



## แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนกันยายน พ.ศ. 2557 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนเมษายน พ.ศ. 2559 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลแม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย - นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของแม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ © 2014 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น © 2016 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : *International Framework For Assurance Engagements* ISBN: 978-1-60815-185-1

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

# แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น

## สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	1-4
หลักเกณฑ์เกี่ยวกับจรรยาบรรณและมาตรฐานการบริหารคุณภาพ	5-9
คำจำกัดความของงานที่ให้ความเชื่อมั่น	10-11
งานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อคำรับรองของบุคคลอื่นและงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรง	12-13
งานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลและงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด	14-16
ขอบเขตของแม่บท	17-19
รายงานสำหรับงานที่ไม่ให้ความเชื่อมั่น	20-21
เงื่อนไขเบื้องต้นก่อนการรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น	22-25
องค์ประกอบของงานที่ให้ความเชื่อมั่น	26
ความสัมพันธ์ของผู้ที่เกี่ยวข้องทั้งสามฝ่าย	27-38
เรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น	39-41
เกณฑ์	42-49
หลักฐาน	50-82
รายงานที่ให้ความเชื่อมั่น	83-92
เรื่องอื่น	93-95
การใช้ชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพโดยไม่เหมาะสม	96
ภาคผนวก 1 ประกาศที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี และความสัมพันธ์ของแต่ละมาตรฐานและความสัมพันธ์ที่มีต่อประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี	
ภาคผนวก 2 งานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อคำรับรองของบุคคลอื่นและงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรง	
ภาคผนวก 3 บทบาทและความรับผิดชอบ	
ภาคผนวก 4 การจัดประเภทของเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น	

## คำนำ

1. แม่บทฉบับนี้ให้คำจำกัดความและอธิบายองค์ประกอบและวัตถุประสงค์ของงานที่ให้ความเชื่อมั่น และงานที่ต้องใช้มาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานงานสอบทาน และมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น (จากนี้รวมเรียกว่ามาตรฐานที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่น)
2. แม่บทฉบับนี้ไม่ใช่มาตรฐาน ดังนั้น จึงมิได้ให้ข้อกำหนด (หรือหลักการพื้นฐาน หรือวิธีปฏิบัติที่จำเป็น) เกี่ยวกับวิธีปฏิบัติงานตรวจสอบ งานสอบทาน หรืองานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่น<sup>1</sup> ดังนั้น รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นจึงไม่สามารถกล่าวอ้างว่าได้ปฏิบัติตามแม่บทฉบับนี้ หากแต่ต้องอ้างถึงมาตรฐานที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้อง มาตรฐานที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นประกอบด้วย วัตถุประสงค์ ข้อกำหนด การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น คำนำและคำจำกัดความ ซึ่งสอดคล้องกับแม่บทฉบับนี้และนำไปใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ งานสอบทาน หรืองานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่น ภาคผนวก 1 แสดงถึงขอบเขตของประกาศที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี และความสัมพันธ์ของแต่ละมาตรฐานและความสัมพันธ์ที่มีต่อ *ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ* ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี)
3. แม่บทฉบับนี้ให้กรอบในการอ้างอิงสำหรับ
  - (ก) ผู้ประกอบวิชาชีพที่ให้ความเชื่อมั่น
  - (ข) บุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องกับงานที่ให้ความเชื่อมั่น ซึ่งรวมถึงผู้ใช้ข้อมูลจากรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นและผู้ว่าจ้างผู้ประกอบวิชาชีพ (“ผู้ว่าจ้าง”)
  - (ค) คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชีในการพัฒนามาตรฐานที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่น คำอธิบายวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบ และอื่น ๆ
4. ภาพรวมของแม่บทฉบับนี้มีดังต่อไปนี้
  - คำนำ แม่บทฉบับนี้เกี่ยวข้องกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นที่ปฏิบัติโดยผู้ประกอบวิชาชีพ
  - คำจำกัดความ “งานที่ให้ความเชื่อมั่น” ส่วนนี้ให้คำจำกัดความของงานที่ให้ความเชื่อมั่น และการแบ่งแยกงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรงจากงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อคำรับรองของบุคคลอื่น และงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลจากงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด
    - ขอบเขตของแม่บท ส่วนนี้ระบุถึงการแบ่งแยกงานที่ให้ความเชื่อมั่นกับงานอื่น เช่น งานให้คำปรึกษา
    - เงื่อนไขเบื้องต้นก่อนการรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น ส่วนนี้กำหนดเงื่อนไขเบื้องต้นสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพก่อนการรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น

<sup>1</sup> ดูที่คำนำของมาตรฐานการบริหารคุณภาพ มาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานงานสอบทาน มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่น และมาตรฐานงานบริการเกี่ยวเนื่อง

- องค์ประกอบของงานที่ให้ความเชื่อมั่น ส่วนนี้ระบุและกล่าวถึงองค์ประกอบ 5 ประการของงานที่ให้ความเชื่อมั่น ซึ่งประกอบด้วย ความสัมพันธ์ของผู้ที่เกี่ยวข้องทั้งสามฝ่าย เรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น เกณฑ์ หลักฐาน และรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น โดยอธิบายถึงความแตกต่างที่สำคัญระหว่างงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด ในส่วนนี้ยังกล่าวถึงความหลากหลายของเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น ลักษณะที่กำหนดไว้สำหรับเกณฑ์ที่เหมาะสม ความเสี่ยงและความมีสาระสำคัญของงานที่ให้ความเชื่อมั่น และการแสดงข้อสรุปของงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลและงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด
- เรื่องอื่น ในส่วนนี้กล่าวถึงความรับผิดชอบในการติดต่อสื่อสารอื่นที่นอกเหนือจากในรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นของผู้ประกอบวิชาชีพ เอกสารหลักฐาน และความหมายโดยนัยของผู้ประกอบวิชาชีพในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นหรือข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่น

### หลักเกณฑ์เกี่ยวกับจรรยาบรรณและมาตรฐานการบริหารคุณภาพ

5. การบริหารคุณภาพภายในสำนักงานที่ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นและการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับจรรยาบรรณ ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระได้รับการยอมรับว่าเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์สาธารณะและเป็นส่วนประกอบของงานที่ให้ความเชื่อมั่นที่มีคุณภาพสูง งานดังกล่าวปฏิบัติตามมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับงานที่ให้ความเชื่อมั่น ซึ่งอยู่ภายใต้พื้นฐานดังต่อไปนี้
  - (ก) สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นและผู้สอบทานคุณภาพงาน (สำหรับงานที่มีผู้สอบทานที่ได้รับการแต่งตั้ง) ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่เกี่ยวข้องกับงานที่ให้ความเชื่อมั่น หรือข้อกำหนดทางวิชาชีพอื่น หรือกฎหมาย หรือข้อบังคับ ซึ่งอย่างน้อยต้องเป็นไปตามข้อกำหนดในประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
  - (ข) ผู้ประกอบวิชาชีพที่ปฏิบัติงานเป็นสมาชิกของสำนักงานซึ่งปฏิบัติตามมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1<sup>2</sup> หรือข้อกำหนดทางวิชาชีพอื่น หรือข้อกำหนดทางกฎหมาย หรือข้อบังคับ เกี่ยวกับความรับผิดชอบของสำนักงานต่อระบบการบริหารคุณภาพ ซึ่งอย่างน้อยต้องเป็นไปตามที่กำหนดในมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1

### ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

6. ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีกำหนดหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณซึ่งได้แก่
  - (ก) ความซื่อสัตย์สุจริต

<sup>2</sup> มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 “การบริหารคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ หรือการสอบทานงบการเงิน หรืองานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง”

- (ข) ความเที่ยงธรรม
- (ค) ความรู้ ความสามารถ และความเอาใจใส่ทางวิชาชีพ
- (ง) การรักษาความลับ และ
- (จ) พฤติกรรมทางวิชาชีพ

หลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณกำหนดมาตรฐานของพฤติกรรมที่คาดหวังจากผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี

7. ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีให้กรอบแนวคิดเพื่อให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีนำไปปรับใช้เพื่อระบุ ประเมิน และจัดการอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน
8. ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้ให้กำหนดข้อกำหนดและคำอธิบายการนำไปปฏิบัติในเรื่องต่าง ๆ ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีให้คำจำกัดความของความเป็นอิสระว่าประกอบด้วยความเป็นอิสระด้านจิตใจและความเป็นอิสระอันเป็นที่ประจักษ์ ความเป็นอิสระเป็นมาตรการป้องกันสำหรับความสามารถในการให้ข้อสรุปงานที่ให้ความเชื่อมั่น โดยปราศจากอิทธิพลซึ่งอาจส่งผลต่อข้อสรุป ความเป็นอิสระเพิ่มความสามารถในการปฏิบัติด้วยความซื่อสัตย์สุจริตเพื่อเป็นไปอย่างเที่ยงธรรมและคงไว้ซึ่งเจตคติของการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

#### มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1

9. มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 กำหนดความรับผิดชอบของสำนักงานในการออกแบบนำไปปฏิบัติ และดำเนินการระบบการบริหารคุณภาพสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น<sup>3</sup> ระบบการบริหารคุณภาพงานครอบคลุมองค์ประกอบ 8 ประการ<sup>4</sup> ดังต่อไปนี้
  - (ก) กระบวนการประเมินความเสี่ยงของสำนักงาน
  - (ข) การกำกับดูแลและผู้นำ
  - (ค) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง
  - (ง) การตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ
  - (จ) การปฏิบัติงาน
  - (ฉ) ทรัพยากร
  - (ช) สารสนเทศและการสื่อสาร และ
  - (ซ) กระบวนการติดตามผลและแก้ไข

<sup>3</sup> มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 1

<sup>4</sup> มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 6

### คำจำกัดความของงานที่ให้ความเชื่อมั่น

10. งานที่ให้ความเชื่อมั่น หมายถึง งานที่ผู้ประกอบวิชาชีพมีเป้าหมายในการได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อแสดงข้อสรุป ซึ่งออกแบบไว้เพื่อเพิ่มระดับของความเชื่อมั่นของผู้ใช้ข้อมูลที่ไม่ใช่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับผลลัพธ์ของการวัดผลหรือการประเมินผลของเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นต่อเกณฑ์
11. ผลลัพธ์ของการวัดผลหรือการประเมินผลของเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นต่อเกณฑ์ หมายถึง ข้อมูลที่ได้จากการประยุกต์เกณฑ์กับเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น ตัวอย่างเช่น
  - งบการเงิน (ผลลัพธ์) เป็นผลจากการวัดฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ (เรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น) ตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (เกณฑ์)
  - รายงานเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุมภายใน (ผลลัพธ์) เป็นผลจากการประเมินประสิทธิผลของกระบวนการการควบคุมภายใน (เรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น) ตามเกณฑ์ที่เกี่ยวข้อง
  - มาตรฐานวัดผลงานที่กำหนดขึ้นโดยเฉพาะสำหรับกิจการ (ผลลัพธ์) เป็นผลจากการวัดผลงานในหลายแง่มุม (เรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น) ตามวิธีการปฏิบัติในการวัดผลที่เกี่ยวข้อง (เกณฑ์)
  - รายงานก๊าซเรือนกระจก (ผลลัพธ์) เป็นผลจากการวัดผลการปล่อยก๊าซเรือนกระจกของกิจการ (เรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น) ตามเกณฑ์ในการการรับรู้ การวัดผล และการเปิดเผยข้อมูล (เกณฑ์)
  - รายงานการปฏิบัติตามเกณฑ์ (ผลลัพธ์) เป็นผลจากการประเมินผลการปฏิบัติตามเกณฑ์ของกิจการ (เรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น) ตามเกณฑ์ เช่น กฎหมายและข้อบังคับ (เกณฑ์)

คำว่า “ข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่น” หมายถึง ผลลัพธ์ของการวัดผลหรือการประเมินผลเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นตามเกณฑ์ ข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นดังกล่าวจึงเกี่ยวข้องกับงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้รับหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงข้อสรุป

### งานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อคำรับรองของบุคคลอื่นและงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรง

12. สำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อคำรับรองของบุคคลอื่น บุคคลอื่นที่ไม่ใช่ผู้ประกอบวิชาชีพที่ให้บริการที่ให้ความเชื่อมั่นเป็นผู้วัดผลหรือประเมินผลเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นตามเกณฑ์ บุคคลอื่นนั้นมักแสดงผลลัพธ์ของเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นในรายงานหรือข้อความ ในบางกรณี ข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นอาจแสดงโดยผู้ประกอบวิชาชีพในรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น ข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพแสดงให้เห็นว่าข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นนั้นปราศจากข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ (ดูร่วมกับย่อหน้าที่ 85)
13. สำหรับงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรง ผู้ประกอบวิชาชีพวัดผลหรือประเมินผลเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นตามเกณฑ์ นอกจากนี้ผู้ประกอบวิชาชีพใช้ทักษะและเทคนิค

ในงานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับผลลัพธ์ของการวัดผลหรือการประเมินผลเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นตามเกณฑ์ ผู้ประกอบวิชาชีพอาจได้หลักฐานในระหว่างทำการวัดผลหรือประเมินผลเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่น หรืออาจได้หลักฐานก่อนหรือหลังจากที่วัดผลหรือประเมินผลเรื่องดังกล่าว สำหรับงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรงบางงาน ข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพเป็นหรือเป็นส่วนหนึ่งของข้อมูลที่ทำให้ความเชื่อมั่น (ดูร่วมกับภาคผนวก 2)

#### งานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลและงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด

14. สำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล ผู้ประกอบวิชาชีพลดความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่นให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ในสถานการณ์ของงานนั้น เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงข้อสรุป ข้อสรุปถูกแสดงในรูปแบบความเห็นของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับผลลัพธ์ของการวัดผลหรือการประเมินผลเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นต่อเกณฑ์
15. สำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด ผู้ประกอบวิชาชีพลดความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ในสถานการณ์ของงานนั้น แต่ยังมีความเสี่ยงสูงกว่างานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงข้อสรุปจากวิธีปฏิบัติที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติและหลักฐานที่ได้รับในรูปแบบที่แสดงว่ามีเรื่องที่ทำให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นมีการแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการที่ปฏิบัติในงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัดถูกจำกัดเมื่อเปรียบเทียบกับลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตที่จำเป็นในงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล แต่ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตนั้นได้รับการวางแผนเพื่อจะได้มาซึ่งระดับความเชื่อมั่นอย่างมีนัยตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ระดับที่มีนัยคือ ระดับของความเชื่อมั่นที่รวบรวมโดยผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อเพิ่มระดับของความเชื่อมั่นของผู้ใช้ข้อมูลเกี่ยวกับข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างชัดเจนซึ่งมากกว่าระดับที่ไม่ให้ความเชื่อมั่น
16. ตามขอบเขตของงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัดทั้งหมด ความเชื่อมั่นที่มีนัยอาจมีระดับแตกต่างกันไป ซึ่งอยู่ระหว่างระดับความเชื่อมั่นที่เพิ่มความเชื่อมั่นของผู้ใช้ข้อมูลเกี่ยวกับข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างชัดเจน ซึ่งมากกว่าระดับที่ไม่ให้ความเชื่อมั่น จนถึงระดับความเชื่อมั่นที่ต่ำกว่าความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล ระดับความมีนัยในงานที่ให้ความเชื่อมั่นหนึ่งอาจแสดงถึงดุลยพินิจภายใต้ขอบเขต ซึ่งขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของงานที่ให้ความเชื่อมั่น รวมถึงข้อมูลที่ใช้ข้อมูลต้องการ เกณฑ์ที่ใช้ และเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นตามงานที่ให้ความเชื่อมั่นนั้น ในบางกรณีผลสำคัญต่อผู้ใช้ข้อมูลในการได้รับข้อสรุปที่ไม่เหมาะสมอาจจะมากจนกระทั่งผู้ประกอบวิชาชีพต้องปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นที่มีนัยต่อสถานการณ์

## ขอบเขตของแม่บท

17. งานที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัตินั้นมีใช้เป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นทั้งหมด งานอื่นที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติบ่อยครั้ง แต่ไม่เป็นไปตามคำจำกัดความในย่อหน้าที่ 10 (ดังนั้น จึงไม่ครอบคลุมโดยแม่บทฉบับนี้) รวมถึง
- งานที่ครอบคลุมโดยมาตรฐานสำหรับงานบริการเกี่ยวเนื่อง เช่น งานที่ปฏิบัติตามวิธีการที่ตกลงร่วมกันและงานรวบรวมข้อมูลทางการเงินหรือข้อมูลอื่น<sup>5</sup>
  - การจัดทำแบบภาษีเงินได้ซึ่งมิได้มีข้อสรุปในการแสดงความเชื่อมั่น
  - งานให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำ<sup>6</sup> เช่น การให้คำปรึกษาด้านการจัดการหรือภาษีอากร
18. งานที่ให้ความเชื่อมั่นอาจเป็นส่วนหนึ่งของงานที่ใหญ่กว่า ตัวอย่างเช่น งานให้คำปรึกษาเกี่ยวกับการซื้อธุรกิจ ซึ่งรวมถึงความต้องการที่จะได้รับความเชื่อมั่นเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินในอดีตหรือในอนาคต ในสถานการณ์ดังกล่าว แม่บทฉบับนี้จะเกี่ยวข้องเฉพาะงานส่วนที่ให้ความเชื่อมั่นเท่านั้น
19. งานต่อไปนี้เป็นงานที่อาจมีลักษณะตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 10 แต่ไม่จัดเป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นตามแม่บทฉบับนี้
- (ก) งานเกี่ยวกับการสืบพยานในคดีความซึ่งเกี่ยวกับงานบัญชี งานสอบบัญชี ภาษีอากร และเรื่องอื่น ๆ
  - (ข) งานซึ่งรวมถึงความเห็นทางวิชาชีพ ข้อคิดเห็นหรือข้อความ ซึ่งผู้ใช้ข้อมูลอาจได้รับความเชื่อมั่นบางส่วน หากเป็นไปตามเงื่อนไขต่อไปนี้ทั้งหมด
    - (1) ความเห็น ข้อคิดเห็นหรือข้อความนั้นเป็นเพียงบางส่วนของงานทั้งหมด
    - (2) ระบุข้อจำกัดไว้ในรายงานที่เป็นลายลักษณ์อักษรว่าใช้สำหรับผู้ใช้ข้อมูลที่กำหนดไว้ในรายงานเท่านั้น
    - (3) กำหนดเป็นข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรกับผู้ใช้ข้อมูลว่างานนี้มีใช้งานที่ให้ความเชื่อมั่น
    - (4) งานนี้มีใช้งานที่ให้ความเชื่อมั่นในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ

<sup>5</sup> มาตรฐานงานบริการเกี่ยวเนื่อง รหัส 4400 “งานการปฏิบัติงานตามวิธีการที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวกับข้อมูลทางการเงิน” และมาตรฐานงานบริการเกี่ยวเนื่อง รหัส 4410 (ปรับปรุง) “งานการรวบรวมข้อมูล”

<sup>6</sup> งานให้คำปรึกษาเป็นการใช้ความสามารถของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทางด้านเทคนิค การศึกษา การสังเกตการณ์ ประสพการณ์ และความรู้เกี่ยวกับกระบวนการให้คำปรึกษา โดยปกติงานให้คำปรึกษา คือกระบวนการวิเคราะห์เกี่ยวกับกิจกรรมหลายอย่างรวมกัน ซึ่งเกี่ยวข้องกับการกำหนดวัตถุประสงค์ การหาข้อเท็จจริง คำอธิบายเกี่ยวกับปัญหาหรือโอกาส การประเมินทางเลือกที่มี การจัดทำข้อเสนอแนะ และรวมถึงการปฏิบัติ การติดต่อสื่อสารถึงผลที่ได้รับและบางครั้งรวมถึงการเริ่มนำไปปฏิบัติและการติดตามผล กรณีที่มีการออกรายงาน รายงานโดยทั่วไปจะเขียนเป็นแบบเชิงบรรยายและให้คำอธิบาย (หรือเรียกว่า รายงานแบบยาว) โดยทั่วไปงานเช่นนี้เป็นงานเพื่อการใช้ประโยชน์ของลูกค้า ลักษณะและขอบเขตของงานกำหนดโดยข้อตกลงระหว่างผู้ประกอบวิชาชีพและลูกค้า งานบริการใดที่เป็นไปตามคำจำกัดความของงานที่ให้ความเชื่อมั่นไม่ถือเป็นงานให้คำปรึกษาแต่เป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่น

## รายงานสำหรับงานที่ไม่ให้ความเชื่อมั่น

20. ผู้ประกอบวิชาชีพที่ออกรายงานสำหรับงานที่ไม่ให้ความเชื่อมั่นตามขอบเขตของแม่บทฉบับนี้ ต้องแยกรายงานดังกล่าวออกจากรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างชัดเจน และเพื่อมิให้ผู้สืบสน รายงานที่ไม่ใช่รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นควรหลีกเลี่ยงเรื่องต่อไปนี้ เช่น
- การอ้างว่าเป็นไปตามแม่บทฉบับนี้ หรือมาตรฐานที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่น
  - การใช้คำว่า “ความเชื่อมั่น” “การตรวจสอบ” หรือ “การสอบทาน” อย่างไม่เหมาะสม
  - การใช้ข้อความที่อาจทำให้เกิดความเข้าใจผิดในข้อสรุปที่ขึ้นอยู่กับหลักฐานที่เพียงพอ อย่างเหมาะสม ซึ่งออกแบบไว้เพื่อเพิ่มระดับของความเชื่อมั่นของผู้ใช้ข้อมูลเกี่ยวกับ ผลลัพธ์ของการประเมินหรือการวัดผลของเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นงานต่อเกณฑ์
21. ผู้ประกอบวิชาชีพและผู้มีหน้าที่รับผิดชอบอาจตกลงกันที่จะใช้หลักการของแม่บทฉบับนี้กับงาน นั้น ถึงแม้จะไม่มีผู้ใช้ข้อมูลอื่นนอกจากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ หากเป็นไปตามข้อกำหนดอื่นทั้งหมด ในมาตรฐานที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้อง ในกรณีดังกล่าว รายงานของผู้ประกอบ วิชาชีพต้องมีข้อความเกี่ยวกับการจำกัดการใช้รายงานต่อผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ

## เงื่อนไขเบื้องต้นก่อนการรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น

22. เงื่อนไขเบื้องต้นก่อนการรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นดังต่อไปนี้เกี่ยวข้องในการพิจารณาตอบรับงาน หรือรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อเนื่อง
- (ก) บทบาทและความรับผิดชอบของกลุ่มบุคคลมีความเหมาะสม (ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ ผู้วัดผล หรือผู้ประเมินผล และผู้ว่าจ้างงาน ตามความเหมาะสม) กับสถานการณ์หรือไม่
  - (ข) งานที่ให้ความเชื่อมั่นมีลักษณะดังต่อไปนี้หรือไม่
    - (1) เรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นมีความเหมาะสม
    - (2) เกณฑ์ที่ผู้ประกอบวิชาชีพคาดว่าจะใช้ในการจัดทำข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นมีความเหมาะสมกับสถานการณ์ของงาน ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 44
    - (3) ผู้ที่ใช้ข้อมูลเข้าถึงเกณฑ์ที่ผู้ประกอบวิชาชีพคาดว่าจะใช้ในการจัดทำข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่น
    - (4) ผู้ประกอบวิชาชีพคาดว่าจะสามารถได้มาซึ่งหลักฐานที่ต้องการเพื่อใช้สนับสนุนข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพ
    - (5) ผู้ประกอบวิชาชีพให้ข้อสรุปในรายงานอย่างเป็นลายลักษณ์อักษร ไม่ว่าจะอยู่ในรูปแบบงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลหรืองานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด
    - (6) ในกรณีงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด วัตถุประสงค์ที่สมเหตุสมผลนั้นรวมถึงข้อเท็จจริงที่ว่า ผู้ประกอบวิชาชีพคาดว่าจะสามารถได้มาซึ่งระดับความเชื่อมั่นที่มีนัย

23. เรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นของแต่ละงานที่ให้ความเชื่อมั่นมีความแตกต่างกัน บางเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นอาจต้องการทักษะและความรู้เฉพาะทางมากกว่าทักษะและความรู้ทั่วไปของผู้ประกอบวิชาชีพเพียงคนเดียว ผู้ประกอบวิชาชีพจึงต้องพึงพอใจว่ากลุ่มบุคคล ซึ่งปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นโดยรวมมีความรู้และความสามารถเหมาะสม (ดูร่วมกับย่อหน้าที่ 31)
24. หากงานดังกล่าวไม่สามารถจัดเป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นได้ ผู้ว่าจ้างอาจสามารถระบุเป็นงานอื่นที่แตกต่าง ซึ่งเป็นไปตามความต้องการของผู้ใช้ข้อมูลก็ได้ ตัวอย่างเช่น
- (ก) แม้ว่าเกณฑ์ที่ผู้ประกอบวิชาชีพกำหนดไว้ไม่เหมาะสม งานที่ให้ความเชื่อมั่นซึ่งบรรลุเงื่อนไขเบื้องต้นอื่นตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 22 อาจยังสามารถปฏิบัติได้ถ้า
    - (1) ผู้ประกอบวิชาชีพสามารถระบุส่วนของเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นซึ่งสามารถปฏิบัติตามเกณฑ์ดังกล่าวอย่างเหมาะสมได้ ในกรณีเช่นนั้นผู้ประกอบวิชาชีพสามารถที่จะปฏิบัติงานตามเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้องกับส่วนของงานนั้นได้ ดังนั้นรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นต้องระบุชัดเจนว่ามีได้เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นที่กำหนดไว้แรกเริ่มทั้งหมด หรือ
    - (2) ผู้ประกอบวิชาชีพสามารถเลือกหรือพัฒนาเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมกับเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น
  - (ข) ผู้ว่าจ้างอาจขอให้ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติงาน ซึ่งมีชิ้นงานที่ให้ความเชื่อมั่น เช่น งานให้คำปรึกษาหรืองานที่ปฏิบัติตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน
25. ในการรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น ผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถเปลี่ยนให้งานที่ให้ความเชื่อมั่นเป็นงานที่ไม่ให้ความเชื่อมั่นหรือเปลี่ยนจากงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลไปเป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร การเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์อันเนื่องมาจากความต้องการของผู้ใช้ข้อมูลหรือความเข้าใจผิดในลักษณะของงาน อาจถือว่าเป็นเหตุผลอันสมควรในการเปลี่ยนแปลง หากมีการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเกิดขึ้น ผู้ประกอบวิชาชีพต้องไม่ละเลยหลักฐานที่ได้มาก่อนที่จะมีการเปลี่ยนแปลงนั้น ความไม่สามารถในการได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อจะให้ข้อสรุปในงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลไม่เป็นเหตุผลที่ยอมรับได้ที่จะเปลี่ยนจากงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด

#### องค์ประกอบของงานที่ให้ความเชื่อมั่น

26. องค์ประกอบของงานที่ให้ความเชื่อมั่นที่กล่าวถึงในส่วนนี้มีดังนี้
- (ก) ความสัมพันธ์ของผู้ที่เกี่ยวข้องทั้งสามฝ่าย ซึ่งประกอบด้วย ผู้ประกอบวิชาชีพ ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ และผู้ใช้ข้อมูล
  - (ข) เรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นที่เหมาะสม
  - (ค) เกณฑ์ที่เหมาะสม
  - (ง) หลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

- (จ) รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นเป็นลายลักษณ์อักษรในรูปแบบที่เหมาะสมกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลหรืองานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด

#### ความสัมพันธ์ของผู้ที่เกี่ยวข้องทั้งสามฝ่าย

27. งานที่ให้ความเชื่อมั่นทุกงานประกอบไปด้วยอย่างน้อยสามกลุ่ม คือ ผู้ประกอบวิชาชีพ ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ และผู้ใช้ข้อมูล อาจมีการแยกบทบาทระหว่างผู้วัดผลหรือผู้ประเมินผล หรือผู้ว่าจ้างงาน ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของงาน (ดูร่วมกับภาคผนวก 3)
28. ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบและผู้ใช้ข้อมูลอาจเป็นคนละกิจการหรือกิจการเดียวกันก็ได้ ตัวอย่างของกรณีหลังเช่น สำหรับโครงสร้างคณะกรรมการที่มีสองระดับ คณะกรรมการที่กำกับดูแลอาจต้องการได้รับความเชื่อมั่นเกี่ยวกับข้อมูลที่น่าเสนอโดยคณะกรรมการบริหารของกิจการ ความสัมพันธ์ระหว่างผู้มีหน้าที่รับผิดชอบและผู้ใช้ข้อมูลจำเป็นต้องพิจารณาในบริบทของงานนั้น ๆ และอาจแตกต่างจากความรับผิดชอบที่แบ่งตามประเพณีปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น ผู้บริหารระดับสูงของกิจการ (ผู้ใช้ข้อมูล) อาจว่าจ้างผู้ประกอบวิชาชีพให้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นสำหรับกิจกรรมเฉพาะส่วนของกิจการซึ่งเป็นความรับผิดชอบโดยตรงของผู้บริหารระดับรอง (ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ) แต่ก็เป็นเรื่องสำหรับผู้บริหารระดับสูงที่มีหน้าที่รับผิดชอบสูงสุด

#### ผู้ประกอบวิชาชีพ

29. ผู้ประกอบวิชาชีพ หมายถึง บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ปฏิบัติงาน (โดยทั่วไป คือหัวหน้าผู้รับผิดชอบงานหรือสมาชิกอื่นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานหรือสำนักงาน) โดยใช้ทักษะและเทคนิคในงานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลหรือความเชื่อมั่นอย่างจำกัด (ตามความเหมาะสม) ว่าข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นปราศจากข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่<sup>7</sup> สำหรับกรณีงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรง ผู้ประกอบวิชาชีพวัดผลและประเมินผลเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นต่อเกณฑ์และใช้ทักษะและเทคนิคในงานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลหรือความเชื่อมั่นอย่างจำกัด (ตามความเหมาะสม) เกี่ยวกับผลของการวัดผลหรือประเมินผลว่าปราศจากข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่
30. หากผู้ประกอบวิชาชีพที่มีความสามารถอื่นที่ไม่ใช่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพเลือกที่จะปฏิบัติตามมาตรฐานงานที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่น ผู้ประกอบวิชาชีพต้องตระหนักว่ามาตรฐานงานที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นดังกล่าวมีข้อกำหนดที่จะนำมาใช้ภายใต้เงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 5 เกี่ยวกับประมวลจรรยาบรรณและมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 หรือข้อกำหนดทางวิชาชีพอื่น หรือกฎหมายหรือข้อบังคับ

<sup>7</sup> คำว่า “หัวหน้าผู้รับผิดชอบงาน” และ “สำนักงาน” จะใช้อ้างอิงถึงเรื่องเดียวกันในส่วนของหน่วยงานภาครัฐในกรณีที่เกี่ยวข้อง

31. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องไม่รับงานหากความรู้เบื้องต้นของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับสถานการณ์ของงานนั้นชี้ให้เห็นว่า ผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถใช้ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวกับความรู้ความสามารถทางวิชาชีพได้อย่างเป็นที่น่าพอใจ ในบางกรณีข้อกำหนดนี้อาจสามารถใช้ได้อย่างเป็นที่น่าพอใจหากผู้ประกอบวิชาชีพใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญ
32. นอกจากนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพสามารถนำเอาผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้ประกอบวิชาชีพและผู้ประกอบวิชาชีพอื่นมาใช้ภายในขอบเขตว่าผู้ประกอบวิชาชีพจะยอมรับความรับผิดชอบต่อข้อสรุปของงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นนั้น และได้รับหลักฐานที่จำเป็นต่อการสรุปว่าผลงานของผู้เชี่ยวชาญและผู้ประกอบวิชาชีพอื่นนั้นมีความเพียงพอต่อวัตถุประสงค์ของผู้ประกอบวิชาชีพหรือไม่
33. ผู้ประกอบวิชาชีพมีความรับผิดชอบแต่เพียงผู้เดียวในข้อสรุปเกี่ยวกับความเชื่อมั่นที่แสดงและความรับผิดชอบไม่อาจลดลงจากการที่ผู้ประกอบวิชาชีพใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้ประกอบวิชาชีพหรือผู้ประกอบวิชาชีพอื่นที่ให้ความเชื่อมั่น อย่างไรก็ตาม หากผู้ประกอบวิชาชีพใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้ประกอบวิชาชีพในการสรุปว่าผลงานของผู้เชี่ยวชาญนั้นมีความเพียงพอต่อวัตถุประสงค์ของผู้ประกอบวิชาชีพ เพื่อเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้อง ผู้ประกอบวิชาชีพอาจยอมรับเรื่องที่เกี่ยวข้องของผู้ประกอบวิชาชีพค้นพบหรือข้อสรุปของผู้เชี่ยวชาญในเรื่องที่มีผู้เชี่ยวชาญมีความเชี่ยวชาญนั้นเป็นหลักฐานที่เหมาะสม

#### ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ

34. ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ หมายถึง บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่เป็นผู้รับผิดชอบในเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นในงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อคำรับรองของบุคคลอื่น ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบอาจเป็นผู้วัดผลหรือผู้ประเมินผลและเป็นผู้ว่าจ้างงานด้วย ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบอาจเป็นหรือไม่ใช่ผู้ว่าจ้าง ผู้ประกอบวิชาชีพในการปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นก็ได้

#### ผู้ใช้ข้อมูล

35. ผู้ใช้ข้อมูล หมายถึง บุคคล กลุ่มบุคคล องค์กร กลุ่มองค์กร หรือกลุ่มใด ๆ ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพคาดว่าจะนำรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นมาใช้ ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบสามารถเป็นหนึ่งในผู้ใช้ข้อมูลได้ แต่ไม่ใช่เป็นผู้เดียวที่เป็นผู้ใช้ข้อมูล
36. ในบางกรณีอาจมีผู้ใช้ข้อมูลอื่นนอกเหนือจากผู้รับรายงานที่ระบุไว้ในรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น ผู้ประกอบวิชาชีพอาจไม่สามารถระบุผู้ที่อาจอ่านรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นทั้งหมดเมื่อมีบุคคลจำนวนมากที่สามารถเข้าถึงรายงานดังกล่าว ในกรณีเช่นนี้ หากผู้ใช้ข้อมูลที่เป็นไปได้มีความสนใจอย่างกว้างขวางในเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น ผู้ใช้ข้อมูลอาจจำกัดสำหรับผู้มีส่วนได้เสียหลัก ซึ่งเป็นผู้ซึ่งมีส่วนได้เสียที่สำคัญร่วมกัน อย่างไรก็ตาม ผู้ใช้ข้อมูลอาจถูกระบุโดยวิธีการที่แตกต่างกันไป เช่น ตามข้อตกลงระหว่างผู้ประกอบวิชาชีพกับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบหรือผู้ว่าจ้างงานหรือโดยกฎหมายและข้อบังคับ

37. ผู้ใช้ข้อมูลหรือผู้แทนอาจเกี่ยวข้องโดยตรงกับผู้ประกอบวิชาชีพและผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ (และผู้ว่าจ้างงานหากไม่ใช่กลุ่มบุคคลเดียวกัน) ในการระบุข้อกำหนดของงานที่ให้ความเชื่อมั่น โดยไม่คำนึงถึงความเกี่ยวข้องของบุคคลอื่น อย่างไรก็ตาม งานที่ให้ความเชื่อมั่นไม่เหมือนกับงานการปฏิบัติงานตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน (ซึ่งเกี่ยวกับการรายงานข้อเท็จจริงที่ตรวจพบจากวิธีการที่ตกลงร่วมกันกับผู้ว่าจ้างงานและกลุ่มบุคคลที่สามที่เหมาะสมโดยไม่ให้ข้อสรุป)
- (ก) ผู้ประกอบวิชาชีพรับผิดชอบในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตวิธีการปฏิบัติงาน
- (ข) ผู้ประกอบวิชาชีพอาจมีความจำเป็นในการปฏิบัติวิธีการเพิ่มเติมหากข้อมูลทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพสนใจว่าอาจแตกต่างจากข้อมูล ซึ่งกำหนดไว้ตามวิธีการที่วางแผนไว้ อย่างมีนัยสำคัญ
38. ในบางกรณีผู้ใช้ข้อมูล (เช่น ธนาคารหรือหน่วยงานกำกับดูแล) ระบุข้อกำหนดหรือร้องขอให้กลุ่มบุคคลที่เหมาะสมจัดให้มีการปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นสำหรับวัตถุประสงค์เฉพาะ เมื่องานที่ให้ความเชื่อมั่นใช้เกณฑ์ที่ถูกละเลยสำหรับวัตถุประสงค์เฉพาะ รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นประกอบด้วย ข้อความแจ้งเตือนให้ผู้อ่านทราบถึงข้อเท็จจริงนี้ นอกจากนี้ผู้ประกอบวิชาชีพอาจพิจารณาถึงความเหมาะสมที่จะบ่งชี้ว่ารายงานที่ให้ความเชื่อมั่นมีจุดมุ่งหมายเพื่อผู้ใช้ข้อมูลเฉพาะเท่านั้น ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของงานที่ให้ความเชื่อมั่น ซึ่งอาจกำหนดให้จำกัดการเผยแพร่หรือการใช้รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นนั้น ในขณะที่รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นอาจถูกจำกัดเมื่อรายงานดังกล่าวมีจุดมุ่งหมายเพื่อผู้ใช้ข้อมูลที่กำหนดไว้หรือเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ การขาดการจำกัดเกี่ยวกับผู้ใช้ข้อมูลหรือวัตถุประสงค์เฉพาะไม่ได้บ่งชี้ว่าความรับผิดชอบทางกฎหมายเป็นของผู้ประกอบวิชาชีพอันเนื่องมาจากผู้ใช้เหล่านั้นหรือวัตถุประสงค์เหล่านั้น ความรับผิดชอบทางกฎหมายจะเกิดขึ้นหรือไม่ ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ทางกฎหมายของแต่ละกรณีและประเทศที่เกี่ยวข้อง

### เรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น

39. เรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นของงานที่ให้ความเชื่อมั่นมีหลายรูปแบบ เช่น
- ผลการดำเนินงานทางการเงินหรือสภาวะการณ์ทางการเงินในอดีต (ตัวอย่างเช่น ฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดในอดีต) ซึ่งข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นอาจเป็นเรื่องการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การนำเสนอ และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน
  - ผลการดำเนินงานทางการเงินหรือสภาวะการณ์ทางการเงินในอนาคต (ตัวอย่างเช่น ฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดในอนาคต) ซึ่งข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นอาจเป็นเรื่องการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การนำเสนอ และการเปิดเผยข้อมูลในประมาณการข้อมูลหรือข้อมูลตามสมมติฐาน

- ผลการดำเนินงานหรือสภาวะการณ์ที่ไม่ใช่ด้านการเงิน (ตัวอย่างเช่น ผลการดำเนินงานของกิจการ) ซึ่งข้อมูลที่ทำให้ความเชื่อมั่นอาจเป็นตัวชี้วัดที่สำคัญถึงควมมีประสิทธิภาพหรือประสิทธิผล
- ลักษณะทางกายภาพ (ตัวอย่างเช่น กำลังการผลิตของโรงงาน) ซึ่งข้อมูลที่ทำให้ความเชื่อมั่นอาจเป็นเอกสารรายละเอียดทางเทคนิค
- ระบบหรือกระบวนการต่าง ๆ (ตัวอย่างเช่น ระบบการควบคุมภายในหรือระบบเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ) ซึ่งข้อมูลที่ทำให้ความเชื่อมั่นอาจเป็นคำรับรองเกี่ยวกับควมมีประสิทธิภาพ
- พฤติกรรม (ตัวอย่างเช่น การเป็นบริษัทภิบาล การปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายหลักเกณฑ์เกี่ยวกับบุคลากร) ซึ่งข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติอาจเป็นรายงานการปฏิบัติตามหรือรายงานควมมีประสิทธิภาพ

ภาคผนวก 4 แสดงการจัดประเภทของเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นพร้อมตัวอย่างประกอบ

40. เรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นที่แตกต่างกันมีลักษณะที่แตกต่างรวมถึงระดับของข้อมูลเชิงปริมาณและข้อมูลเชิงคุณภาพ ความเป็นรูปธรรมหรือนามธรรม ข้อมูลในอดีตหรือข้อมูลพยากรณ์ และการเกี่ยวเนื่องกับช่วงเวลาที่ครอบคลุมถึง ลักษณะเหล่านี้มีผลต่อ

- (ก) ความแม่นยำในการวัดผลหรือประเมินผลเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นต่อเกณฑ์
- (ข) การใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาความน่าเชื่อถือของหลักฐานที่มี

รายงานที่ทำให้ความเชื่อมั่นอาจระบุลักษณะซึ่งเกี่ยวข้องเฉพาะกับผู้ใช้ข้อมูล

41. ระดับความเชื่อมั่นไม่ส่งผลกระทบต่อความเหมาะสมของเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่น หากเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นไม่เหมาะสมสำหรับงานที่ทำให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล เรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นนั้นไม่เหมาะสมสำหรับงานที่ทำให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัดด้วยเช่นกัน ในทางกลับกันหากเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นไม่เหมาะสมสำหรับงานที่ทำให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด เรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นนั้นไม่เหมาะสมสำหรับงานที่ทำให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเช่นกัน เรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นที่เหมาะสมสามารถแสดงได้และสามารถวัดผลหรือประเมินผลได้อย่างสม่ำเสมอต่อเกณฑ์ที่ใช้จะทำให้สามารถกำหนดวิธีปฏิบัติงานต่อข้อมูลที่ทำให้ความเชื่อมั่นและได้รับหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อสนับสนุนข้อสรุปของความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลหรือความเชื่อมั่นอย่างจำกัดตามความเหมาะสม

#### เกณฑ์

42. เกณฑ์ หมายถึง ตัวชี้วัดที่ถูกใช้ในการวัดผลหรือการประเมินผลเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่น เกณฑ์อาจเป็นแบบทางการ ตัวอย่างเช่น ในการจัดทำงบการเงิน เกณฑ์อาจหมายถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ในการรายงานเรื่องประสิทธิผลของการควบคุมภายใน เกณฑ์อาจหมายถึงแม่บทการควบคุมภายในที่กำหนดไว้หรือวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

เฉพาะ ซึ่งออกแบบสำหรับงานนั้น และในการรายงานเรื่องการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ซึ่งเกณฑ์อาจหมายถึงกฎหมาย ข้อบังคับ หรือสัญญาที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างของเกณฑ์ที่ไม่เป็นทางการ เช่น จรรยาบรรณซึ่งพัฒนาขึ้นภายในองค์กรหรือระดับการปฏิบัติงานที่ตกลงกัน (เช่น จำนวนครั้งที่คณะกรรมการเฉพาะจะมีการประชุมในระยะเวลา 1 ปี)

43. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องนำเกณฑ์ที่เหมาะสมมาใช้ให้สอดคล้องกับการวัดผลหรือการประเมินผลเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นภายใต้บริบทของดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ถ้าปราศจากกรอบอ้างอิงสำหรับเกณฑ์ที่เหมาะสม ข้อสรุปนั้นจะขึ้นอยู่กับความดีความของแต่ละบุคคล และเกิดความเข้าใจผิดความเหมาะสมของเกณฑ์เป็นไปตามบริบท หมายความว่าความเหมาะสมของเกณฑ์ถูกกำหนดโดยบริบทของสถานการณ์ของงานที่ทำให้ความเชื่อมั่นนั้น แม้กระทั่งสำหรับเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นเรื่องเดียวกันอาจมีเกณฑ์ที่ต่าง ซึ่งอาจให้ผลต่อการวัดผลหรือการประเมินผลที่ต่างกัน ตัวอย่างเช่น ผู้วัดผลหรือผู้ประเมินผลอาจเลือกเกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่งเป็นเกณฑ์สำหรับเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับความพอใจของลูกค้า เช่น เลือกจำนวนข้อร้องเรียนจากลูกค้าที่ได้รับการแก้ไขเพื่อแสดงให้เห็นถึงความพึงพอใจของลูกค้าเป็นเกณฑ์ ขณะที่ผู้วัดผลหรือผู้ประเมินผลอีกกลุ่มหนึ่งอาจเลือกจำนวนการซื้อซ้ำภายในระยะเวลาสามเดือนภายหลังจากการซื้อครั้งแรกเป็นเกณฑ์ เกณฑ์อาจเหมาะสมสำหรับกลุ่มของเหตุการณ์เฉพาะงานที่ทำให้ความเชื่อมั่น แต่อาจไม่เหมาะสมกับกลุ่มเหตุการณ์งานที่ทำให้ความเชื่อมั่นที่ต่างกัน ตัวอย่างเช่น การรายงานต่อรัฐบาลหรือหน่วยงานกำกับดูแลอาจกำหนดการใช้กลุ่มของเกณฑ์เฉพาะ แต่เกณฑ์เหล่านั้นอาจไม่เหมาะสมสำหรับผู้ใช้อ้างอิงกลุ่มอื่นที่กว้างกว่า
44. เกณฑ์ที่เหมาะสมมีลักษณะดังต่อไปนี้
- (ก) ความเกี่ยวข้อง เกณฑ์ที่เกี่ยวข้องให้ผลต่อข้อมูลที่ทำให้ความเชื่อมั่น ซึ่งช่วยผู้ใช้อ้างอิงในการตัดสินใจ
  - (ข) ความครบถ้วน เกณฑ์มีความครบถ้วนเมื่อข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นที่ถูกจัดทำตามเกณฑ์ไม่ละเว้นปัจจัยที่เกี่ยวข้อง ซึ่งอาจคาดการณ์อย่างสมเหตุสมผลที่จะส่งผลกระทบต่อ การตัดสินใจของผู้ใช้อ้างอิงโดยใช้ข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นนั้น เกณฑ์ที่ครบถ้วนรวมถึง เกณฑ์เปรียบเทียบสำหรับการแสดงข้อมูลและการเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีความเกี่ยวข้อง
  - (ค) ความน่าเชื่อถือ เกณฑ์ที่น่าเชื่อถือทำให้การวัดผลหรือการประเมินผลเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่น มีความสม่ำเสมอรวมถึงการแสดงข้อมูลและการเปิดเผยข้อมูลเมื่อใช้กับสถานการณ์ที่ คล้ายคลึงกันโดยผู้ประกอบวิชาชีพที่ต่างกัน
  - (ง) ความเป็นกลาง เกณฑ์ที่มีความเป็นกลางมีผลต่อข้อมูลที่ทำให้ความเชื่อมั่นว่าปราศจาก การลำเอียงตามความเหมาะสมกับสถานการณ์ของงานที่ทำให้ความเชื่อมั่น
  - (จ) ความเข้าใจได้ เกณฑ์ที่เข้าใจได้มีผลต่อข้อมูลที่ทำให้ความเชื่อมั่นว่าสามารถเข้าใจได้โดย ผู้ใช้อ้างอิง

45. คำอธิบายที่คลุมเครือเกี่ยวกับการคาดการณ์หรือดุลยพินิจจากประสบการณ์ของบุคคลหนึ่ง ๆ ไม่สามารถใช้เป็นเกณฑ์ที่เหมาะสม
46. ความสำคัญโดยเปรียบเทียบของลักษณะแต่ละลักษณะเมื่อมีการประเมินความเหมาะสมของเกณฑ์สำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นหนึ่งเป็นดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ระดับของความเชื่อมั่นไม่มีผลกระทบต่อความเหมาะสมของเกณฑ์ ดังนั้น หากเกณฑ์ไม่เหมาะสมสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล เกณฑ์นั้นไม่เหมาะสมสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัดด้วย และหากเกณฑ์ไม่เหมาะสมสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด เกณฑ์นั้นไม่เหมาะสมสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลด้วย เกณฑ์อาจถูกกำหนดโดยกฎหมายและข้อบังคับหรือเผยแพร่โดยหน่วยงานที่มีอำนาจหรือเป็นที่รู้จักในการเป็นผู้เชี่ยวชาญ ซึ่งปฏิบัติตามกระบวนการที่มีความโปร่งใส (เกณฑ์ที่กำหนดไว้) เกณฑ์อื่นอาจถูกออกแบบโดยเฉพาะสำหรับวัตถุประสงค์เพื่อจัดทำข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นในสถานการณ์โดยเฉพาะสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น ทั้งเกณฑ์ที่กำหนดไว้หรือเกณฑ์ที่ถูกออกแบบโดยเฉพาะมีผลกระทบต่องานจึงจำเป็นต้องประเมินความเหมาะสมของเกณฑ์ต่องานที่ให้ความเชื่อมั่นนั้น ๆ เช่น การขาดข้อบ่งชี้ที่นำไปสู่ความขัดแย้งทำให้เกณฑ์ข้างต้นถูกเชื่อได้ว่ามีความเหมาะสมถ้าเกณฑ์ดังกล่าวเกี่ยวข้องกับข้อมูลที่ใช้ข้อมูลต้องการ
47. เกณฑ์จำเป็นต้องสามารถเข้าถึงได้โดยผู้ใช้อข้อมูลเพื่อที่จะทำความเข้าใจว่าเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นถูกวัดผลหรือประเมินผลอย่างไร เกณฑ์สามารถเข้าถึงได้โดยผู้ใช้อข้อมูลด้วยวิธีการใดวิธีการหนึ่งดังต่อไปนี้
- (ก) โดยเปิดเผยแก่สาธารณะ
  - (ข) โดยการสรุปในรูปแบบที่ชัดเจนไว้ในการนำเสนอข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่น
  - (ค) โดยการสรุปในรูปแบบที่ชัดเจนไว้ในรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น
  - (ง) โดยความเข้าใจโดยทั่วไป ตัวอย่างเช่นเกณฑ์ในการวัดระยะเวลาเป็นชั่วโมงและนาที
48. เกณฑ์อาจมีไว้เพื่อผู้ใช้อข้อมูลเฉพาะกลุ่ม ตัวอย่างเช่น ข้อตกลงในสัญญา หรือเกณฑ์ที่ออกโดยสมาคมอุตสาหกรรม ซึ่งมีไว้สำหรับผู้ที่อยู่ในอุตสาหกรรมนั้นเท่านั้น เนื่องจากเกณฑ์ดังกล่าวเกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์เฉพาะเท่านั้น (ดูร่วมกับย่อหน้าที่ 38)
49. ในการปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่น ผู้ประกอบวิชาชีพต้องตัดสินใจว่าเกณฑ์นั้นเหมาะสมหรือไม่
- หลักฐาน**
50. ผู้ประกอบวิชาชีพวางแผนและปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นโดยมีความตั้งใจในการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในบริบทของงานที่ให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับการรายงานผลลัพธ์ของการวัดผลหรือการประเมินผลเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นตามเกณฑ์ การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพจำเป็นต้องพิจารณาความมีสาระสำคัญ ความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่น และปริมาณและคุณภาพของหลักฐานที่มี

เพื่อการวางแผนและปฏิบัติงานโดยเฉพาะอย่างยิ่งในการกำหนดลักษณะ เวลา และขอบเขตของวิธีการปฏิบัติงาน

#### การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

51. การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ หมายถึง ทัศนคติซึ่งรวมถึงความตื่นตัวเกี่ยวกับ
  - (ก) หลักฐานซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักฐานอื่นที่ได้รับ
  - (ข) ข้อมูลที่ก่อให้เกิดการตั้งคำถามเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของเอกสารและคำตอบที่ได้จากการสอบถามที่ถูกนำมาใช้เป็นหลักฐาน
  - (ค) สถานการณ์ที่บ่งชี้ความจำเป็นในการใช้วิธีปฏิบัติเพิ่มเติมจากวิธี ซึ่งถูกกำหนดให้ทำโดยมาตรฐานที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้อง
  - (ง) เงื่อนไขซึ่งอาจบ่งชี้การแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้น
52. การคงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดงานที่ให้ความเชื่อมั่นมีความจำเป็น หากผู้ประกอบวิชาชีพ (ตัวอย่างเช่น) ต้องการลดความเสี่ยงในเรื่องต่อไปนี้
  - การมองข้ามสถานการณ์ที่ไม่ปกติ
  - การให้ข้อสรุปในระดับที่มากเกินไปเมื่อให้ข้อสรุปจากกลุ่มตัวอย่าง
  - การใช้ข้อสมมติที่ไม่เหมาะสมในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีปฏิบัติและการประเมินผลของผลลัพธ์
53. การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมีความจำเป็นในการประเมินหลักฐานอย่างพิถีพิถัน การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพรวมถึงการตั้งคำถามเกี่ยวกับหลักฐานที่ไม่สอดคล้องกับเอกสารที่มีความน่าเชื่อถือและคำตอบที่ได้จากการสอบถาม ซึ่งรวมถึงการพิจารณาความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานที่ได้รับจากสถานการณ์
54. ยกเว้นงานที่ให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้องกับการให้ความเชื่อมั่นว่าเอกสารหลักฐานเป็นของจริงหรือไม่ ผู้ประกอบวิชาชีพอาจยอมรับข้อมูลหรือเอกสารหลักฐานว่าเป็นของจริงเว้นแต่ผู้ประกอบวิชาชีพจะมีเหตุผลให้เชื่อในทางตรงกันข้าม อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบวิชาชีพถูกกำหนดให้พิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ได้รับจากหลักฐาน
55. ผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถไม่คำนึงถึงประสบการณ์ในอดีตเกี่ยวกับความซื่อสัตย์ของผู้ซึ่งให้หลักฐาน อย่างไรก็ตาม ความเชื่อที่ว่าผู้ซึ่งให้หลักฐานมีความซื่อสัตย์ไม่ลดความจำเป็นที่ผู้ประกอบวิชาชีพต้องคงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

#### การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

56. การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมีความจำเป็นต่อการปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างเหมาะสม เนื่องจากการตีความข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องและมาตรฐานที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้อง และการตัดสินใจจากข้อมูล ซึ่งถูกกำหนดตลอดการปฏิบัติ งานที่ให้ความเชื่อมั่นว่าต้องเกิดจากการนำเอาความรู้จากการฝึกอบรม ความรู้และประสบการณ์มาใช้กับ

ข้อเท็จจริงในสถานการณ์ การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพมีความจำเป็นโดยเฉพาะอย่างยิ่ง การตัดสินใจเกี่ยวกับ

- ความมีสาระสำคัญและความเสี่ยงจากงานที่ให้ความเชื่อมั่น
- ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีปฏิบัติที่ใช้เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้องในการได้มาซึ่งหลักฐาน
- การประเมินว่าได้รับมาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ และมีความต้องการหลักฐานเพิ่มเติมที่ต้องทำเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามมาตรฐานที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นหรือไม่ โดยเฉพาะในกรณีของงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด ผู้ประกอบวิชาชีพต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินว่าได้มาซึ่งระดับความเชื่อมั่นที่มีนัยหรือไม่
- ในกรณีของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรง การนำเกณฑ์มาใช้ต่อเรื่องที่ให้ความความเชื่อมั่น และถ้าผู้ประกอบวิชาชีพเลือกหรือพัฒนาเกณฑ์ การเลือกและการพัฒนาเกณฑ์ดังกล่าว ในกรณีงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อคำรับรองของบุคคลอื่น การประเมินการใช้ดุลยพินิจดังกล่าวของบุคคลอื่น
- ข้อสรุปที่เหมาะสมที่ได้จากหลักฐานที่ได้รับ

57. ลักษณะสำคัญที่แตกต่างของดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่คาดไว้จากผู้ประกอบวิชาชีพคือ ดุลยพินิจที่เกิดจากการฝึกอบรม ความรู้และประสบการณ์ที่ช่วยในการพัฒนาความรู้ความสามารถที่จำเป็นในการได้มาซึ่งดุลยพินิจที่สมเหตุสมผล
58. การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในกรณีเฉพาะมีพื้นฐานอยู่บนข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่รับรู้โดยผู้ประกอบวิชาชีพ การปรึกษาหารือเกี่ยวกับอุปสรรคหรือเรื่องที่ขัดแย้งระหว่างการทำงานที่ให้ความเชื่อมั่น ทั้งภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานและระหว่างกลุ่มผู้ปฏิบัติงานและบุคคลอื่นในระดับที่เหมาะสม ไม่ว่าจะภายในหรือภายนอกสำนักงาน เพื่อที่จะช่วยให้ผู้ประกอบวิชาชีพใช้ดุลยพินิจที่สมเหตุสมผลและรอบคอบ
59. การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพสามารถประเมินผลได้จากข้อเท็จจริงที่ว่า การใช้ดุลยพินิจนั้นแสดงให้เห็นถึงการใช้ความรู้ความสามารถของการให้ความเชื่อมั่น และหลักเกณฑ์ในการวัดผลหรือการประเมิน และดุลยพินิจเหมาะสมและความสอดคล้องกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพรับรู้จนถึงวันที่ในรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น
60. การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพต้องถือปฏิบัติตลอดงานที่ให้ความเชื่อมั่น การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพจะต้องไม่ถูกนำมาใช้ในการให้เหตุผลสำหรับการตัดสินใจที่ไม่สนับสนุนโดยข้อเท็จจริงหรือสถานการณ์ของงานที่ให้ความเชื่อมั่นหรือไม่สนับสนุนโดยหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

*ความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐาน*

61. ความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานมีความเกี่ยวข้องกัน ความเพียงพอเป็นการวัดหลักฐานเชิงปริมาณ ปริมาณของหลักฐานที่ต้องการเป็นผลจากความเสี่ยงที่ข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่น

จะแสดงขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (ความเสี่ยงยิ่งสูง ยิ่งต้องการหลักฐานในปริมาณมาก) และคุณภาพของหลักฐานดังกล่าว (คุณภาพยิ่งสูง ยิ่งทำให้ต้องการหลักฐานน้อยลง) การได้มาซึ่งหลักฐานในปริมาณที่มากขึ้นอาจไม่สามารถชดเชยหลักฐานที่มีคุณภาพต่ำได้ (ดูร่วมกับย่อหน้าที่ 81-82)

62. ความเหมาะสมของการวัดคุณภาพของหลักฐาน หมายถึง ความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของหลักฐานในการสนับสนุนข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพ
63. ความน่าเชื่อถือของหลักฐานขึ้นอยู่กับแหล่งที่มาของหลักฐานและลักษณะของหลักฐานและขึ้นอยู่กับสถานการณ์เฉพาะที่ได้มาซึ่งหลักฐาน ความน่าเชื่อถือในหลายประเภทของหลักฐานสามารถทำให้เทียบเคียงกันได้ อย่างไรก็ดี การทำให้เทียบเคียงกันนี้ขึ้นอยู่กับข้อยกเว้นที่สำคัญ ถึงแม้ว่าเมื่อได้รับหลักฐานมาจากแหล่งภายนอก สถานการณ์อาจกระทบต่อความน่าเชื่อถือของหลักฐาน ตัวอย่างเช่น หลักฐานที่ได้รับจากแหล่งภายนอกอาจไม่น่าเชื่อถือ หากว่าแหล่งนั้นไม่เป็นที่รู้จักหรือไม่อยู่บนพื้นฐานของความเป็นจริง ถึงแม้ว่าอาจมีข้อยกเว้นบางประการ การทำให้หลักฐานเทียบเคียงกันด้านความน่าเชื่อถืออาจมีประโยชน์ดังนี้
  - หลักฐานมีความน่าเชื่อถือมากกว่าเมื่อได้รับจากแหล่งภายนอกกลุ่มบุคคลที่เหมาะสม
  - หลักฐานซึ่งเกิดจากแหล่งภายในน่าเชื่อถือมากกว่าหากการควบคุมที่เกี่ยวข้องมีประสิทธิภาพ
  - หลักฐานที่ได้รับโดยตรงโดยผู้ประกอบวิชาชีพ (ตัวอย่างเช่น การสังเกตการณ์การนำการควบคุมมาปฏิบัติ) มีความน่าเชื่อถือมากกว่าหลักฐานที่ได้มาโดยอ้อมหรือโดยการอนุมาน (เช่น การสอบถามเกี่ยวกับการปฏิบัติตามการควบคุม)
  - หลักฐานมีความน่าเชื่อถือมากกว่าเมื่อหลักฐานมีอยู่ในรูปแบบของการบันทึก ไม่ว่าจะโดยกระดาษหรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์ หรือโดยสื่ออื่น ๆ (เช่น การบันทึกข้อมูลการประชุมที่เกิดขึ้นพร้อมกันเป็นลายลักษณ์อักษรโดยทั่วไปมีความน่าเชื่อถือมากกว่าการบอกกล่าวด้วยวาจาภายหลังเกี่ยวกับเรื่องที่มีการประชุมกัน)
64. โดยทั่วไป ผู้ประกอบวิชาชีพได้มาซึ่งความเชื่อมั่นที่มากขึ้นจากหลักฐานที่มีความสอดคล้องกันที่ได้รับมาจากแหล่งที่ต่างกันหรือจากลักษณะที่ต่างกันเมื่อเทียบกับการพิจารณาหลักฐานเดี่ยวโดยลำพัง ยิ่งกว่านั้นการได้มาซึ่งหลักฐานจากแหล่งที่ต่างกันหรือลักษณะที่ต่างกัน อาจสอดคล้องกับหลักฐานอื่นหรืออาจบ่งชี้ว่าหลักฐานรายการเดิมนั้นไม่น่าเชื่อถือ ในทางกลับกัน เมื่อหลักฐานที่ได้รับจากแหล่งหนึ่งไม่สอดคล้องกับหลักฐานที่ได้รับมาจากอีกแหล่งหนึ่ง ผู้ประกอบวิชาชีพต้องตัดสินใจว่าจะใช้วิธีปฏิบัติเพิ่มเติมใดที่จำเป็นในการแก้ปัญหาคความไม่สอดคล้องกันของหลักฐานนั้น
65. ในการได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ โดยทั่วไปแล้ว การได้รับความเชื่อมั่นเกี่ยวกับข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นที่ครอบคลุมในช่วงเวลาหนึ่งยากกว่าการได้รับความเชื่อมั่นเกี่ยวกับข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่น ณ จุดของเวลา ยิ่งไปกว่านั้นข้อสรุปที่ได้จากกระบวนการโดยทั่วไปมีความจำกัดเฉพาะต่อช่วงเวลาหรือระยะเวลาที่ครอบคลุมโดยงานที่ให้ความเชื่อมั่น ผู้ประกอบวิชาชีพไม่ให้ข้อสรุปเกี่ยวกับกระบวนการว่าจะมีความต่อเนื่องในลักษณะที่ระบุถึงอนาคต

66. หลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอจะได้มาเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพหรือไม่เป็นเรื่องของดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งเกี่ยวข้องกับพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนในการให้ได้มาซึ่งหลักฐานกับประโยชน์จากข้อมูลที่ได้รับ ผู้ประกอบวิชาชีพควรใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพและใช้การสังเกตและสงสัยของผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินปริมาณและคุณภาพของหลักฐาน ซึ่งหมายถึง ความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานเพื่อสนับสนุนรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น

#### ความมีสาระสำคัญ

67. ความมีสาระสำคัญมีความเกี่ยวข้องกับการวางแผนงานและปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่น รวมถึงเมื่อกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการปฏิบัติงาน และการประเมินผลว่าข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นปราศจากการแสดงข้อมูลอันขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญถูกกำหนดในสถานการณ์แวดล้อม แต่ไม่ถูกกระทบจากระดับของการให้ความเชื่อมั่น ดังนั้น สำหรับผู้ใช้ข้อมูลกลุ่มเดียวกันและเพื่อวัตถุประสงค์เดียวกัน ความมีสาระสำคัญสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเหมือนกันกับความมีสาระสำคัญสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัดเนื่องจากความมีสาระสำคัญมีพื้นฐานจากข้อมูลที่ใช้ข้อมูลต้องการ
68. การแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงรวมถึงการละเว้นไม่แสดงข้อมูลถูกพิจารณาว่ามีสาระสำคัญเมื่อเหตุการณ์เหล่านั้นโดยพิจารณาตั้งแต่รายการและยอดรวม อาจคาดการณ์อย่างมีเหตุผลว่าจะส่งผลต่อการตัดสินใจที่เกี่ยวข้องของผู้ใช้ข้อมูลโดยอ้างอิงจากข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่น การพิจารณาความมีสาระสำคัญของผู้ประกอบวิชาชีพเป็นเรื่องของดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพและเป็นผลมาจากการรับรู้ของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับความต้องการข้อมูลของผู้ใช้ข้อมูลโดยรวมทั้งกลุ่มเว้นแต่งานที่ให้ความเชื่อมั่นถูกออกแบบเพื่อที่จะให้เป็นไปตามข้อมูลที่ต้องการสำหรับผู้ใช้ข้อมูลเฉพาะ ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงต่อผู้ใช้ข้อมูลเฉพาะ (ซึ่งข้อมูลที่ต้องการอาจแตกต่างกันอย่างกว้างขวาง) อาจจะไม่ถูกพิจารณาโดยปกติ
69. ความมีสาระสำคัญถูกพิจารณาในบริบทของปัจจัยเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณ (หากสามารถทำได้) ความสำคัญของปัจจัยเชิงคุณภาพเมื่อเทียบกับปัจจัยเชิงปริมาณเมื่อพิจารณาความมีสาระสำคัญในงานที่ให้ความเชื่อมั่นงานใดงานหนึ่งเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพ
70. ความมีสาระสำคัญเกี่ยวข้องกับข้อมูลที่ครอบคลุมโดยรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นของผู้ประกอบวิชาชีพ ดังนั้น เมื่องานที่ให้ความเชื่อมั่นครอบคลุมถึงลักษณะบางส่วน (ไม่ใช่ทั้งหมด) ของข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่น ความมีสาระสำคัญถูกพิจารณาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นที่ครอบคลุมถึงโดยงานที่ให้ความเชื่อมั่นเท่านั้น

### ความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่น

71. ข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นอาจไม่แสดงในบริบทของเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นและเกณฑ์ที่เหมาะสม จึงอาจขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างมีสาระสำคัญ กรณีดังกล่าวเกิดจากการที่ข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นมิได้สะท้อนถึงการนำเกณฑ์ไปใช้ในการวัดผลและประเมินผลในเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างเหมาะสม
72. ความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่น หมายถึง ความเสี่ยงที่ผู้ประกอบวิชาชีพแสดงข้อสรุปอย่างไม่เหมาะสมเมื่อข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่นมิได้หมายความหรือไม่รวมถึง ความเสี่ยงทางธุรกิจของผู้ประกอบวิชาชีพ เช่น ผลขาดทุนจากการแพ็คดีตีความ การเสื่อมเสียชื่อเสียง หรือเหตุการณ์อื่น ๆ ที่เกิดขึ้นที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่น
73. การลดความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่นเป็นศูนย์เป็นไปได้ยากมากและมีต้นทุนสูงต่อความเป็นประโยชน์ ดังนั้น “ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล” เป็นความเชื่อมั่นที่ต่ำกว่าความเชื่อมั่นอย่างสมบูรณ์ ซึ่งเป็นผลจากปัจจัยหลายประการ ดังตัวอย่างต่อไปนี้
- การใช้วิธีเลือกทดสอบ
  - ข้อจำกัดสืบเนื่องของการควบคุมภายใน
  - ข้อเท็จจริงที่ว่าหลักฐานส่วนใหญ่ที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้มาเป็นหลักฐานที่ต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาความน่าเชื่อถือมากกว่าเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปได้ในตัวเอง
  - การใช้ดุลยพินิจในการรวบรวมและประเมินหลักฐานและการจัดทำข้อสรุปตามหลักฐานนั้น
  - ในบางกรณีเป็นเรื่องลักษณะของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ เมื่อมีการวัดผลหรือประเมินผลของงานโดยเทียบกับเกณฑ์
74. โดยทั่วไป ความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่นอาจแสดงให้เห็นถึงส่วนประกอบที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้ ถึงแม้ว่าส่วนประกอบเหล่านี้ทั้งหมดอาจไม่จำเป็นต้องแสดงหรือมีนัยสำคัญต่อทุก ๆ งานที่ให้ความเชื่อมั่น
- (ก) ความเสี่ยงที่ผู้ประกอบวิชาชีพไม่มีอิทธิพลทางตรง ซึ่งประกอบไปด้วย
- (1) ความอ่อนไหวของข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นที่จะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งไม่พิจารณาถึงการควบคุมที่เกี่ยวข้องที่ปฏิบัติโดยกลุ่มบุคคลที่เหมาะสม (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)
  - (2) ความเสี่ยงที่การแสดงผลขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจะเกิดขึ้นในข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นที่ไม่อาจป้องกันได้หรือตรวจพบได้หรือได้รับการแก้ไขในระยะเวลาที่ทันทั่วทั้งที่โดยการควบคุมภายในของกลุ่มบุคคลที่เหมาะสม (ความเสี่ยงจากการควบคุม)
- (ข) ความเสี่ยงซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพมีอิทธิพลทางตรง ซึ่งประกอบไปด้วย

- (1) ความเสี่ยงที่วิธีการที่ปฏิบัติโดยผู้ประกอบวิชาชีพไม่อาจตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ)
- (2) ในกรณีของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรง ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการวัดผลหรือการประเมินผลของผู้ประกอบวิชาชีพในเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นต่อเกณฑ์ (ความเสี่ยงจากการวัดผลหรือการประเมินผล)

75. ระดับผลกระทบที่มีต่อสถานการณ์งานที่ให้ความเชื่อมั่นที่แต่ละส่วนประกอบเหล่านี้มีความเกี่ยวข้องกันเป็นการเฉพาะ

- ลักษณะของเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นและข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่น ตัวอย่างเช่น แนวคิดของความเสี่ยงจากการควบคุมอาจเป็นประโยชน์เมื่อเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นเชื่อมโยงกับการจัดทำข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานของกิจการมากกว่า เมื่อเชื่อมโยงกับข้อมูลเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมหรือความมีตัวตนทางกายภาพ
- การปฏิบัติงานนั้นเป็นการปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลหรือความเชื่อมั่นอย่างจำกัด ตัวอย่างเช่น ในงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด ผู้ประกอบวิชาชีพอาจตัดสินใจที่จะได้มาซึ่งหลักฐานด้วยวิธีการนอกเหนือจากการทดสอบการควบคุม ซึ่งในกรณีดังกล่าวการพิจารณาความเสี่ยงจากการควบคุมอาจเกี่ยวข้องน้อยกว่าในกรณีงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลในข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นเดียวกัน
- งานนั้นเป็นงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรงหรืองานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อคำรับรองของบุคคลอื่น แนวคิดเรื่องความเสี่ยงจากการควบคุมเกี่ยวข้องกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อคำรับรองของบุคคลอื่น ส่วนแนวคิดเรื่องความเสี่ยงจากการวัดผลหรือการประเมินผลเกี่ยวข้องมากกว่าในกรณีงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรง

การพิจารณาความเสี่ยงเป็นเรื่องของดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพมากกว่าเรื่องความสามารถในการวัดผลที่เที่ยงตรง

ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีปฏิบัติ

76. วิธีปฏิบัติหลายวิธีถูกนำมาใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลหรือความเชื่อมั่นอย่างจำกัดตามความเหมาะสม วิธีปฏิบัติประกอบด้วย

- การตรวจสอบ
- การสังเกตการณ์
- การขอคำยืนยัน
- การทดสอบการคำนวณ
- การทดสอบโดยการปฏิบัติซ้ำ
- การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

- การสอบถาม
- ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีปฏิบัติที่ถูกต้องแตกต่างกันในแต่ละงานที่ให้ความเชื่อมั่น งานที่ให้ความเชื่อมั่นหลายงานมีความแตกต่างในวิธีปฏิบัติอย่างไม่สิ้นสุดที่เป็นไปได้ในเชิงทฤษฎี อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติเป็นการยากที่จะสื่อสารอย่างชัดเจนและไม่คลุมเครือ
77. งานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลและงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัดต้องการการใช้ทักษะ และเทคนิคในงานที่ให้ความเชื่อมั่นและการรวบรวมหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการปฏิบัติงานอย่างเป็นระบบและอย่างซ้ำ ๆ ซึ่งรวมถึงการทำความเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นและสถานการณ์อื่นของงานที่ให้ความเชื่อมั่นนั้น
78. งานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวข้องกับ
- (ก) การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของ ข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นซึ่งได้มาจากความเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นและ สถานการณ์อื่น
  - (ข) การออกแบบและการปฏิบัติตามวิธีการเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้เพื่อให้ ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลในการสนับสนุนข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพ
  - (ค) การประเมินความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานที่ได้รับในบริบทของงานที่ให้ความเชื่อมั่น และพยายามให้ได้มาซึ่งหลักฐานเพิ่มเติมหากจำเป็นต่อสถานการณ์
79. ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการรวบรวมหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัดนั้น มีขอบเขตจำกัดอย่างชัดเจนเมื่อเปรียบเทียบกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล มาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นเฉพาะเรื่องอาจกำหนดหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด ซึ่งโดยส่วนมากได้มาจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบและการสอบถาม ในกรณีที่ไม่มีความสัมพันธ์กับงานที่ให้ความเชื่อมั่นเฉพาะเรื่องสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัดบางประเภท วิธีการรวบรวมหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอโดยส่วนมากอาจได้มาหรืออาจไม่ได้มาจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบและการสอบถาม และจะแตกต่างกันไปตามสถานการณ์ของงานนั้น ๆ โดยเฉพาะเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นและความต้องการของผู้ใช้ข้อมูลและผู้ว่าจ้าง ซึ่งรวมถึงข้อจำกัดของระยะเวลาและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง การกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตวิธีปฏิบัติเป็นเรื่องของดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ และจะแตกต่างกันไปในแต่ละงานที่ให้ความเชื่อมั่น
80. งานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัดเกี่ยวข้องกับ
- (ก) การระบุส่วนของข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นที่อาจเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงใน สาระสำคัญซึ่งได้มาจากความเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นและสถานการณ์อื่น
  - (ข) การออกแบบและการปฏิบัติตามวิธีการเพื่อตอบสนองต่อส่วนของข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่น ดังกล่าวและเพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างจำกัดเพื่อสนับสนุนข้อสรุปของผู้ประกอบ วิชาชีพ

- (ค) หากผู้ประกอบวิชาชีพตระหนักถึงเรื่องที่เป็นเหตุให้ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่าข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นนั้นอาจจะแสดงขัดต่อข้อเท็จจริงในสาระสำคัญ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องออกแบบและปฏิบัติตามวิธีปฏิบัติเพิ่มเติมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานเพิ่มเติม

#### ปริมาณและคุณภาพของหลักฐานที่มีอยู่

81. ปริมาณหรือคุณภาพของหลักฐานที่มีอยู่เป็นผลมาจาก
- (ก) ลักษณะของเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นหรือข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่น ตัวอย่างเช่น ข้อมูลเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นที่มีลักษณะเป็นอนาคตมากกว่าอดีตอาจได้รับหลักฐานที่มีความเป็นรูปธรรมน้อยกว่า (ดูย่อหน้าที่ 40)
- (ข) สถานการณ์อื่น เช่น เมื่อหลักฐานซึ่งสามารถถูกคาดการณ์อย่างสมเหตุสมผลว่าจะมีอยู่กลับไม่มีอยู่เนื่องจาก เช่น ช่วงเวลาในการแต่งตั้งผู้ประกอบวิชาชีพ นโยบายในการเก็บรักษาเอกสารหลักฐานของกิจการ ระบบสารสนเทศที่ไม่เพียงพอ หรือ ข้อจำกัดที่กำหนดโดยผู้ว่าจ้างงาน
- โดยทั่วไป หลักฐานมีลักษณะที่ต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาความน่าเชื่อถือมากกว่าเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปได้ในตัวเอง
82. การให้ข้อสรุปอย่างไม่มีเงื่อนไขไม่เหมาะสมสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลหรืองานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัดเมื่อ
- (ก) สถานการณ์ที่ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพไม่ได้รับหลักฐานที่ต้องการเพื่อลดความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่นให้อยู่ในระดับที่เหมาะสม หรือ
- (ข) ผู้ที่เกี่ยวข้องกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นกำหนดข้อจำกัด ซึ่งทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพไม่ได้รับหลักฐานที่ต้องการเพื่อลดความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่นให้อยู่ในระดับที่เหมาะสม

#### รายงานที่ให้ความเชื่อมั่น

83. ผู้ประกอบวิชาชีพให้ข้อสรุปเกี่ยวกับหลักฐานที่ได้รับและจัดทำรายงานที่เป็นลายลักษณ์อักษรซึ่งประกอบด้วย การแสดงข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพที่ชัดเจนเกี่ยวกับข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่น มาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นกำหนดองค์ประกอบพื้นฐานสำหรับรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น
84. ในงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล ข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพแสดงในรูปแบบของการแสดงความเห็นที่ผู้ประกอบวิชาชีพสรุปเกี่ยวกับผลลัพธ์ของการวัดผลหรือการประเมินผลเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่น
85. ตัวอย่างข้อสรุปที่แสดงในรูปแบบที่เหมาะสมสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลรวมถึง
- กรณีแสดงในรูปแบบของเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นและเกณฑ์ที่ใช้ “ในความเห็นของข้าพเจ้า กิจการปฏิบัติตามกฎหมาย พอส ในสาระสำคัญ”

- กรณีแสดงในรูปแบบของข้อมูลที่ทำให้ความเชื่อมั่นและเกณฑ์ที่ใช้ “ข้าพเจ้าเห็นว่างบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงิน ณ [วันที่] และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามแม่บท พอส”
  - กรณีแสดงในรูปแบบรายงานที่จัดทำขึ้นโดยกลุ่มบุคคลผู้รับผิดชอบ “ในความเห็นของข้าพเจ้า รายงานของ [กลุ่มบุคคลที่เหมาะสม] ที่กล่าวว่ากิจการได้ปฏิบัติตามกฎหมาย พอส แสดงถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” หรือ “ในความเห็นของข้าพเจ้า รายงานของ [กลุ่มบุคคลที่เหมาะสม] ที่กล่าวว่าดัชนีชี้วัดผลงานหรือความสำเร็จของงานแสดงตามเกณฑ์ พอส แสดงโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” สำหรับงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรง ข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพแสดงข้อความเกี่ยวกับเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นและเกณฑ์ที่ใช้
86. ในงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด ผู้ประกอบวิชาชีพให้ข้อสรุปในรูปแบบของการแสดงว่า จากวิธีการที่ปฏิบัติ ผู้ประกอบวิชาชีพพบเรื่องที่มีสาระสำคัญที่ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่าข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นนั้นแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ตัวอย่างเช่น “จากการปฏิบัติงานและหลักฐานที่ได้รับ ข้าพเจ้าไม่พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่า [กิจการ] ไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย พอส ในสาระสำคัญ”
87. ผู้ประกอบวิชาชีพอาจเลือกรูปแบบการรายงาน “แบบสั้น” หรือ “แบบยาว” ช่วยในการสื่อสารที่มีประสิทธิผลกับผู้ที่คาดว่าจะใช้รายงาน โดยปกติรายงาน “แบบสั้น” มีเพียงองค์ประกอบพื้นฐานเท่านั้น ส่วนรายงาน “แบบยาว” รวมถึงข้อมูลและคำอธิบายอื่น ซึ่งไม่ส่งผลกระทบต่อข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพ นอกจากองค์ประกอบพื้นฐานแล้ว รายงานแบบยาวอาจบรรยายรายละเอียดข้อตกลงในการรับงาน เกณฑ์ที่ใช้ ประเด็นที่พบเกี่ยวกับงาน รายละเอียดของคุณสมบัติและประสบการณ์ของผู้ประกอบวิชาชีพและบุคลากรอื่นที่เกี่ยวข้องกับงานที่ให้ความเชื่อมั่น การเปิดเผยเกี่ยวกับระดับสาระสำคัญ และในบางกรณีรวมถึงข้อแนะนำ การรวมข้อมูลและคำอธิบายอื่นไว้ในรายงานหรือไม่ขึ้นอยู่กับความสำคัญที่มีต่อความต้องการใช้ข้อมูลของผู้ใช้ข้อมูล
88. ข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพต้องแสดงแยกอย่างชัดเจนจากข้อมูลหรือคำอธิบาย ซึ่งไม่มุ่งหมายให้มีผลต่อข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพ รวมถึงข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่เน้น เรื่องอื่น และประเด็นที่พบที่เกี่ยวกับลักษณะเฉพาะของเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่น ข้อแนะนำและข้อมูลเพิ่มเติมที่รวมอยู่ในรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น ข้อความที่ใช้ต้องแสดงอย่างชัดเจนว่า ข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่เน้น ข้อมูลอื่น ประเด็นที่พบ ข้อแนะนำ หรือ ข้อมูลเพิ่มเติม ไม่มีความมุ่งหมายที่จะปรับเปลี่ยนข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพ
89. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องแสดงข้อสรุปในรูปแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในสถานการณ์ดังนี้
- (ก) ในดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ เกิดการจำกัดขอบเขตและผลของการจำกัดขอบเขตอาจมีสาระสำคัญ ในกรณีเช่นนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องแสดงข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงข้อสรุป ในบางสถานการณ์ ผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาถอนตัวจากงานที่ให้ความเชื่อมั่น

