



## มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3400

การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISAE™ 3400 – การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2555 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISAE™ 3400 – การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3400 – การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

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

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

# มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3400

## การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555)

### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	1 - 7
ความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีให้ต่อข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต	8 - 9
การตอบรับงาน	10 - 12
ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจ	13 - 15
ระยะเวลาครอบคลุม	16
วิธีการตรวจสอบ	17 - 25
การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล	26
รายงานการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต	27 - 32

มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3400 “การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต” ควรอ่าน  
เนื้อหาควบคู่ไปกับคำนำของ มาตรฐานการบริหารคุณภาพ การสอบบัญชี งานสอบทาน งานที่ให้ความ  
เชื่อมั่นอื่น และงานบริการเกี่ยวเนื่อง

## คำนำ

1. มาตรฐานงานให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดมาตรฐานและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการรับงานและการรายงานในการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต รวมถึงวิธีการตรวจสอบข้อสมมติเพื่อประมาณการที่ดีที่สุดและสถานการณ์สมมติทั่วไป มาตรฐานงานให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ไม่ใช้กับการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับ อนาคต ซึ่งมีลักษณะเป็นคำอธิบายทั่ว ๆ ไป เช่น ข้อมูลทางการเงินในบทวิเคราะห์และความเห็นของฝ่ายจัดการในรายงานประจำปีของกิจการ แม้ว่าวิธีการในมาตรฐานงานให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้หลายวิธีอาจสามารถใช้กับการตรวจสอบข้อมูลเหล่านั้นได้
2. ในการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่า
  - (ก) ข้อสมมติเพื่อประมาณการที่ดีที่สุดของผู้บริหาร ซึ่งเป็นพื้นฐานในการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตมีความสมเหตุสมผลหรือไม่ และในกรณีที่เป็นสถานการณ์สมมติทั่วไป สถานการณ์สมมติที่ใช้นั้นสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตหรือไม่
  - (ข) ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตจัดทำขึ้นอย่างเหมาะสมตามสถานการณ์สมมติที่กำหนดไว้หรือไม่
  - (ค) ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตแสดงไว้อย่างเหมาะสม และได้เปิดเผยสถานการณ์สมมติที่สำคัญอย่างเพียงพอ รวมถึงมีการระบุอย่างชัดเจนหรือไม่ว่าเป็นข้อสมมติเพื่อประมาณการที่ดีที่สุด หรือเป็นสถานการณ์สมมติทั่วไป
  - (ง) ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชี ซึ่งกิจการใช้อยู่โดยสม่ำเสมอในการจัดทำงบการเงินในอดีตหรือไม่ และมีการใช้หลักการบัญชีที่เหมาะสมหรือไม่
3. “ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต” หมายถึง ข้อมูลทางการเงินที่จัดทำขึ้นตามสถานการณ์สมมติเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตและสิ่งที่กิจการอาจกระทำ ข้อมูลเหล่านี้มีลักษณะที่ไม่แน่นอนและต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมากในการจัดทำ ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตอาจอยู่ในรูปของ ประมาณการข้อมูล หรือ ข้อมูลตามสถานการณ์สมมติ หรือเป็นข้อมูลทั้งสองชนิดประกอบกัน เช่น ประมาณการข้อมูล 1 ปี กับข้อมูลตามสถานการณ์สมมติ 5 ปี
4. “ประมาณการข้อมูล” หมายถึง ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต ซึ่งได้จัดทำขึ้นตามสถานการณ์สมมติเกี่ยวกับเหตุการณ์ ซึ่งผู้บริหารคาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต และสิ่งที่ผู้บริหารคาดว่าจะทำโดยคาดการณ์จากข้อมูลที่มีอยู่ ณ วันที่จัดทำประมาณการข้อมูลนั้น (ข้อสมมติเพื่อประมาณการที่ดีที่สุด)

