม และ
- ความมีประสิทธิภาพของสภาพแวดล้อมการควบคุมและการติดตามผลการควบคุม ณ กิจการที่ใช้บริการ

ก34. หลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมที่อาจได้รับ เช่น การขยายการทดสอบการควบคุมในช่วงระยะเวลาที่เหลือ หรือการทดสอบการติดตามผลการควบคุมของกิจการที่ใช้บริการ

ก35. หากช่วงระยะเวลาในการทดสอบของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการอยู่นอกเหนือจากรอบระยะเวลาบัญชีในงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการไม่สามารถพึ่งพิงการทดสอบดังกล่าวได้และไม่สามารถสรุปว่าการควบคุมของกิจการที่ใช้บริการได้มีการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากการทดสอบเหล่านั้นไม่ได้แสดงถึงหลักฐานความมีประสิทธิภาพของการควบคุมในรอบระยะเวลาการตรวจสอบปัจจุบัน เว้นแต่ได้มีการปฏิบัติตามวิธีการอื่น

- ก36. ในบางสถานการณ์ การบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้อาจถูกออกแบบอยู่บนสมมติฐานที่ว่า การควบคุมบางอย่างจะต้องมีการนำไปปฏิบัติใช้จริงโดยกิจการที่ใช้บริการ เช่น การบริการดังกล่าวอาจได้รับการออกแบบอยู่บนสมมติฐานที่ว่ากิจการที่ใช้บริการจะต้องมีการควบคุมสำหรับการอนุมัติรายการทางการค้าก่อนที่รายการเหล่านั้นจะถูกส่งไปที่องค์กรที่ให้บริการเพื่อทำการประมวลผล ในสถานการณ์ดังกล่าว คำอธิบายถึงการควบคุมขององค์กรที่ให้บริการอาจรวมถึงคำอธิบายของการควบคุมส่วนเสริมของกิจการที่ใช้บริการเหล่านั้น ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการควรพิจารณาว่าการควบคุมส่วนเสริมของกิจการที่ใช้บริการเหล่านั้นเกี่ยวข้องกับบริการที่ให้กับกิจการที่ใช้บริการหรือไม่
- ก37. หากผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการเชื่อว่ารายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการไม่แสดงถึงหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เช่น หากผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการไม่ได้รวมถึงคำอธิบายการทดสอบการควบคุมและผลที่ได้จากการทดสอบของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ เป็นต้น ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในวิธีการและข้อสรุปของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการเพิ่มเติมโดยการติดต่อองค์กรที่ให้บริการผ่านกิจการที่ใช้บริการเพื่อขอปรึกษาหารือกับผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการเกี่ยวกับขอบเขตและผลที่ได้รับจากงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ นอกจากนี้ หากผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการเชื่อว่ามีเจตนาที่ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจต้องติดต่อกับองค์กรที่ให้บริการผ่านกิจการที่ใช้บริการเพื่อร้องขอให้ผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบ ณ องค์กรที่ให้บริการ หรืออีกทางหนึ่งคือ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการหรือผู้สอบบัญชีอื่นตามคำร้องขอของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบดังกล่าวเอง
- ก38. รายงานประเภท 2 ของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการระบุถึงผลที่ได้รับจากการทดสอบ รวมถึงข้อยกเว้นและข้อมูลอื่นซึ่งส่งผลต่อข้อสรุปของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการได้ ข้อยกเว้นที่บันทึกไว้โดยผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ หรือความเห็นแบบมีเงื่อนไขในรายงานประเภท 2 ของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการไม่ได้หมายความว่ารายงานประเภท 2 ของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการดังกล่าวจะไม่มีประโยชน์ต่อการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการในด้านการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ในทางตรงกันข้าม ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการจะต้องนำข้อยกเว้นและประเด็นที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงความเห็นในรายงานประเภท 2 ของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการดังกล่าวมาพิจารณาเพื่อประเมินการทดสอบการควบคุมที่ทำโดยผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ ในการพิจารณาข้อยกเว้นและประเด็นที่ทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจปรึกษาหารือหรือประเด็นดังกล่าวกับผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ การติดต่อดังกล่าวขึ้นอยู่กับการติดต่อระหว่างองค์กรที่ให้บริการและกิจการที่ใช้บริการ และต้องได้รับการอนุมัติจากองค์กรที่ให้บริการให้มีการติดต่อดังกล่าวเกิดขึ้นได้

การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่พบระหว่างการตรวจสอบ

- ก39. ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการถูกกำหนดให้แจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญที่พบระหว่างการตรวจสอบให้ผู้บริหารและหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทราบอย่างทันท่วงที¹⁰ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการยังถูกกำหนดให้แจ้งแก่ผู้บริหารที่รับผิดชอบในระดับที่เหมาะสมทราบอย่างทันท่วงทีถึงข้อบกพร่องของการควบคุมภายในอื่นที่พบระหว่างการตรวจสอบซึ่งตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการเห็นว่ามีความสำคัญเพียงพอที่สมควรได้รับความสนใจจากผู้บริหาร¹¹ โดยประเด็นที่ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจพบระหว่างการตรวจสอบและอาจแจ้งต่อผู้บริหารและหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการที่ใช้บริการ รวมถึง
- การติดตามการควบคุมใดก็ตามที่สามารถนำไปปฏิบัติใช้จริงโดยกิจการที่ใช้บริการ รวมถึงสิ่งต่าง ๆ ที่ระบุอยู่ในผลที่ได้รับจากรายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2
 - ตัวอย่างของการควบคุมส่วนเสริมของกิจการที่ใช้บริการที่ได้กล่าวไว้ในรายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 แต่ไม่มีการนำไปปฏิบัติใช้จริง ณ กิจการที่ใช้บริการ และ
 - การควบคุมที่อาจจำเป็นต้องมี ณ องค์กรที่ให้บริการ แต่ปรากฏว่าไม่มีการนำไปปฏิบัติใช้จริง หรือไม่ได้ถูกรอบคลุมไว้ในรายงานประเภท 2 เป็นการเฉพาะ

รายงานประเภท 1 และรายงานประเภท 2 ที่ไม่ได้รวมถึงบริการขององค์กรที่ให้บริการช่วง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18)

- ก40. หากองค์กรที่ให้บริการใช้บริการจากองค์กรที่ให้บริการช่วงอื่น รายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการอาจรวมหรือไม่รวมถึงวัตถุประสงค์ของการควบคุมและการควบคุมที่เกี่ยวข้องขององค์กรที่ให้บริการช่วงไว้ในคำอธิบายระบบงานขององค์กรที่ให้บริการ และในขอบเขตของการรับงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ ซึ่งวิธีในการรายงานทั้ง 2 วิธีนั้นเรียกว่าวิธีการแบบรวบเข้าด้วยกัน และวิธีการแบบแบ่งแยก ตามลำดับ หากรายงานประเภท 1 หรือรายงานประเภท 2 ไม่ได้รายงานถึงการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการช่วง และบริการที่องค์กรที่ให้บริการช่วงจัดให้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการ ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับองค์กรที่ให้บริการช่วง ซึ่งลักษณะและขอบเขตของงานที่เกี่ยวข้องกับบริการที่องค์กรที่ให้บริการช่วงจัดให้ที่ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องปฏิบัติ นั้นขึ้นอยู่กับลักษณะและความสำคัญของการบริการเหล่านั้นที่มีต่อกิจการที่ใช้บริการและความเกี่ยวข้องของบริการดังกล่าวที่มีต่อการตรวจสอบ การปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 9 จะช่วยผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการพิจารณาถึงผลกระทบขององค์กรที่ให้บริการช่วงและลักษณะและขอบเขตของงานที่ต้องปฏิบัติ

¹⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 “การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ” ย่อหน้าที่ 9-10

¹¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 ย่อหน้าที่ 10

การทุจริต การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดทางกฎหมาย และการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรม ณ องค์กรที่ให้บริการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19)