- (ข) ในดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ในกรณีเช่นนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องแสดงข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไขหรือแสดงข้อสรุปว่าข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นไม่ถูกต้อง ในงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรง กรณีที่ข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่น คือข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพ และผู้ประกอบวิชาชีพสรุปว่าเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นบางส่วนหรือทั้งหมดไม่เป็นไปตามเกณฑ์ในสาระสำคัญ การให้ข้อสรุปดังกล่าวถือว่าเป็นข้อสรุปแบบมีเงื่อนไข (หรือข้อสรุปแบบไม่ถูกต้องแล้วแต่จะเหมาะสม)
90. ข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไขต้องแสดงว่าผลกระทบหรือผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นของเรื่องไม่มีสาระสำคัญมากและไม่แผ่กระจายจนกระทั่งต้องให้ข้อสรุปว่าไม่ถูกต้องหรือไม่ให้ข้อสรุป
91. ภายหลังจากที่ได้ตอบรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นแล้ว หากพบว่ามีเงื่อนไขเบื้องต้นก่อนการรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นหนึ่งเงื่อนไขหรือมากกว่าไม่มีอยู่ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปรึกษาหารือเรื่องดังกล่าวกับกลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้องและต้องพิจารณาว่า
- (ก) เรื่องดังกล่าวสามารถแก้ปัญหาได้ในระดับที่ผู้ประกอบวิชาชีพพึงพอใจหรือไม่
- (ข) การปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นนั้นต่อไปเหมาะสมหรือไม่
- (ค) การสื่อสารเรื่องดังกล่าวในรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างไรหรือไม่
92. ภายหลังจากการรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นหากพบว่าเกณฑ์ที่ใช้บางเกณฑ์หรือทั้งหมดไม่เหมาะสมหรือเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นบางส่วนหรือทั้งหมดไม่เหมาะสมกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาถอนตัวจากงานที่ให้ความเชื่อมั่นหากการถอนตัวสามารถทำได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับ หากผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อผู้ประกอบวิชาชีพต้องแสดง
- (ก) ข้อสรุปแบบมีเงื่อนไขหรือข้อสรุปว่าไม่ถูกต้องซึ่งขึ้นอยู่กับระดับสาระสำคัญและการแผ่กระจายของเรื่องดังกล่าว ในดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพ การใช้เกณฑ์ที่ไม่เหมาะสมหรือเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นที่ไม่เหมาะสมอาจทำให้ผู้ใช้ข้อมูลเข้าใจผิด หรือ
- (ข) ในกรณีอื่น ข้อสรุปแบบมีเงื่อนไขหรือการไม่แสดงข้อสรุปซึ่งขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพต่อระดับสาระสำคัญและการแผ่กระจายของเรื่องดังกล่าว

### เรื่องอื่น

#### ความรับผิดชอบในการติดต่อสื่อสารอื่น

93. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาว่า เมื่ออ้างถึงข้อตกลงการรับงานและสถานการณ์งานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่น เรื่องใด ๆ ที่อยู่ในความสนใจของผู้ประกอบวิชาชีพต้องได้รับการติดต่อสื่อสารไปยังผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ ผู้วัดผลหรือผู้ประเมินผล ผู้ว่าจ้างงาน ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หรือบุคคลอื่นหรือไม่

## การจัดทำเอกสารหลักฐาน

94. เอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นให้ข้อมูลที่ใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการจัดทำรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น ก็ต่อเมื่อเอกสารหลักฐานนั้นได้จัดทำทันที และเอกสารหลักฐานนั้นเพียงพอและเหมาะสมเพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพที่มีประสบการณ์ ซึ่งไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นมาก่อนสามารถเข้าใจได้ถึง
- (ก) ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการปฏิบัติที่เป็นไปตามมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้องและข้อกำหนดตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง
  - (ข) ผลของวิธีการปฏิบัติงานและหลักฐานที่ได้รับ
  - (ค) เรื่องสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างงานที่ให้ความเชื่อมั่น ข้อสรุปที่ได้ และดุลยพินิจที่สำคัญของผู้ประกอบวิชาชีพที่ใช้ในการให้ข้อสรุปนั้น
95. เอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับงานที่ให้ความเชื่อมั่น รวมถึงเอกสารหลักฐานที่แสดงถึงว่าผู้ประกอบวิชาชีพได้จัดการกับข้อมูลไม่สอดคล้องกับข้อสรุปสุดท้ายของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับเรื่องที่สำคัญเรื่องใดเรื่องหนึ่งอย่างไร

## การใช้ชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพโดยไม่เหมาะสม

96. ผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวข้องกับเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นหรือข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้องเมื่อผู้ประกอบวิชาชีพรายงานต่อข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นนั้นหรืออนุญาตให้ใช้ชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นหรือข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้อง หากผู้ประกอบวิชาชีพไม่ได้เกี่ยวข้องกับลักษณะดังกล่าว บุคคลภายนอกก็ไม่สามารถถือได้ว่าผู้ประกอบวิชาชีพมีความรับผิดชอบ หากผู้ประกอบวิชาชีพทราบว่ามีการที่นำชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพไปใช้โดยไม่เหมาะสมในเรื่องเกี่ยวกับเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นหรือข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้อง ผู้ประกอบวิชาชีพต้องแจ้งให้กิจการนั้นหยุดการกระทำดังกล่าว และผู้ประกอบวิชาชีพควรพิจารณาถึงขั้นตอนต่อไปตามความจำเป็น เช่น แจ้งให้บุคคลภายนอกที่นำข้อมูลทราบถึงการนำชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพไปใช้โดยไม่เหมาะสมหรือการขอคำแนะนำทางกฎหมาย



ภาคผนวก 1

ประกาศที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี และความสัมพันธ์ของแต่ละมาตรฐานและความสัมพันธ์ที่มีต่อประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

ภาคผนวกนี้แสดงให้เห็นถึงขอบเขตของประกาศที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี และความสัมพันธ์ของแต่ละมาตรฐานและความสัมพันธ์ที่มีต่อประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี)



## ภาคผนวก 2

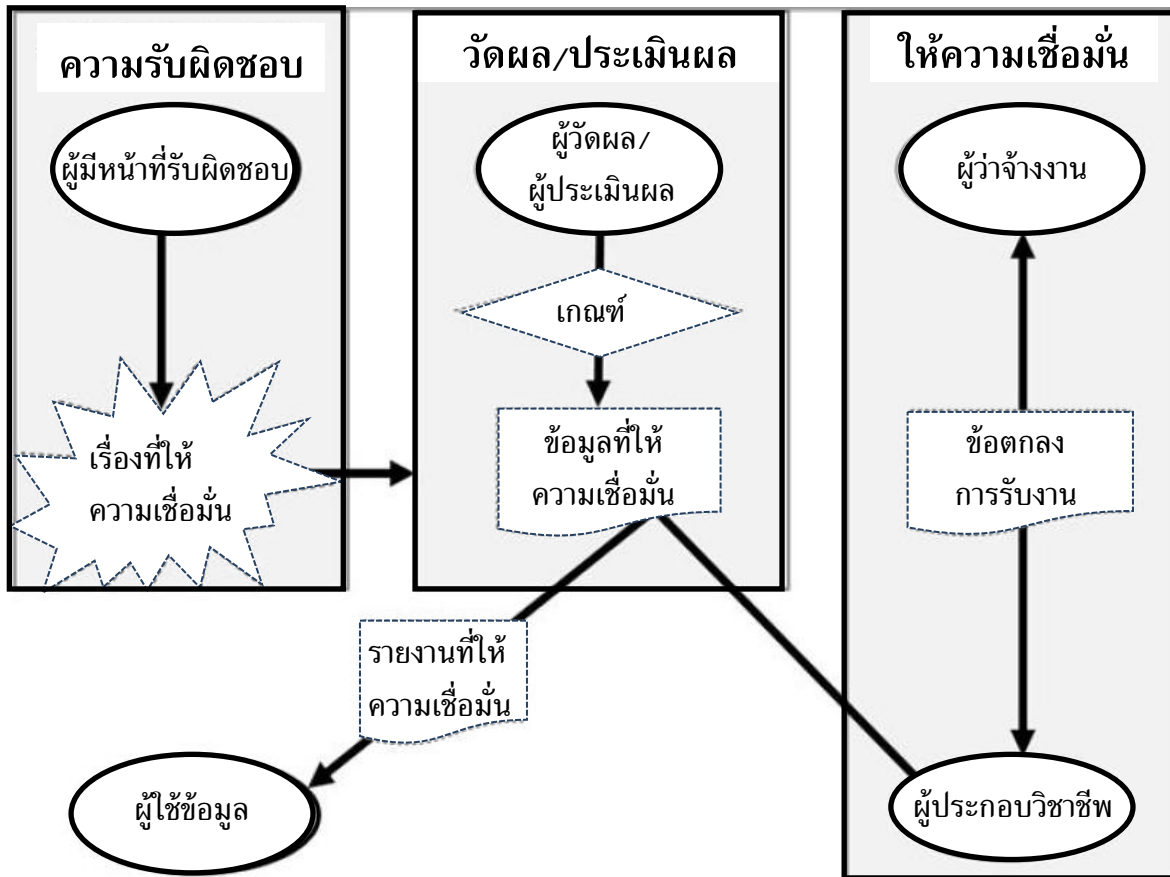
งานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อคำรับรองของบุคคลอื่น และงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรง

ภาคผนวกนี้แสดงความแตกต่างระหว่างงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อคำรับรองของบุคคลอื่นและงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรง

1. ในงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อคำรับรองของบุคคลอื่น ผู้วัดผลหรือผู้ประเมินผล ซึ่งไม่ใช่ผู้ประกอบวิชาชีพที่ให้ความเชื่อมั่นเป็นผู้วัดผลหรือประเมินผลเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นตามเกณฑ์ ผลลัพธ์ของการวัดผลหรือการประเมินผลคือข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่น ข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นอาจไม่แสดงในบริบทของเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นและเกณฑ์อย่างเหมาะสม จึงอาจขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างมีสาระสำคัญ บทบาทของผู้ประกอบวิชาชีพในงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อคำรับรองของบุคคลอื่น คือการให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อแสดงข้อสรุปว่าข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นตามที่ผู้วัดผลหรือผู้ประเมินผลจัดทำปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่
2. ในงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรง ผู้ประกอบวิชาชีพวัดผลหรือประเมินผลเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นตามเกณฑ์ที่ใช้และผู้ประกอบวิชาชีพแสดงผลลัพธ์ของข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นเป็นส่วนหนึ่งของหรือแนบพร้อมกับรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น สำหรับงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรง ผู้ประกอบวิชาชีพรายงานผลลัพธ์ของการวัดผลหรือการประเมินผลเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นตามเกณฑ์ สำหรับงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรงบางงาน ข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพคือหรือเป็นส่วนหนึ่งของข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่น ขึ้นอยู่กับเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่น
  - (ก) ผลลัพธ์ของการวัดผลหรือการประเมินผลในงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรงอาจคล้ายคลึงกับรายงานหรือข้อความที่จัดทำโดยผู้วัดผลหรือผู้ประเมินผลในงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อคำรับรองของบุคคลอื่น ในสถานการณ์อื่น ผลลัพธ์ซึ่งคือข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นอาจสะท้อนอยู่ในรูปของคำอธิบายเกี่ยวกับประเด็นที่พบ และเกณฑ์ที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ข้อสรุปในรูปแบบการรายงาน “แบบยาว” ในรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น
  - (ข) ผู้ประกอบวิชาชีพอาจใช้ข้อมูลที่รวบรวมโดยผู้อื่น ตัวอย่างเช่น ข้อมูลอาจได้มาจากระบบสารสนเทศซึ่งดูแลโดยผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ
3. นอกจากการวัดผลและการประเมินผลในงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรง ผู้ประกอบวิชาชีพใช้ทักษะและเทคนิคในงานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อแสดงข้อสรุปว่าข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงในสาระสำคัญหรือไม่ ผู้ประกอบวิชาชีพอาจได้หลักฐานในขณะที่เมื่อวัดผลหรือประเมินผลเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นหรืออาจได้หลักฐานก่อนหรือหลังจากที่วัดผลหรือประเมินผลเรื่องดังกล่าว