5. “ข้อมูลตามสถานการณ์สมมติ” หมายถึง ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต ซึ่งจัดทำขึ้นตาม
- (ก) สถานการณ์สมมติเกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคต และการกระทำของผู้บริหาร ซึ่งไม่จำเป็นต้องคาดว่าจะเกิดขึ้นก็ได้ เช่น กรณีกิจการอยู่ในขั้นเริ่มดำเนินงาน หรืออยู่ระหว่างการพิจารณาเปลี่ยนแปลงลักษณะการดำเนินงานที่สำคัญ หรือ
- (ข) สถานการณ์สมมติที่เกิดจากการใช้ประมาณการที่ดีที่สุดร่วมกับสถานการณ์สมมติทั่วไป
- ข้อมูลตามสถานการณ์สมมติแสดงถึงผลของเหตุการณ์ที่เป็นไปได้ ณ วันที่จัดทำข้อมูลหากเหตุการณ์และการกระทำนั้นได้เกิดขึ้นจริงตามสถานการณ์สมมติ
6. ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตอาจรวมถึงงบการเงิน หรือส่วนประกอบส่วนใดส่วนหนึ่งหรือหลายส่วนของงบการเงินดังกล่าว และอาจจัดทำขึ้นเพื่อ
- (ก) เป็นข้อมูลเพื่อการบริหารงานภายใน ตัวอย่างเช่น เป็นข้อมูลที่ใช้ในการประเมินความเป็นไปได้ของการลงทุน หรือ
- (ข) เพื่อแจกจ่ายให้แก่บุคคลที่สาม ตัวอย่างเช่น
- ในหนังสือชี้ชวน เพื่อให้ข้อมูลแก่นักลงทุนเกี่ยวกับข้อมูลคาดการณ์ในอนาคต
  - ในรายงานประจำปี เพื่อให้ข้อมูลแก่ผู้ถือหุ้น หน่วยงานกำกับดูแล และบุคคลอื่นที่มีส่วนได้เสีย
  - ในเอกสาร เพื่อให้ข้อมูลแก่ผู้ให้กู้ยืม ซึ่งอาจรวมถึง ประมาณการกระแสเงินสด
7. ผู้บริหารมีความรับผิดชอบในการจัดทำและแสดงข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต รวมถึงการระบุและเปิดเผยสถานการณ์สมมติที่ใช้ในการจัดทำ ผู้สอบบัญชีอาจถูกขอให้ตรวจสอบ และรายงานเกี่ยวกับข้อมูลดังกล่าวเพื่อเพิ่มความน่าเชื่อถือของข้อมูล ไม่ว่าข้อมูลนั้นจะใช้โดยบุคคลที่สาม หรือเพื่อวัตถุประสงค์ภายในกิจการ

### ความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีให้ต่อข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต

8. ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตเกี่ยวข้องกับเหตุการณ์และการกระทำที่ยังไม่เกิดขึ้นและอาจไม่เกิดขึ้น โดยอาจมีหลักฐานที่สนับสนุนสถานการณ์สมมติที่ใช้ในการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต แต่โดยทั่วไปหลักฐานดังกล่าวเกี่ยวข้องกับเหตุการณ์ในอนาคต และมีลักษณะเป็นการคาดการณ์ ซึ่งแตกต่างจากหลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เป็นอดีต ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงไม่อยู่ในฐานะที่จะแสดงความเห็นได้ว่า กิจการจะสามารถบรรลุผลตามที่แสดงไว้ในข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตหรือไม่
9. นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาถึงประเภทของหลักฐานที่อาจนำมาใช้ในการประเมินสถานการณ์สมมติในการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต อาจเป็นการยากที่ผู้สอบบัญชีจะได้รับความพอใจอย่างเพียงพอเพื่อแสดงความเห็นว่าเป็นสถานการณ์สมมติไม่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ดังนั้น ตามมาตรฐานงานให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ เมื่อผู้สอบบัญชีเสนอรายงานเกี่ยวกับความสมเหตุสมผลของสถานการณ์สมมติของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีจะให้ความเชื่อมั่นได้ในระดับ

พอประมาณโดยให้ความเชื่อมั่นในรูปแบบที่ไม่เป็นการแสดงความเห็น อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจแสดงความเชื่อมั่นในรูปแบบที่เป็นการแสดงความเห็นต่อสถานการณ์สมมตินั้นได้ หากในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าได้รับความพอใจในระดับที่เหมาะสมแล้ว