ก41. องค์กรที่ให้บริการอาจถูกกำหนดภายใต้เงื่อนไขของสัญญาที่ทำไว้กับกิจการที่ใช้บริการให้เปิดเผยถึงผลกระทบที่มีต่อกิจการที่ใช้บริการสำหรับการทุจริต การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดทางกฎหมาย และการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่เกิดจากผู้บริหารหรือพนักงานขององค์กรที่ให้บริการ ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 19 ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการต้องทำการสอบถามผู้บริหารของกิจการที่ใช้บริการว่าองค์กรที่ให้บริการได้มีการรายงานถึงประเด็นดังกล่าวหรือไม่ และทำการประเมินว่าประเด็นที่ถูกรายงานโดยองค์กรที่ให้บริการนั้นมีผลกระทบต่อลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตวิธีการตรวจสอบอื่นของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการหรือไม่ ในบางสถานการณ์ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการอาจจำเป็นต้องได้รับข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อใช้ในการประเมินผลกระทบดังกล่าว และอาจร้องขอกิจการที่ใช้บริการให้ทำการติดต่อไปยังองค์กรที่ให้บริการเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่จำเป็นเหล่านั้น

การรายงานโดยผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 20)

ก42. หากผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่ใช้บริการ ผู้สอบบัญชีอาจพบว่ามีความจำกัดทางด้านขอบเขตการตรวจสอบ ซึ่งจะปรากฏอยู่ เมื่อ

- ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการไม่สามารถได้มาซึ่งความเข้าใจที่เพียงพอเกี่ยวกับบริการที่องค์กรที่ให้บริการจัดให้ และไม่มีข้อมูลพื้นฐานในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- การประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการได้รวมถึงการคาดการณ์ว่าการควบคุม ณ องค์กรที่ให้บริการนั้นได้มีการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพและผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเหล่านั้น หรือ
- หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสามารถหาได้จากบันทึกที่เก็บรักษาไว้ ณ องค์กรที่ให้บริการเท่านั้น และผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการไม่สามารถได้มาซึ่งการเข้าถึงบันทึกเหล่านั้นได้โดยตรง

ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการจะแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงความเห็นหรือไม่นั้นขึ้นอยู่กับข้อสรุปของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ใช้บริการว่าผลกระทบที่มีต่องบการเงินนั้นมีสาระสำคัญหรือเป็นผลกระทบที่ขยายเป็นวงกว้างหรือไม่

การอ้างอิงถึงงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 21-22)

- ก43. ในบางกรณี กฎหมายหรือข้อกำหนดทางกฎหมายอาจกำหนดให้อ้างอิงถึงผลงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ให้บริการ ยกตัวอย่างเช่น เพื่อวัตถุประสงค์เรื่องความโปร่งใสในหน่วยงานภาครัฐ เป็นต้น ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ให้บริการอาจจำเป็นต้องได้รับอนุญาตจากผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการก่อนที่จะอ้างอิงถึงงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการดังกล่าว
- ก44. ข้อเท็จจริงที่ว่ากิจการที่ให้บริการใช้บริการจากองค์กรที่ให้บริการนั้นไม่ได้เปลี่ยนแปลงภาระความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ให้บริการภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชีในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอต่อการใช้เป็นข้อมูลพื้นฐานอย่างมีเหตุผลในการสนับสนุนความเห็นของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ให้บริการ ดังนั้น โดยหลักขั้นพื้นฐาน ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ให้บริการไม่ควรทำการอ้างอิงถึงรายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการไว้ในส่วนของความเห็นของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ให้บริการที่มีต่อการเงินของกิจการที่ให้บริการ อย่างไรก็ตาม หากผู้สอบบัญชีของกิจการที่ให้บริการแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข เนื่องจากความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการเป็นแบบมีเงื่อนไข ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ให้บริการอาจอ้างอิงถึงรายงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการ หากการอ้างอิงดังกล่าวช่วยในการอธิบายถึงเหตุผลสำหรับการแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขของผู้สอบบัญชีของกิจการที่ให้บริการ ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีของกิจการที่ให้บริการจำเป็นต้องได้รับอนุญาตจากผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการก่อนที่จะอ้างอิงถึงผลงานของผู้สอบบัญชีขององค์กรที่ให้บริการดังกล่าว