4. คุณค่าของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรงมีหลายอย่าง ดังนี้
- (ก) ความเป็นอิสระของผู้ประกอบวิชาชีพจากเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่น ผู้ว่าจ้าง ผู้ใช้ข้อมูลและผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ แม้ว่าผู้ประกอบวิชาชีพจะไม่ใช่เป็นอิสระจากข้อมูลที่ทำให้ความเชื่อมั่น เนื่องจากผู้ประกอบวิชาชีพเป็นผู้จัดทำข้อมูลที่ทำให้ความเชื่อมั่น
  - (ข) ทักษะและเทคนิคที่ใช้ในงานที่ทำให้ความเชื่อมั่นในการวัดผลหรือการประเมินผลของเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่น ซึ่งเป็นผลจากการรวบรวมหลักฐานที่ได้มีปริมาณและคุณภาพใกล้เคียงกับงานให้ความเชื่อมั่นต่อคำรับรองของบุคคลอื่น การได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอดังกล่าวสามารถแยกความแตกต่างของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรงจากงานรวบรวมข้อมูล ซึ่งอธิบายเพิ่มเติมดังตัวอย่างเช่น ถ้าผู้ประกอบวิชาชีพรวบรวมรายงานก๊าซเรือนกระจกของกิจการ ผู้ประกอบวิชาชีพจะไม่ตรวจสอบการสอบเทียบเครื่องมือวัด ในงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรง ผู้ประกอบวิชาชีพจะตรวจสอบการสอบเทียบเครื่องมือวัด ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการการตรวจวัดหรือการตรวจสอบการสอบเทียบเครื่องมือวัดที่ทำโดยบุคคลอื่น ในขอบเขตที่เหมือนกับงานให้ความเชื่อมั่นต่อคำรับรองของบุคคลอื่น

บทบาทและความรับผิดชอบ



- งานที่ให้ความเชื่อมั่นทุกงานประกอบไปด้วยอย่างน้อยสามกลุ่ม คือ ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ ผู้ประกอบวิชาชีพ และผู้ใช้ข้อมูล ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของงานที่ให้ความเชื่อมั่น บทบาทหน้าที่ของผู้วัดผลหรือ ผู้ประเมินผลอาจแยกจากผู้ว่าจ้างงานได้
- แผนภาพด้านบนแสดงความเกี่ยวข้องของบทบาทของกลุ่มบุคคลในงานที่ให้ความเชื่อมั่น
  - ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบมีหน้าที่รับผิดชอบต่อเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น
  - ผู้วัดผลหรือผู้ประเมินผลใช้เกณฑ์ในการวัดผลหรือประเมินผลเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น อันเป็นผลมาจากข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่น
  - ผู้ว่าจ้างงานตกลงในข้อตกลงการรับงานกับผู้ประกอบวิชาชีพ
  - ผู้ประกอบวิชาชีพได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อแสดงข้อสรุปที่ถูกออกแบบในการเพิ่มระดับความเชื่อมั่นของผู้ใช้ข้อมูล นอกเหนือจากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่น
  - ผู้ใช้ข้อมูลใช้ข้อมูลในการตัดสินใจบนข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่น ผู้ใช้ข้อมูลอาจเป็นบุคคลกลุ่มบุคคล องค์กร ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพคาดว่าจะใช้รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นในบางกรณี อาจมีผู้ใช้ข้อมูลนอกเหนือจากที่กล่าวไว้ในรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น

### 3. ข้อสังเกตเกี่ยวกับบทบาทเหล่านี้มีดังต่อไปนี้

- งานที่ให้ความเชื่อมั่นทุกงาน อย่างน้อยประกอบไปด้วยผู้มีหน้าที่รับผิดชอบและผู้ใช้ข้อมูล นอกจากเหนือจากผู้ประกอบการวิชาชีพ
- ผู้ประกอบวิชาชีพต้องไม่ใช่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ ผู้ว่าจ้างงานหรือผู้ใช้ข้อมูล
- สำหรับงานที่ผู้ประกอบการวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรง ผู้ประกอบวิชาชีพเป็นผู้วัดผลและผู้ประเมินผลด้วย
- ในงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อคำรับรองของบุคคลอื่น ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบหรือบุคคลอื่นซึ่งต้องไม่ใช่ผู้ประกอบการวิชาชีพเป็นผู้วัดผลหรือผู้ประเมินผล
- กรณีที่ผู้ประกอบการวิชาชีพวัดผลหรือประเมินผลเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นต่อเกณฑ์ที่ใช้งานนั้น คืองานที่ผู้ประกอบการวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรง ลักษณะของงานที่ให้ความเชื่อมั่นนั้นไม่สามารถเปลี่ยนไปเป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อคำรับรองของบุคคลอื่นได้ โดยกลุ่มบุคคลอีกกลุ่มหนึ่งที่มีความรับผิดชอบสำหรับการวัดผลหรือประเมินผล ตัวอย่างเช่น ถูกเปลี่ยนแปลงโดยผู้มีหน้าที่รับผิดชอบแนบรายงานเข้ากับข้อมูลที่ทำให้ความเชื่อมั่นโดยยอมรับความรับผิดชอบในเรื่องดังกล่าว
- ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบอาจเป็นผู้ว่าจ้างงาน
- สำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อคำรับรองของบุคคลอื่นหลายงาน ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบอาจเป็นผู้วัดผลหรือผู้ประเมินผลและผู้ว่าจ้างงาน เช่น เมื่อกิจการว่าจ้างผู้ประกอบการวิชาชีพให้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับรายงานที่ถูกจัดเตรียมเกี่ยวกับการปฏิบัติเพื่อพัฒนาความยั่งยืนของตนเอง ตัวอย่างที่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบไม่ใช่ผู้วัดผลหรือผู้ประเมินผล ได้แก่ เมื่อผู้ประกอบการวิชาชีพได้รับว่าจ้างให้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับรายงานที่ถูกจัดเตรียมโดยองค์กรของรัฐเกี่ยวกับการปฏิบัติเพื่อพัฒนาความยั่งยืนของบริษัทเอกชน
- สำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อคำรับรองของบุคคลอื่น ผู้วัดผลหรือผู้ประเมินผลโดยทั่วไปจะเป็นผู้จัดทำหนังสือรับรองให้กับผู้ประกอบการวิชาชีพเกี่ยวกับข้อมูลที่ทำให้ความเชื่อมั่น ในบางกรณีผู้ประกอบการวิชาชีพอาจไม่สามารถได้มาซึ่งหนังสือรับรองดังกล่าว เช่น เมื่อผู้ว่าจ้างงานไม่ใช่ผู้วัดผลหรือผู้ประเมินผล
- ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบสามารถเป็นหนึ่งในผู้ใช้ข้อมูล แต่อาจไม่ใช่ผู้ใช้ข้อมูลแต่เพียงผู้เดียว
- ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ ผู้วัดผลหรือผู้ประเมินผล และผู้ใช้ข้อมูลอาจมาจากต่างองค์กรหรือมาจากองค์กรเดียวกัน ตัวอย่างกรณีที่มาจากองค์กรเดียวกันได้แก่ ในกรณีโครงสร้างที่มีคณะกรรมการบริหารสองระดับ คณะกรรมการบริหารที่ทำหน้าที่ควบคุมดูแลอาจต้องการความเชื่อมั่นจากข้อมูลที่จัดทำโดยคณะกรรมการบริหารขององค์กร ความสัมพันธ์ระหว่างผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ ผู้วัดผลหรือผู้ประเมินผล และผู้ใช้ข้อมูลต้องนำมาพิจารณาในบริบทของงานที่ให้ความเชื่อมั่นเฉพาะงานและอาจแตกต่างจากขอบเขตความรับผิดชอบตามความหมายดั้งเดิม เช่น ผู้บริหารอาวุโสของกิจการ (ผู้ใช้ข้อมูล) อาจว่าจ้างผู้ประกอบการวิชาชีพให้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นในลักษณะเฉพาะของกิจกรรมของกิจการซึ่งถือเป็น

ความรับผิดชอบของผู้บริหารในระดับต่ำกว่า (ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ) ซึ่งอยู่ในความรับผิดชอบอย่างสูงสุดของผู้บริหารอาวุโส

- ผู้ว่าจ้างงานซึ่งไม่ใช่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบสามารถเป็นผู้ใช้ข้อมูลได้
4. ข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพอาจใช้ถ้อยคำในรูปแบบดังต่อไปนี้
- เรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นและเกณฑ์ที่ใช้
  - ข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นและเกณฑ์ที่ใช้ หรือ
  - รายงานที่จัดทำโดยกลุ่มบุคคลที่เหมาะสม
5. ผู้ประกอบวิชาชีพและผู้มีหน้าที่รับผิดชอบอาจตกลงที่จะนำเอาหลักเกณฑ์ของมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นมาใช้กับงานที่ให้ความเชื่อมั่นเมื่อไม่มีผู้ใช้ข้อมูลอื่นนอกจากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบแต่เป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อตามมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับงานที่ให้ความเชื่อมั่น ในกรณีเช่นนี้ รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพต้องรวมถึงข้อความที่จำกัดการใช้รายงานสำหรับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ

## ภาคผนวก 4

## การจัดประเภทของเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่น

ตารางด้านล่างแสดงการจัดประเภทของเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นพร้อมตัวอย่างประกอบ สำหรับบางประเภทของเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นไม่ได้ให้ตัวอย่างประกอบเนื่องจากงานที่ทำให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับข้อมูลในประเภทของเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นดังกล่าวอาจไม่ค่อยได้จัดทำขึ้นบ่อย การจัดประเภทยังอาจไม่จำเป็นต้องครบถ้วน ประเภทของเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นจึงอาจไม่ได้ครอบคลุมทั้งหมด และเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่นหรือข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นบางประเภทอาจมีองค์ประกอบที่จัดประเภทได้มากกว่าหนึ่งประเภท เช่น รายงานแบบบูรณาการ และรายงานความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กร ประกอบด้วยข้อมูลในอดีตและในอนาคต และข้อมูลทางการเงินและที่ไม่ใช่ทางการเงิน ในบางกรณี ตัวอย่างดังกล่าวเป็นข้อมูลที่ทำให้ความเชื่อมั่น แต่บางกรณีเป็นเรื่องที่ทำให้ความเชื่อมั่น หรือเป็นเพียงแค่การบ่งชี้หรือการสงสัย ซึ่งข้อมูลสามารถช่วยในการจัดประเภทให้อย่างมีความหมายมากกว่าในสถานการณ์นั้น ๆ

ข้อมูลเกี่ยวกับ		ข้อมูลในอดีต	ข้อมูลในอนาคต
ทางการเงิน	ผลการดำเนินงาน	งบการเงินที่จัดทำตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินที่ยอมรับได้	<ul style="list-style-type: none"> <li>กระแสเงินสดตามประมาณการ/ กระแสเงินสดตามสมมติฐาน</li> </ul>
	ฐานะการเงิน		<ul style="list-style-type: none"> <li>ฐานะการเงินตามประมาณการ/ ฐานะการเงินตามสมมติฐาน</li> </ul>
ที่ไม่ใช่ทางการเงิน	ผลการดำเนินงาน/ การใช้ทรัพยากร/ การประเมิน ความคุ้มค่า	<ul style="list-style-type: none"> <li>รายงานก๊าซเรือนกระจก</li> <li>รายงานการพัฒนาอย่างยั่งยืน</li> <li>ดัชนีที่ใช้ประเมินผลงาน</li> <li>รายงานการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ</li> <li>รายงานการการประเมินความคุ้มค่า</li> <li>รายงานความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กร</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>การลดการปล่อยก๊าซเรือนกระจกที่คาดหวังอันเป็นผลมาจากเทคโนโลยีใหม่ หรือก๊าซเรือนกระจกที่ถูกดูดซับจากต้นไม้</li> <li>รายงานที่เสนอแนวทางปฏิบัติเพื่อเพิ่มความคุ้มค่า</li> </ul>
	เงื่อนไข	<ul style="list-style-type: none"> <li>คำอธิบายเกี่ยวกับระบบหรือกระบวนการที่ใช้ปฏิบัติในปัจจุบัน</li> <li>ลักษณะทางกายภาพ เช่น ขนาดของทรัพย์สินที่ให้เช่า</li> </ul>	



ข้อมูลเกี่ยวกับ		ข้อมูลในอดีต	ข้อมูลในอนาคต
ระบบ/ กระบวนการ	คำอธิบาย	<ul style="list-style-type: none"> <li>คำอธิบายเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน</li> </ul>	
	การออกแบบ	<ul style="list-style-type: none"> <li>การออกแบบการควบคุมขององค์กรที่ให้บริการ</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>การออกแบบการควบคุมที่เสนอไว้สำหรับกระบวนการผลิตใหม่</li> </ul>
	การปฏิบัติการ/ ประสิทธิภาพ	<ul style="list-style-type: none"> <li>ความมีประสิทธิภาพของวิธีการว่าจ้างและพัฒนาบุคลากร</li> </ul>	
พฤติกรรม	การปฏิบัติตาม กฎเกณฑ์	<ul style="list-style-type: none"> <li>การปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ของกิจการ เช่น เงื่อนไขของการกู้ยืมเงิน ข้อกำหนดโดยเฉพาะตามกฎหมายและข้อบังคับ</li> </ul>	
	พฤติกรรมของ บุคคล	<ul style="list-style-type: none"> <li>การประเมินผลความมีประสิทธิภาพของคณะกรรมการตรวจสอบ</li> </ul>	
	อื่น ๆ	<ul style="list-style-type: none"> <li>ความเหมาะสมสำหรับวัตถุประสงค์ของโปรแกรมสำเร็จรูป</li> </ul>	