### การตอบรับงาน

10. ก่อนการตอบรับงานตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาเรื่องดังต่อไปนี้
  - วัตถุประสงค์ของการใช้ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต
  - มีการกระจายข้อมูลไปยังบุคคลทั่วไป หรือบุคคลในวงจำกัด
  - ข้อมูลทางการเงินจัดทำขึ้นตามข้อสมมติเพื่อประมาณการที่ดีที่สุด หรือตามสถานการณ์สมมติทั่วไป
  - องค์ประกอบที่รวมอยู่ในข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต
  - ระยะเวลาครอบคลุมของข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต
11. ผู้สอบบัญชีไม่ควรรับงาน หรือในกรณีที่ได้รับงานแล้ว ผู้สอบบัญชีควรถอนตัวจากงานตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต เมื่อเห็นได้ชัดเจนว่า สถานการณ์สมมติที่ผู้บริหารกำหนดไว้ไม่สามารถเป็นจริงได้ หรือผู้สอบบัญชีเชื่อว่าข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตจะไม่เหมาะสมสำหรับการใช้ตามวัตถุประสงค์ที่ได้กำหนดไว้
12. ผู้สอบบัญชีและลูกค้าควรเห็นชอบในข้อตกลงในการรับงาน ผู้สอบบัญชีควรส่งหนังสือตอบรับงานก่อนที่จะเริ่มงาน เพื่อไม่ให้เกิดความเข้าใจผิดเกี่ยวกับการรับงานนั้น ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อทั้งกิจการและผู้สอบบัญชี หนังสือตอบรับงานควรกล่าวถึงเรื่องที่พิจารณาในย่อหน้าที่ 10 และระบุถึงการยอมรับของผู้บริหารต่อความรับผิดชอบเกี่ยวกับสถานการณ์สมมติ และการให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมด รวมถึงแหล่งที่มาของข้อมูลที่ใช้ในการกำหนดสถานการณ์สมมติแก่ผู้สอบบัญชี

### ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจ

13. ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความรู้เกี่ยวกับธุรกิจอย่างเพียงพอเพื่อให้สามารถประเมินได้ว่าผู้บริหารได้กำหนดสถานการณ์สมมติที่สำคัญทั้งหมดที่ต้องใช้ในการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตแล้วหรือไม่ อีกทั้งผู้สอบบัญชีจะต้องเข้าใจกระบวนการในการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต เช่น จากการพิจารณา
  - การควบคุมภายในของระบบที่ใช้ในการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต และความชำนาญและประสบการณ์ของบุคลากรที่จัดทำข้อมูลนั้น
  - ลักษณะของเอกสารซึ่งจัดทำโดยกิจการ เพื่อสนับสนุนสถานการณ์สมมติของผู้บริหาร
  - ขอบเขตการใช้หลักสถิติ หลักคณิตศาสตร์ และเทคนิคทางคอมพิวเตอร์ช่วยในการจัดทำข้อมูล

- วิธีการที่ใช้กำหนดและนำเสนอผลการดำเนินงาน
  - ความแม่นยำของข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต ซึ่งผู้บริหารได้จัดทำในงวดก่อน ๆ และเหตุผลของความแตกต่างที่มีนัยสำคัญ
14. ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาขอบเขตความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงินในอดีตด้วย ผู้สอบบัญชีต้องมีความรู้เกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินในอดีตของกิจการ เพื่อประเมินว่าข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตได้จัดทำขึ้นโดยใช้หลักเกณฑ์เดียวกับที่ใช้ในการจัดทำข้อมูลทางการเงินในอดีตหรือไม่ และเพื่อใช้เป็นพื้นฐานสำหรับการพิจารณาผลการดำเนินงานของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องทราบว่าข้อมูลในอดีตที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตนั้นได้ผ่านการตรวจสอบหรือตรวจสอบแล้วหรือไม่ และได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่
15. ในกรณีที่รายงานการตรวจสอบหรือรายงานการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินในอดีตนั้นเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป หรือในกรณีที่กิจการอยู่ในช่วงเริ่มดำเนินงาน ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาข้อเท็จจริงที่ปรากฏ และผลกระทบต่อการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต

#### ระยะเวลาครอบคลุม

16. ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาระยะเวลาครอบคลุมข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต สถานการณ์สมมติจะเป็นการคาดการณ์มากยิ่งขึ้นเมื่อระยะเวลาครอบคลุมนานขึ้น ดังนั้น เมื่อระยะเวลาครอบคลุมนานขึ้น ความสามารถของผู้บริหารในการกำหนดข้อสมมติเพื่อประมาณการที่ดีที่สุดจะลดลง ระยะเวลาดังกล่าวไม่ควรเกินช่วงเวลาที่ผู้บริหารสามารถคาดการณ์เกี่ยวกับสถานการณ์สมมติได้อย่างสมเหตุสมผล ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างปัจจัยในการพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระยะเวลาครอบคลุมของข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต
- วงจรการดำเนินงาน ตัวอย่างเช่น ในกรณีโครงการก่อสร้างขนาดใหญ่ ระยะเวลาครอบคลุมอาจกำหนดจากระยะเวลาที่ใช้ในการดำเนินโครงการให้แล้วเสร็จ
  - ระดับความน่าเชื่อถือของสถานการณ์สมมติ ตัวอย่างเช่น หากกิจการอยู่ในช่วงแนะนำผลิตภัณฑ์ใหม่ ระยะเวลาครอบคลุมอาจสั้น และแบ่งเป็นช่วงสั้น ๆ เช่น สัปดาห์ หรือเดือนหรือหากกิจการประกอบธุรกิจเพียงประเภทเดียวโดยมีอาคารให้เช่าตามสัญญาเช่าระยะยาว ระยะเวลาครอบคลุมที่ยาวนานอาจสมเหตุสมผล
  - ความต้องการของผู้ใช้ข้อมูล ตัวอย่างเช่น ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตอาจจัดทำขึ้นเพื่อใช้ในการขอเงินกู้ ดังนั้น ระยะเวลาครอบคลุมอาจกำหนดให้เป็นระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะสามารถเตรียมเงินทุนให้เพียงพอสำหรับการจ่ายเงินกู้ หรือข้อมูลอาจจัดทำขึ้นสำหรับผู้ลงทุนในโอกาสที่กิจการจะเสนอขายตราสารหนี้ เพื่อแสดงให้เห็นถึงการนำเงินที่จะได้จากการขายตราสารหนี้ไปใช้ตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ในงวดต่อไป

## วิธีการตรวจสอบ

17. ในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) โอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
  - (ข) ความรู้ที่ได้จากการตรวจสอบหรืองานอื่น ๆ ในอดีตที่ผ่านมา
  - (ค) ความรู้ความสามารถของผู้บริหารในการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต
  - (ง) ผลกระทบจากการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารต่อข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต
  - (จ) ความเพียงพอและความเชื่อถือได้ของข้อมูลที่เกี่ยวข้อง
18. ผู้สอบบัญชีควรประเมินแหล่งที่มาและความเชื่อถือได้ของหลักฐานที่ใช้สนับสนุนข้อสมมติเพื่อประมาณการที่ดีที่สุดของผู้บริหาร หลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ซึ่งสนับสนุนสถานการณ์สมมติดังกล่าวจะได้มาจากแหล่งข้อมูลภายในและภายนอก รวมถึงการพิจารณาข้อมูลในอดีตและประเมินว่าสถานการณ์สมมติอยู่บนพื้นฐานของแผนงานซึ่งกิจการสามารถทำได้หรือไม่
19. ในการใช้สถานการณ์สมมติทั่วไป ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาผลกระทบที่สำคัญทั้งหมดจากการใช้สถานการณ์สมมติ ตัวอย่างเช่น หากตั้งสถานการณ์สมมติว่ายอดขายจะเพิ่มขึ้นกำลังการผลิตในปัจจุบันของกิจการ ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตจำเป็นต้องรวมเรื่องการลงทุนที่จำเป็นเพื่อเพิ่มกำลังการผลิตของโรงงาน หรือต้นทุนของการใช้ทางเลือกอื่นเพื่อเพิ่มยอดขายให้เป็นไปตามที่คาดการณ์ เช่น การจ้างผู้อื่นผลิต
20. แม้ว่าผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องได้มาซึ่งหลักฐานที่สนับสนุนสถานการณ์สมมติทั่วไป แต่ผู้สอบบัญชีจะต้องพอใจว่าสถานการณ์สมมติทั่วไปนั้นสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการใช้ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต และไม่มีเหตุผลให้เชื่อว่าสถานการณ์สมมติทั่วไปนั้นไม่สามารถเป็นจริงได้อย่างชัดเจน
21. ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพอใจว่า ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตได้จัดทำขึ้นอย่างเหมาะสมจากสถานการณ์สมมติของผู้บริหารโดยใช้วิธีการ เช่น ทดสอบการคำนวณ และการตรวจสอบว่าข้อมูลไม่ขัดแย้งกันเอง กล่าวคือ สิ่งต่าง ๆ ที่ผู้บริหารจะทำตามที่ได้ตั้งใจไว้มีความสอดคล้องกัน และการคำนวณจำนวนต่าง ๆ ไม่ขัดแย้งกันในกรณีที่ใช้ตัวแปรตัวเดียวกัน เช่น อัตราดอกเบี้ย
22. ผู้สอบบัญชีควรให้ความสนใจเป็นพิเศษกับข้อมูลในส่วนที่แปรเปลี่ยนได้ง่าย ซึ่งจะมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่อการแสดงข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตและมีผลต่อผู้สอบบัญชีในการหาหลักฐานที่เหมาะสมและการประเมินผลเกี่ยวกับความเพียงพอและความเหมาะสมของการเปิดเผยข้อมูล
23. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีรับงานตรวจสอบส่วนประกอบหนึ่งหรือหลายส่วนประกอบของข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต เช่น งบการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตตบโดงบหนึ่ง ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างส่วนประกอบอื่น ๆ ของงบการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตด้วย

24. เมื่อข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตครอบคลุมช่วงเวลาที่เกี่ยวข้องกับงวดปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาขอบเขตของการตรวจสอบข้อมูลในอดีต วิธีการตรวจสอบจะแตกต่างกันตามสถานการณ์ ตัวอย่างเช่น ช่วงเวลาครอบคลุมได้รวมช่วงเวลาที่เป็นอดีตไปแล้วเล็กน้อยเพียงใด
25. ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งหนังสือรับรองของผู้บริหาร ที่ระบุถึงวัตถุประสงค์ของการใช้ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต ความครบถ้วนของสถานการณ์สมมติที่สำคัญและการยอมรับของผู้บริหารต่อความรับผิดชอบต่อข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต

### การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

26. ในการพิจารณาเกี่ยวกับการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต นอกจากผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาถึงข้อกำหนดของกฎหมาย ข้อบังคับ หรือมาตรฐานทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องแล้ว ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาเรื่องดังต่อไปนี้
- (ก) การแสดงรายการในข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ และไม่ก่อให้เกิดความเข้าใจผิด
  - (ข) การเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตมีความชัดเจน
  - (ค) การเปิดเผยสถานการณ์สมมติในหมายเหตุประกอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตมีความเพียงพอและมีความชัดเจนว่า ใช้ข้อสมมติเพื่อประมาณการที่ดีที่สุดของผู้บริหาร หรือใช้สถานการณ์สมมติทั่วไป และในกรณีที่ได้ตั้งสถานการณ์สมมติในเรื่องที่มีสาระสำคัญและมีความไม่แน่นอนสูงได้มีการเปิดเผยอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความไม่แน่นอนและผลลัพธ์ซึ่งอาจเปลี่ยนแปลงไป
  - (ง) มีการเปิดเผยวันที่ในการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต โดยผู้บริหารจำเป็นต้องยืนยันว่าสถานการณ์สมมติมีความเหมาะสม ณ วันที่ดังกล่าว ถึงแม้ว่าข้อมูลที่เกี่ยวข้องอาจสะสมมาตลอดระยะเวลาหนึ่ง
  - (จ) ในกรณีที่ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต แสดงตัวเลขเป็นช่วง ควรระบุหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดช่วงตัวเลขนั้นให้ชัดเจน การกำหนดช่วงตัวเลขดังกล่าวต้องทำด้วยความเที่ยงธรรมและไม่ก่อให้เกิดความเข้าใจผิด
  - (ฉ) การเปิดเผยเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไปจากนโยบายการบัญชีที่ใช้ในงบการเงินงวดล่าสุดในอดีต รวมทั้งเหตุผลของการเปลี่ยนแปลง และผลกระทบต่อข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต

### รายงานการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต

27. รายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีต่อข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต จะประกอบด้วย
- (ก) ชื่อรายงาน
  - (ข) ชื่อผู้รับรายงาน

- (ค) การระบุถึงข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต ซึ่งผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบ
- (ง) การอ้างอิงถึงมาตรฐานงานให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต หรือมาตรฐานและแนวปฏิบัติอื่นที่เกี่ยวข้อง
- (จ) ข้อความที่ระบุว่า ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบต่อข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต รวมถึงสถานการณ์สมมติที่ใช้ในการจัดทำ
- (ฉ) การอ้างอิงถึงวัตถุประสงค์ของข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตและ/หรือข้อจำกัดในการเผยแพร่ข้อมูลนั้นในกรณีที่พิจารณาแล้วเห็นว่าจำเป็น
- (ช) ข้อความที่แสดงความเชื่อมั่นในรูปแบบที่ไม่เป็นการแสดงความเห็นว่า พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่าสถานการณ์สมมติในการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตไม่สมเหตุสมผลหรือไม่
- (ซ) ความเห็นว่า ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต จัดทำขึ้นอย่างเหมาะสมตามสถานการณ์สมมติ และแสดงความเห็นตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
- (ฌ) คำเตือนเกี่ยวกับความสามารถในการบรรลุผลตามที่แสดงไว้ในข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต
- (ญ) วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งควรเป็นวันที่ทำการตรวจสอบแล้วเสร็จ
- (ฎ) ที่ตั้งสำนักงานของผู้สอบบัญชี
- (ฏ) ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี
- (ฐ) รายงานการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตควร
- ระบุว่า จากการตรวจสอบหลักฐานที่สนับสนุนสถานการณ์สมมติ ผู้สอบบัญชีได้พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่าสถานการณ์สมมติในการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตไม่สมเหตุสมผลหรือไม่
  - แสดงความเห็น ว่า ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตได้จัดทำขึ้นอย่างเหมาะสมตามสถานการณ์สมมติ และได้แสดงความเห็นตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
  - ระบุว่า
    - ผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจริงอาจแตกต่างจากที่แสดงไว้ในข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตเนื่องจากบ่อยครั้งเหตุการณ์ที่คาดการณ์ไว้อาจไม่เกิดขึ้น และผลต่างดังกล่าวอาจมีสาระสำคัญ ในทำนองเดียวกันหากข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตแสดงเป็นช่วงตัวเลข รายงานของผู้สอบบัญชีควรระบุว่า ผู้สอบบัญชีไม่สามารถให้ความเชื่อมั่นว่า ผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจริงจะอยู่ในช่วงตัวเลขนั้น

- ในกรณีที่ เป็นข้อมูลตามสถานการณ์สมมติ ให้ระบุว่าข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตได้จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ใด และใช้สถานการณ์สมมติซึ่งเกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคตและการกระทำของผู้บริหารซึ่งอาจไม่เกิดขึ้น ดังนั้น ผู้ใช้ข้อมูลจะต้องระมัดระวังว่าไม่ได้ใช้ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตเพื่อวัตถุประสงค์อื่นนอกจากที่ได้รับไว้
28. ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นส่วนหนึ่งของรายงานแบบที่ไม่ได้เปลี่ยนแปลงไปต่อประมาณการข้อมูลทางการเงิน

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบประมาณการข้อมูลทางการเงินตามมาตรฐานงานให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต<sup>1</sup> ซึ่งผู้บริหารของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบต่อประมาณการข้อมูลทางการเงิน รวมทั้งสถานการณ์สมมติที่ใช้ในการจัดทำ ซึ่งแสดงไว้ในหมายเหตุประกอบประมาณการข้อมูลทางการเงินข้อ.....

จากการตรวจสอบหลักฐานสนับสนุนสถานการณ์สมมติ ข้าพเจ้าไม่พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่าสถานการณ์สมมติในการจัดทำประมาณการข้อมูลทางการเงินไม่สมเหตุสมผล นอกจากนี้ ข้าพเจ้าเห็นว่าประมาณการข้อมูลทางการเงินได้จัดทำขึ้นอย่างเหมาะสมตามสถานการณ์สมมติและเป็นไปตาม.....<sup>2</sup>

ผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจริงมักจะแตกต่างจากประมาณการข้อมูลทางการเงินเนื่องจากบ่อยครั้งเหตุการณ์ที่คาดการณ์ไว้อาจไม่เกิดขึ้นจริงตามที่คาด และผลต่างอาจมีสาระสำคัญ

29. ตัวอย่างต่อไปนี้ เป็นส่วนหนึ่งของรายงานแบบที่ไม่ได้เปลี่ยนแปลงไปต่อข้อมูลทางการเงินตามสถานการณ์สมมติ

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบข้อมูลทางการเงินตามสถานการณ์สมมติ<sup>3</sup> ตามมาตรฐานงานให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต ซึ่งผู้บริหารของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบต่อข้อมูลทางการเงินตามสถานการณ์สมมติ รวมทั้งสถานการณ์สมมติที่ใช้ในการจัดทำซึ่งแสดงไว้ในหมายเหตุประกอบข้อมูลทางการเงินตามสถานการณ์สมมติข้อ.....

ข้อมูลทางการเงินตามสถานการณ์สมมตินี้จัดทำขึ้นเพื่อ (อธิบายวัตถุประสงค์) เนื่องจากกิจการอยู่ในช่วงเริ่มดำเนินงาน ข้อมูลทางการเงินตามสถานการณ์สมมติได้จัดทำขึ้นตามสถานการณ์สมมติที่เกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคตและการกระทำของผู้บริหาร ซึ่งไม่จำเป็นต้อง

<sup>1</sup> รวมถึงชื่อกิจการ ช่วงเวลาที่ประมาณการข้อมูลทางการเงินครอบคลุมและการอ้างอิงที่เหมาะสม เช่น หน้าของเอกสารหรือการระบุถึงประมาณการงบการเงินแต่ละฉบับที่ตรวจสอบ

<sup>2</sup> ระบุถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

<sup>3</sup> รวมถึงชื่อกิจการ ช่วงเวลาที่ประมาณการข้อมูลทางการเงินครอบคลุม และการอ้างอิงที่เหมาะสม เช่น หน้าของเอกสารหรือการระบุถึงประมาณการงบการเงินแต่ละฉบับที่ตรวจสอบ

คาดว่าจะเกิดขึ้น ดังนั้นผู้ใช้ข้อมูลต้องระมัดระวังว่าข้อมูลทางการเงินตามสถานการณ์สมมตินี้อาจไม่เหมาะสมสำหรับวัตถุประสงค์อื่นนอกจากที่ระบุไว้ข้างต้น

จากการตรวจสอบหลักฐานสนับสนุนสถานการณ์สมมติ ข้าพเจ้าไม่พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่าสถานการณ์สมมติในการจัดทำข้อมูลทางการเงินตามสถานการณ์สมมติไม่สมเหตุสมผล โดยมีสถานการณ์สมมติว่า (ระบุหรืออ้างถึงสถานการณ์สมมติ) นอกจากนี้ ข้าพเจ้าเห็นว่าข้อมูลทางการเงินตามสถานการณ์สมมติได้จัดทำขึ้นอย่างเหมาะสมตามสถานการณ์สมมติและเป็นไปตาม.....<sup>4</sup>

แม้ว่าเหตุการณ์ที่คาดการณ์ภายใต้สถานการณ์สมมติที่อธิบายข้างต้นจะเกิดขึ้นก็ตามผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจริงมักจะแตกต่างจากข้อมูลตามสถานการณ์สมมติ เนื่องจากบ่อยครั้งเหตุการณ์อื่น ๆ ที่คาดการณ์ไว้ไม่เกิดขึ้นจริงตามที่คาด และผลต่างอาจมีสาระสำคัญ

30. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเชื่อว่า การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตไม่เพียงพอ ผู้สอบบัญชีควรเสนอรายงานโดยแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือแสดงความเห็นว่า ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตนั้นไม่ถูกต้องหรือถอนตัวจากการรับงานแล้วแต่ความเหมาะสม เช่น กรณีไม่ได้เปิดเผยอย่างเพียงพอเกี่ยวกับ ผลลัพธ์ของสถานการณ์สมมติในเรื่องที่แปรเปลี่ยนได้ง่าย
31. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าสถานการณ์สมมติที่สำคัญข้อหนึ่งข้อใดหรือหลายข้อไม่ได้เป็นเกณฑ์ที่เหมาะสมในการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตตามข้อสมมติเพื่อประมาณการที่ดีที่สุด หรือตามสถานการณ์สมมติทั่วไป ผู้สอบบัญชีควรเสนอรายงานโดยแสดงความเห็นว่าข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตไม่ถูกต้อง หรือถอนตัวจากการรับงาน
32. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบที่จำเป็นเพื่อตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคตอันเนื่องจากการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรถอนตัวจากการรับงาน หรือเสนอรายงานโดยไม่แสดงความเห็นและอธิบายถึงการถูกจำกัดขอบเขตไว้ในรายงาน

<sup>4</sup> ระบุถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง