



## แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้  
จัดทำขึ้นโดย คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี  
ซึ่งได้ผ่านขั้นตอนการพิจารณาทุกขั้นตอนแล้ว

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

ข้อความภาษาอังกฤษของ แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ © 2010 สงวนลิขสิทธิ์ โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น © 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

## แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น

### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	1-6
คำจำกัดความและวัตถุประสงค์ของงานที่ให้ความเชื่อมั่น	7-11
ขอบเขตของแม่บท	12-16
การรับงาน	17-19
องค์ประกอบของงานที่ให้ความเชื่อมั่น	20-60
การใช้ชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพโดยไม่เหมาะสม	61
ภาคผนวก	ความแตกต่างระหว่างงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล กับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด

## คำนำ

1. แม่บทนี้ให้คำจำกัดความและอธิบายองค์ประกอบและวัตถุประสงค์ของงานที่ให้ความเชื่อมั่นและระบุถึงงานที่ต้องใช้มาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานงานสอบทานและมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นโดยได้กำหนดกรอบในการอ้างอิงสำหรับ
  - (ก) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ปฏิบัติงานในภาคเอกชน (“ผู้ประกอบวิชาชีพ”) ในการปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่น สำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในภาครัฐให้อ้างอิงถึงการนำไปใช้กับภาครัฐในตอนท้ายของแม่บทนี้ ส่วนผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ไม่ได้ปฏิบัติงานในภาคเอกชนหรือในภาครัฐควรพิจารณาแม่บทนี้เมื่อปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นเช่นเดียวกัน<sup>1</sup>
  - (ข) บุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นซึ่งรวมถึงผู้ใช้ข้อมูลจากรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นและผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ และ
  - (ค) คณะกรรมการวิชาชีพด้านมาตรฐานการสอบบัญชีในการพัฒนามาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานงานสอบทาน และมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น
2. แม่บทนี้มีได้กำหนดมาตรฐานหรือให้ข้อกำหนดเกี่ยวกับวิธีในการปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่น มาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานงานสอบทานและมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นได้กำหนดหลักการพื้นฐาน วิธีปฏิบัติที่จำเป็นและแนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องซึ่งเป็นไปตามหลักการของแม่บทนี้ในการปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่น ความสัมพันธ์ระหว่างแม่บทนี้กับมาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานงานสอบทาน และมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นได้แสดงไว้ใน “โครงสร้างของประกาศที่ออกโดยคณะกรรมการวิชาชีพด้านการสอบบัญชีและการให้ความเชื่อมั่นของสภาวิชาชีพบัญชี”
3. ภาพรวมของแม่บทนี้มีดังต่อไปนี้
  - คำนำ แม่บทนี้เกี่ยวข้องกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นที่ปฏิบัติโดยผู้ประกอบวิชาชีพโดยกำหนดกรอบในการอ้างอิงสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพและบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องกับงานที่ให้ความเชื่อมั่น เช่น ผู้ที่จ้างผู้ประกอบวิชาชีพ (“ผู้ว่าจ้าง”)

<sup>1</sup> หากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีซึ่งไม่ได้ปฏิบัติงานในภาคเอกชน ตัวอย่างเช่น ผู้ตรวจสอบภายใน ได้ใช้แม่บทนี้ และ (ก) ได้อ้างอิงแม่บทนี้ มาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานงานสอบทานและมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นในรายงานของตน และ (ข) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือบุคคลอื่นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นและผู้ว่าจ้างของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ไม่มีความเป็นอิสระจากกิจการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นที่ปฏิบัตินั้น ต้องมีการเปิดเผยเรื่องการขาดความเป็นอิสระและลักษณะของความสัมพันธ์กับกิจการอย่างชัดเจนในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีดังกล่าว นอกจากนี้รายงานดังกล่าวต้องไม่มีคำว่า “อิสระ” ในชื่อรายงานและต้องระบุถึงข้อจำกัดของวัตถุประสงค์และของผู้ใช้รายงานนั้นด้วย

- คำจำกัดความและวัตถุประสงค์ของงานที่ให้ความเชื่อมั่น ในส่วนนี้ให้คำจำกัดความของงานที่ให้ความเชื่อมั่นและระบุถึงวัตถุประสงค์ของงานที่ให้ความเชื่อมั่นสองประเภทที่อนุญาตให้ผู้ประกอบวิชาชีพทำได้โดยแบ่งเป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล และงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด<sup>2</sup>
- ขอบเขตของแม่บท ในส่วนนี้ระบุถึงการแบ่งแยกงานที่ให้ความเชื่อมั่นกับงานอื่น เช่น งานให้คำปรึกษา
- การรับงาน ในส่วนนี้กำหนดลักษณะเฉพาะของงานที่ให้ความเชื่อมั่นที่ต้องแสดงให้เห็นอย่างชัดเจนก่อนที่ผู้ประกอบวิชาชีพจะรับงานได้
- องค์ประกอบของงานที่ให้ความเชื่อมั่น ในส่วนนี้ระบุและกล่าวถึงองค์ประกอบ 5 ประการ ของงานที่ให้ความเชื่อมั่นซึ่งประกอบด้วย ความสัมพันธ์ของผู้ที่เกี่ยวข้อง ทั้งสามฝ่าย งานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ หลักเกณฑ์ หลักฐาน และรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น โดยอธิบายถึงความแตกต่างที่สำคัญระหว่างงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด (ซึ่งได้สรุปไว้ในภาคผนวก) ในส่วนนี้ยังกล่าวถึงความหลากหลายของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติในงานที่ให้ความเชื่อมั่น ลักษณะที่กำหนดไว้สำหรับหลักเกณฑ์ที่เหมาะสม ความเสี่ยงและความมีสาระสำคัญของงานที่ให้ความเชื่อมั่น และการแสดงข้อสรุปในแต่ละงานที่ให้ความเชื่อมั่นที่มีอยู่สองประเภทนั้น
- การใช้ชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพโดยไม่เหมาะสม ในส่วนนี้กล่าวถึงผลกระทบของการที่ผู้ประกอบวิชาชีพมีส่วนเกี่ยวข้องกับงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติดังกล่าว

#### หลักการของจรรยาบรรณและมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ

4. นอกเหนือไปจากแม่บทฉบับนี้และมาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานงานสอบทาน และมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น ผู้ประกอบวิชาชีพที่ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นยังถูกกำกับโดย
  - (ก) จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (“จรรยาบรรณ”) ซึ่งกำหนดหลักการของจรรยาบรรณขั้นพื้นฐานสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และ
  - (ข) มาตรฐานการควบคุมคุณภาพซึ่งกำหนดมาตรฐานและให้แนวทางปฏิบัติสำหรับระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน<sup>3</sup>

<sup>2</sup> สำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นซึ่งเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินในอดีตโดยเฉพาะนั้น งานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเรียกว่างานตรวจสอบ และงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัดเรียกว่างานสอบทาน

<sup>3</sup> มาตรฐานและแนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมเรื่องวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นเฉพาะเจาะจงได้กำหนดไว้แล้วในมาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานงานสอบทาน และมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น

5. จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีกำหนดหลักการขั้นพื้นฐานสำหรับจรรยาบรรณซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทุกคนต้องปฏิบัติซึ่งรวมถึง
- (ก) ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
  - (ข) ความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
  - (ค) การรักษาความลับ
  - (ง) ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ
  - (จ) ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคล หรือ นิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ปฏิบัติหน้าที่ให้ และ
  - (ฉ) ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป
6. จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้ให้แนวความคิดเรื่องความเป็นอิสระสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นแต่ละงานโดยต้องคำนึงถึงอุปสรรคต่อการดำรงไว้ซึ่งความเป็นอิสระ มาตรการป้องกันที่ยอมรับได้และประโยชน์ต่อสาธารณชน โดยกำหนดให้สำนักงานและสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นระบุและประเมินสถานการณ์และความสัมพันธ์ที่อาจก่อให้เกิดอุปสรรคต่อการดำรงไว้ซึ่งความเป็นอิสระ และการดำเนินการที่เหมาะสมเพื่อขจัดอุปสรรคดังกล่าว หรือลดอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้โดยการใช้มาตรการป้องกันที่กำหนดไว้

#### คำจำกัดความและวัตถุประสงค์ของงานที่ให้ความเชื่อมั่น

7. งานที่ให้ความเชื่อมั่น หมายถึงงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพต้องแสดงข้อสรุปซึ่งออกแบบไว้เพื่อเพิ่มระดับของความเชื่อมั่นของผู้ใช้ข้อมูล ซึ่งนอกเหนือไปจากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในเรื่องเกี่ยวกับผลของการประเมินหรือการวัดผลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติเมื่อเทียบกับหลักเกณฑ์
8. ผลของการประเมินหรือการวัดผลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติคือข้อมูลซึ่งได้มาจากการนำหลักเกณฑ์มาใช้กับงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น
- การรับรู้ การวัดมูลค่า การแสดงรายการ และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน (ผลลัพธ์) เป็นผลที่ได้จากการนำแม่บทการรายงานทางการเงินสำหรับการรับรู้ การวัดผล การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล เช่น มาตรฐานรายงานทางการเงิน (หลักเกณฑ์) มาใช้กับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ (งานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ)

- คำรับรองเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุมภายใน (ผลลัพธ์) เป็นผลที่ได้จากการนำแม่บทเกี่ยวกับการประเมินความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน เช่น COSO<sup>4</sup> หรือ CoCo<sup>5</sup> (หลักเกณฑ์) มาใช้กับกระบวนการควบคุมภายใน (งานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ)

ในส่วนที่เหลือของแม่บทฉบับนี้ คำว่า “ข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ” จะใช้ในความหมายถึงผลของการประเมินหรือการวัดผลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติดังกล่าว ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพได้รวบรวมหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อให้ได้เกณฑ์ที่เหมาะสมในการแสดงข้อสรุปในรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น

9. ข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติอาจไม่แสดงในบริบทของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติและหลักเกณฑ์อย่างเหมาะสม จึงอาจขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างมีสาระสำคัญ ซึ่งเกิดจากการที่ข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ มิได้สะท้อนถึงการนำหลักเกณฑ์ไปใช้กับงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติอย่างเหมาะสม ตัวอย่างเช่น เมื่องบการเงินของกิจการไม่ได้แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน หรือเมื่อคำรับรองของกิจการว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพได้แสดงโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตาม COSO หรือ CoCo
10. สำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นบางงาน การประเมินหรือการวัดผลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ นั้น ปฏิบัติโดยผู้มีหน้าที่รับผิดชอบและข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ อยู่ในรูปแบบของการให้คำรับรองของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเพื่อเสนอต่อผู้ใช้ข้อมูล งานเหล่านี้เรียกว่า “งานที่เกี่ยวข้องกับคำรับรอง” ในงานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่น ๆ ผู้ประกอบวิชาชีพอาจจะประเมินหรือวัดผลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติด้วยตนเอง หรือขอคำรับรองจากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบซึ่งเป็นผู้ประเมินหรือวัดผลซึ่งไม่ได้เปิดเผยต่อผู้ใช้ข้อมูล ข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติจะมีการนำเสนอต่อผู้ใช้ข้อมูลในรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น งานเหล่านี้เรียกว่า “งานที่รายงานโดยตรง”

<sup>4</sup> “Internal Control – Integrated Framework” The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

<sup>5</sup> “Guidance on Assessing Control – The CoCo Principles,” Criteria of Control Board, The Canadian Institute of Chartered Accountants.

11. ตามแม่บทฉบับนี้ งานที่ให้ความเชื่อมั่นมีสองประเภทที่อนุญาตให้ผู้ประกอบวิชาชีพทำได้ คืองานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลและงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด วัตถุประสงค์ของงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลคือ การลดความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่นให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ในสถานการณ์ของงานนั้น<sup>6</sup> เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพในรูปแบบที่เป็นการแสดงความเห็น วัตถุประสงค์ของงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัดคือ การลดความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ในสถานการณ์ของงานนั้น แต่ยังมีความเสี่ยงสูงกว่างานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพในรูปแบบที่ไม่เป็นการแสดงความเห็น

### ขอบเขตของแม่บท

12. งานที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัตินั้นมิใช่เป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นทั้งหมด งานอื่น ๆ ที่ปฏิบัติบ่อย ๆ แต่ไม่เป็นไปตามคำจำกัดความข้างต้น (ดังนั้นจึงไม่ครอบคลุมโดยแม่บทนี้) รวมถึง
- งานที่ครอบคลุมโดยมาตรฐานสำหรับงานบริการเกี่ยวเนื่อง เช่น งานที่ปฏิบัติตามวิธีการที่ตกลงร่วมกันและงานรวบรวมข้อมูลทางการเงินหรือข้อมูลอื่น
  - การจัดทำแบบภาษีเงินได้ซึ่งมิได้มีข้อสรุปในการแสดงความเชื่อมั่น
  - งานให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำ<sup>7</sup> เช่น การให้คำปรึกษาด้านการจัดการหรือภาษีอากร
13. งานที่ให้ความเชื่อมั่นอาจเป็นส่วนหนึ่งของงานที่ใหญ่กว่า ตัวอย่างเช่น งานให้คำปรึกษาเกี่ยวกับการซื้อธุรกิจซึ่งรวมถึงความต้องการที่จะได้รับความเชื่อมั่นเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินในอดีตหรือในอนาคต ในสถานการณ์ดังกล่าว แม่บทฉบับนี้จะเกี่ยวข้องเฉพาะงานส่วนที่ให้ความเชื่อมั่นเท่านั้น

<sup>6</sup> สถานการณ์ของงานรวมถึงข้อตกลงในการรับงานว่าเป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลหรืองานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด ลักษณะของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ หลักเกณฑ์ที่ต้องใช้ ความต้องการของผู้ใช้ข้อมูล ลักษณะที่เกี่ยวข้องของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบและสภาพแวดล้อม และเรื่องอื่น ๆ ตัวอย่างเช่น เหตุการณ์รายการ สถานการณ์และวิธีการปฏิบัติซึ่งอาจมีผลกระทบอย่างสำคัญต่องานนั้น

<sup>7</sup> งานให้คำปรึกษาเป็นการใช้ความสามารถของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทางด้านเทคนิค การศึกษา การสังเกตการณ์ ประสบการณ์ และความรู้เกี่ยวกับกระบวนการให้คำปรึกษา โดยปกติกระบวนการให้คำปรึกษา คือกระบวนการวิเคราะห์เกี่ยวกับกิจกรรมหลายอย่างรวมกันซึ่งเกี่ยวข้องกับการกำหนดวัตถุประสงค์ การหาข้อเท็จจริง คำจำกัดความของปัญหาหรือโอกาส การประเมินทางเลือกที่มี การจัดทำข้อเสนอแนะ และรวมถึงการปฏิบัติ การสื่อสารถึงผลที่ได้รับและบางครั้งรวมถึงการเริ่มนำไปปฏิบัติและการติดตามผล รายงาน (ถ้าได้มีการออก) โดยทั่วไปจะเขียนเป็นแบบคำอธิบาย (หรือรายงานแบบยาว) โดยทั่วไปงานเช่นนี้เป็นงานเพื่อการใช้ประโยชน์ของลูกค้า ลักษณะและขอบเขตของงานกำหนดโดยข้อตกลงระหว่างผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและลูกค้า งานบริการใดที่เป็นไปตามคำจำกัดความของงานที่ให้ความเชื่อมั่นไม่ถือเป็นงานให้คำปรึกษาแต่เป็นงาน ที่ให้ความเชื่อมั่น



14. งานต่อไปนี้ไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามแม่บทฉบับนี้ แม้ว่าจะงานดังกล่าวอาจจะเป็นไปตามคำจำกัดความในย่อหน้าที่ 7
- (ก) งานเกี่ยวกับการสืบพยานในคดีความซึ่งเกี่ยวกับงานบัญชี งานสอบบัญชี ภาษีอากร และเรื่องอื่น ๆ และ
- (ข) งานซึ่งรวมถึงความเห็นทางวิชาชีพ ข้อคิดเห็นหรือข้อความซึ่งผู้ใช้ข้อมูลอาจได้รับความเชื่อมั่นบางส่วน หากเป็นไปตามเงื่อนไขต่อไปนี้ทั้งหมด
- (1) ความเห็น ข้อคิดเห็นหรือข้อความนั้นเป็นเพียงบางส่วนของงานทั้งหมด
  - (2) รายงานที่ออกเป็นลายลักษณ์อักษรได้ระบุข้อจำกัดในการใช้สำหรับผู้ใช้อ้างอิงที่กำหนดไว้ในรายงานนั้นเท่านั้น
  - (3) ตามข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่ทำกับผู้ใช้ข้อมูลที่กำหนดไว้ ระบุว่างานนี้มิได้ตั้งใจที่จะให้เป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่น และ
  - (4) งานนี้มีใช้งานที่ให้ความเชื่อมั่นในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ

#### รายงานสำหรับงานที่ไม่ใช้งานที่ให้ความเชื่อมั่น

15. ผู้ประกอบวิชาชีพที่ออกรายงานสำหรับงานที่ไม่ใช้งานที่ให้ความเชื่อมั่นตามขอบเขตของแม่บทนี้ ต้องแยกรายงานดังกล่าวออกจากรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างชัดเจน และเพื่อมิให้ผู้ใช้สับสน รายงานที่มีใช้รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นควรหลีกเลี่ยงเรื่องต่อไปนี้เช่น
- การอ้างว่าเป็นไปตามแม่บทฉบับนี้ มาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานงานสอบทานหรือมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น
  - การใช้คำว่า “ความเชื่อมั่น” “การตรวจสอบ” หรือ “การสอบทาน”
  - การใช้ข้อความที่อาจทำให้เกิดความเข้าใจผิดในข้อสรุปซึ่งออกแบบไว้เพื่อเพิ่มระดับของความเชื่อมั่นของผู้ใช้ข้อมูลเกี่ยวกับผลของการประเมินหรือการวัดผลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัตินั้นเมื่อเทียบกับหลักเกณฑ์
16. ผู้ประกอบวิชาชีพและผู้มีหน้าที่รับผิดชอบอาจตกลงกันที่จะใช้หลักการของแม่บทฉบับนี้กับงานนั้น ถึงแม้จะไม่มีผู้ใช้ข้อมูลอื่นนอกจากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ หากเป็นไปตามข้อกำหนดอื่นทั้งหมดในมาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานงานสอบทานหรือมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นในกรณีดังกล่าวรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพต้องมีข้อความเกี่ยวกับการจำกัดการใช้รายงานต่อผู้มีหน้าที่รับผิดชอบด้วย

## การรับงาน

17. ผู้ประกอบวิชาชีพรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นก็ต่อเมื่อความรู้เบื้องต้นของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับสถานการณ์ของงานนั้นชี้ให้เห็นว่า
- (ก) สามารถใช้ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง เช่น ความเป็นอิสระและความรู้ความสามารถทางวิชาชีพได้อย่างเป็นที่น่าพอใจ และ
  - (ข) งานดังกล่าวเป็นไปตามลักษณะต่อไปนี้ทุกข้อ
    - (1) งานที่ผู้ประกอบวิชาชีพ ได้ปฏิบัติมีความเหมาะสม
    - (2) หลักเกณฑ์ที่จะใช้เหมาะสมและพร้อมที่จะเปิดเผยต่อผู้ใช้ข้อมูลที่กำหนดไว้
    - (3) ผู้ประกอบวิชาชีพสามารถเข้าถึงหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอที่จะสนับสนุนข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพ
    - (4) ข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพในรูปแบบที่เหมาะสมสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลหรืองานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัดต้องปรากฏอยู่ในรายงานที่เป็นลายลักษณ์อักษร และ
    - (5) ผู้ประกอบวิชาชีพต้องแน่ใจว่าวัตถุประสงค์ของงานนั้นมีเหตุผล หากมีข้อจำกัดอย่างสำคัญต่อขอบเขตของงานของผู้ประกอบวิชาชีพ (ดูย่อหน้าที่ 55) อาจเป็นไปได้ที่จะถือว่างานนั้นมีวัตถุประสงค์ที่มีเหตุผล หรือ ผู้ประกอบวิชาชีพอาจจะเชื่อว่าผู้ว่าจ้างตั้งใจที่จะนำชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพไปเกี่ยวข้องกับงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติในลักษณะที่ไม่เหมาะสม (ดูย่อหน้าที่ 61)

มาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานงานสอบทาน และมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นเฉพาะเรื่องอาจมีข้อกำหนดเพิ่มเติมซึ่งต้องเป็นที่พอใจของผู้ประกอบวิชาชีพก่อนการรับงาน

18. หากไม่สามารถรับงานดังกล่าวเป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นได้เนื่องจากไม่เข้าลักษณะที่กำหนดไว้ทุกข้อในย่อหน้าก่อน ผู้ว่าจ้างอาจสามารถระบุเป็นงานอื่นที่แตกต่างซึ่งเป็นไปตามความต้องการของผู้ใช้ข้อมูลก็ได้ ตัวอย่างเช่น
- (ก) หากหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้แรกเริ่มไม่เหมาะสม งานที่ให้ความเชื่อมั่นอาจยังสามารถปฏิบัติได้ถ้า
    - (1) ผู้ว่าจ้างสามารถระบุส่วนของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติที่กำหนดไว้แรกเริ่มซึ่งสามารถใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าวอย่างเหมาะสมได้ และผู้ประกอบวิชาชีพสามารถที่จะปฏิบัติตามที่ให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้องกับส่วนของงานนั้นได้ ในกรณีเช่นนั้น รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นต้องระบุชัดเจนว่ามีได้เกี่ยวข้องกับงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติที่กำหนดไว้แรกเริ่มทั้งหมดหรือ
    - (2) สามารถเลือกหรือพัฒนาหลักเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมกับงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติที่กำหนดไว้แรกเริ่มได้

(ข) ผู้ว่าจ้างอาจขอให้ทำงานที่มีใช้งานที่ให้ความเชื่อมั่น เช่น งานให้คำปรึกษาหรืองานที่ปฏิบัติตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน

19. ในการรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น ผู้ประกอบวิชาชีพอาจไม่สามารถเปลี่ยนให้งานดังกล่าวเป็นงานที่ไม่ใช้งานที่ให้ความเชื่อมั่นหรือเปลี่ยนจากงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลไปเป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร การเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ซึ่งมีผลกระทบต่อความต้องการของผู้ใช้ข้อมูลหรือความเข้าใจผิดในลักษณะของงาน โดยปกติถือเป็นเหตุผลอันสมควรในการเปลี่ยนแปลง หากมีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้น ผู้ประกอบวิชาชีพต้องไม่ละเลยหลักฐานที่ได้มาก่อนที่จะมีการเปลี่ยนแปลงนั้น

### องค์ประกอบของงานที่ให้ความเชื่อมั่น

20. องค์ประกอบของงานที่ให้ความเชื่อมั่นที่กล่าวถึงในส่วนนี้มีดังนี้

- (ก) ความสัมพันธ์ของผู้ที่เกี่ยวข้องทั้งสามฝ่ายซึ่งประกอบด้วย ผู้ประกอบวิชาชีพ ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ และผู้ใช้ข้อมูล
- (ข) งานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติที่เหมาะสม
- (ค) หลักเกณฑ์ที่เหมาะสม
- (ง) หลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ
- (จ) รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นเป็นลายลักษณ์อักษรในรูปแบบที่เหมาะสมกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลและงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด

### ความสัมพันธ์ของผู้ที่เกี่ยวข้องทั้งสามฝ่าย

- 21. งานที่ให้ความเชื่อมั่นมีผู้ที่เกี่ยวข้องกันสามฝ่ายโดยแยกจากกันคือ ผู้ประกอบวิชาชีพ ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ และผู้ใช้ข้อมูล
- 22. ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบและผู้ใช้ข้อมูลอาจเป็นคนละกิจการหรือกิจการเดียวกันก็ได้ ตัวอย่างของกรณีหลังเช่น สำหรับโครงสร้างคณะกรรมการที่มีสองระดับ คณะกรรมการที่กำกับดูแลอาจต้องการได้รับความเชื่อมั่นเกี่ยวกับข้อมูลที่นำเสนอโดยคณะกรรมการบริหารของกิจการ ความสัมพันธ์ระหว่างผู้มีหน้าที่รับผิดชอบและผู้ใช้ข้อมูลจำเป็นต้องพิจารณาในบริบทของงานนั้น ๆ และอาจแตกต่างจากความรับผิดชอบที่แบ่งตามประเพณีปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น ผู้บริหารระดับสูงของกิจการ (ผู้ใช้ข้อมูล) อาจว่าจ้างผู้ประกอบวิชาชีพให้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นสำหรับกิจกรรมเฉพาะส่วนของกิจการซึ่งเป็นความรับผิดชอบโดยตรงของผู้บริหารระดับรอง (ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ) แต่ก็เป็นเรื่องที่ผู้บริหารระดับสูงมีหน้าที่รับผิดชอบสูงสุด

### ผู้ประกอบการวิชาชีพ

23. คำว่า “ผู้ประกอบการวิชาชีพ” ที่ใช้ในแม่บทนี้มีความหมายกว้างกว่าคำว่า “ผู้สอบบัญชี” ที่ใช้ในมาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานงานสอบทานซึ่งจะเกี่ยวข้องกับผู้ประกอบการวิชาชีพ ซึ่งปฏิบัติงานสอบบัญชีหรืองานสอบทานข้อมูลทางการเงินในอดีตเท่านั้น
24. ผู้ประกอบการวิชาชีพอาจถูกขอให้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นในเรื่องต่าง ๆ ที่หลากหลาย งานที่ผู้ประกอบการวิชาชีพได้ปฏิบัติบางเรื่องอาจต้องการทักษะและความรู้เฉพาะทาง นอกเหนือไปจากทักษะและความรู้ทั่วไปที่ผู้ประกอบการวิชาชีพต้องมี ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 17(ก) ผู้ประกอบการวิชาชีพต้องไม่รับงานหากความรู้เบื้องต้นของผู้ประกอบการวิชาชีพเกี่ยวกับสถานการณ์ของงานนั้นชี้ให้เห็นว่า ผู้ประกอบการวิชาชีพไม่สามารถใช้ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวกับความรู้ความสามารถทางวิชาชีพได้อย่างเป็นที่น่าพอใจ ในบางกรณีข้อกำหนดนี้อาจสามารถใช้ได้อย่างเป็นที่น่าพอใจหากผู้ประกอบการวิชาชีพใช้งานของบุคคลอื่นจากวิชาชีพอื่นซึ่งเรียกว่าผู้เชี่ยวชาญ ในกรณีดังกล่าว ผู้ประกอบการวิชาชีพพอใจว่าบุคคลอื่นที่ปฏิบัติงานโดยรวมมีทักษะและความรู้ที่ต้องการ และผู้ประกอบการวิชาชีพมีส่วนร่วมกับงานดังกล่าวในระดับที่พอเพียงและเข้าใจในงานที่ใช้ผู้เชี่ยวชาญปฏิบัติ

### ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ

25. ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบคือบุคคล (หรือกลุ่มบุคคล) ซึ่ง
- (ก) เป็นผู้รับผิดชอบในงานที่ผู้ประกอบการวิชาชีพได้ปฏิบัติสำหรับงานที่รายงานโดยตรง หรือ
  - (ข) เป็นผู้รับผิดชอบในข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบการวิชาชีพได้ปฏิบัติ (คำรับรอง) และอาจเป็นผู้รับผิดชอบในงานที่ผู้ประกอบการวิชาชีพได้ปฏิบัติด้วยสำหรับงานที่เกี่ยวข้องกับคำรับรอง ตัวอย่างในกรณีที่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบมีความรับผิดชอบทั้งในข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบการวิชาชีพได้ปฏิบัติและงานที่ผู้ประกอบการวิชาชีพได้ปฏิบัติ เช่น เมื่อกิจการว่าจ้างให้ผู้ประกอบการวิชาชีพปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับรายงานที่กิจการจัดทำเกี่ยวกับการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการพัฒนาอย่างยั่งยืนของกิจการ ตัวอย่างของกรณีที่มีผู้มีหน้าที่รับผิดชอบมีความรับผิดชอบในข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบการวิชาชีพได้ปฏิบัติโดยเฉพาะ แต่ไม่ใช่งานที่ผู้ประกอบการวิชาชีพได้ปฏิบัติ เช่น เมื่อหน่วยงานของรัฐว่าจ้างให้ผู้ประกอบการวิชาชีพปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับรายงานของการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการพัฒนาอย่างยั่งยืนของบริษัทเอกชนแห่งหนึ่งซึ่งหน่วยงานของรัฐนั้นเป็นผู้จัดทำและต้องเผยแพร่แก่ผู้ใช้ข้อมูล

ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบอาจเป็นหรือไม่เป็นผู้ว่าจ้างผู้ประกอบการวิชาชีพก็ได้

26. โดยปกติผู้มีหน้าที่รับผิดชอบจะให้หนังสือรับรองแก่ผู้ประกอบการวิชาชีพซึ่งหนังสือรับรองนั้น ประเมินหรือวัดผลของงานที่ผู้ประกอบการวิชาชีพได้ปฏิบัติเมื่อเทียบกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ ไม่ว่าจะมีการเปิดเผยคำรับรองนั้นต่อผู้ใช้อข้อมูลหรือไม่ก็ตาม ในงานที่รายงานโดยตรง ผู้ประกอบการวิชาชีพอาจไม่ได้รับหนังสือรับรองดังกล่าวหากผู้ว่าจ้างเป็นคนละฝ่ายกับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ

### ผู้ใช้อข้อมูล

27. ผู้ใช้อข้อมูลคือบุคคล บุคคลหลายคนหรือกลุ่มบุคคลซึ่งผู้ประกอบการวิชาชีพจัดทำรายงานที่ให้ ความเชื่อมั่นเพื่อนำเสนอ ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบสามารถเป็นหนึ่งในผู้ใช้อข้อมูลได้แต่ไม่ใช่ เป็นผู้เดียวที่เป็นผู้ใช้อข้อมูล
28. รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นจะเสนอต่อผู้ใช้อข้อมูลที่กำหนดไว้ทั้งหมดหากสามารถปฏิบัติได้ แต่ในบางกรณีอาจมีผู้ใช้อข้อมูลอื่น ๆ อีก ซึ่งผู้ประกอบการวิชาชีพอาจไม่สามารถระบุผู้ที่อ่าน รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นได้ทั้งหมด โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อมีบุคคลจำนวนมากที่เข้าถึงรายงาน ดังกล่าว ในกรณีดังกล่าวและโดยเฉพาะเมื่อผู้อ่านรายงานมีแนวโน้มที่จะมีความสนใจอย่าง หลากหลายในงานที่ผู้ประกอบการวิชาชีพได้ปฏิบัติ นั้น อาจจำกัดผู้ใช้อข้อมูลที่กำหนดไว้เป็นผู้มี ส่วนได้เสียรายใหญ่ซึ่งมีผลประโยชน์ที่สำคัญร่วมกัน ผู้ใช้อข้อมูลดังกล่าวอาจถูกระบุถึงด้วยวิธี ที่แตกต่างกันไป ตัวอย่างเช่น โดยข้อตกลงระหว่างผู้ประกอบการวิชาชีพและผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ หรือผู้ว่าจ้าง หรือโดยกฎหมาย
29. หากสามารถปฏิบัติได้ ผู้ใช้อข้อมูลหรือผู้แทนของผู้ใช้อข้อมูลจะมีส่วนร่วมกับผู้ประกอบการวิชาชีพ และผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ (และผู้ว่าจ้างหากมิใช่บุคคลเดียวกัน) ในการกำหนดความต้องการ ของงาน และโดยไม่ต้องคำนึงถึงความเกี่ยวข้องของบุคคลอื่นและไม่เหมือนงานที่ปฏิบัติตาม วิธีการที่ตกลงร่วมกัน (ซึ่งเกี่ยวข้องกับการรายงานข้อเท็จจริงตามวิธีการที่ปฏิบัติมากกว่า การให้ข้อสรุป)
- (ก) ผู้ประกอบการวิชาชีพมีหน้าที่รับผิดชอบในการกำหนดลักษณะ เวลาและขอบเขตของ วิธีปฏิบัติ และ
- (ข) ผู้ประกอบการวิชาชีพต้องติดตามเรื่อง ที่ผู้ประกอบการวิชาชีพมีข้อสงสัยว่า ข้อมูลของงานที่ ผู้ประกอบการวิชาชีพได้ปฏิบัติจะถูกรับรองอย่างมีสาระสำคัญ หรือไม่

30. ในบางกรณี ผู้ใช้ข้อมูล (ตัวอย่างเช่น ธนาคารหรือหน่วยงานกำกับดูแล) ออกข้อกำหนดหรือขอให้ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ (หรือผู้ว่าจ้างหากมิใช่บุคคลเดียวกัน) จัดให้มีการปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ เมื่องานดังกล่าวต้องออกแบบเพื่อผู้ใช้ข้อมูลเฉพาะกลุ่มหรือเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาที่จะรวมข้อจำกัดไว้ในรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น ซึ่งข้อจำกัดดังกล่าวเป็นการจำกัดการใช้รายงานสำหรับผู้ใช้อ้างอิงหรือสำหรับวัตถุประสงค์ดังกล่าวเท่านั้น

### งานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ

31. งานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติและข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติของงานที่ให้ความเชื่อมั่นมีหลายรูปแบบ เช่น
- ผลการดำเนินงานทางการเงินหรือสภาวะการณ์ทางการเงิน (ตัวอย่างเช่น ฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดทั้งในอดีตหรืออนาคต) ซึ่งข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติอาจเป็นเรื่องการรับรู้ การวัดมูลค่า การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน
  - ผลการดำเนินงานหรือสภาวะการณ์ที่ไม่ใช่ด้านการเงิน (ตัวอย่างเช่น ผลการดำเนินงานของกิจการ) ซึ่งข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติอาจเป็นเครื่องชี้วัดที่สำคัญถึงความมีประสิทธิภาพหรือประสิทธิผล
  - ลักษณะทางกายภาพ (ตัวอย่างเช่น กำลังการผลิตของโรงงาน) ซึ่งข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติอาจเป็นเอกสารรายละเอียดทางเทคนิค
  - ระบบหรือกระบวนการต่าง ๆ (ตัวอย่างเช่น ระบบการควบคุมภายในหรือระบบสารสนเทศของกิจการ) ซึ่งข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติอาจเป็นคำรับรองเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพ
  - พฤติกรรม (ตัวอย่างเช่น บรรษัทภิบาล การปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายหลักเกณฑ์เกี่ยวกับบุคลากร) ซึ่งข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติอาจเป็นรายงานการปฏิบัติตามหรือรายงานความมีประสิทธิภาพ
32. งานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติมีลักษณะที่แตกต่างกันซึ่งรวมถึงระดับความแตกต่างของข้อมูลของงานนั้นเช่น ในด้านคุณภาพเปรียบเทียบกับปริมาณของข้อมูล ข้อมูลที่เป็นกลางเปรียบเทียบกับข้อมูลที่ไม่เป็นกลาง ข้อมูลในอดีตเปรียบเทียบกับข้อมูลในอนาคต และข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับเวลา ณ ขณะใดขณะหนึ่งหรือระยะเวลาหนึ่ง ลักษณะดังกล่าวมีผลกระทบต่อ
- (ก) ความแม่นยำในการประเมินหรือการวัดผลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติเมื่อเทียบกับหลักเกณฑ์ และ
  - (ข) ความเชื่อถือได้ของหลักฐานที่ได้มา

รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นระบุลักษณะซึ่งเกี่ยวข้องเฉพาะกับผู้ใช้ข้อมูล

33. งานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติที่เหมาะสมควรเป็นดังนี้
- (ก) สามารถระบุได้และสามารถประเมินหรือวัดผลเมื่อเทียบกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ได้อย่างสม่ำเสมอ และ
  - (ข) ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติสามารถใช้วิธีการในการรวบรวมหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอที่จะสนับสนุนข้อสรุปที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลหรือความเชื่อมั่นอย่างจำกัดได้ตามความเหมาะสม

#### หลักเกณฑ์

34. หลักเกณฑ์คือตัวชี้วัดที่ใช้ในการประเมินหรือวัดผลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติซึ่งรวมถึงตัวชี้วัดสำหรับการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลด้วยหากเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกัน หลักเกณฑ์อาจเป็นแบบทางการ ตัวอย่างเช่น ในการจัดทำงบการเงิน หลักเกณฑ์อาจหมายถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ในการรายงานเรื่องการควบคุมภายใน หลักเกณฑ์อาจหมายถึงแม่บทการควบคุมภายในที่กำหนดไว้หรือวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในเฉพาะซึ่งออกแบบสำหรับงานนั้น และในการรายงานเรื่องการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ซึ่งหลักเกณฑ์อาจหมายถึงกฎหมาย ข้อบังคับ หรือสัญญาที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างของหลักเกณฑ์ที่ไม่เป็นทางการ เช่น จรรยาบรรณซึ่งพัฒนาขึ้นภายในองค์กรหรือระดับการปฏิบัติงานที่ตกลงกัน (เช่น จำนวนครั้งที่คณะกรรมการเฉพาะจะมีการประชุมในระยะเวลา 1 ปี)
35. หลักเกณฑ์ที่เหมาะสมจำเป็นต้องมีเพื่อใช้ในการประเมินหรือการวัดผลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติได้อย่างสม่ำเสมอและสมเหตุสมผลในบริบทของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ หากปราศจากกรอบในการอ้างอิงที่กำหนดไว้โดยหลักเกณฑ์ที่เหมาะสม ข้อสรุปก็อาจเกิดความไปต่าง ๆ กัน และเกิดความเข้าใจผิดได้ หลักเกณฑ์ที่เหมาะสมจะให้ความสำคัญกับเนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ของงานนั้น แม้จะเป็นงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติเรื่องเดียวกัน หลักเกณฑ์ก็อาจจะแตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบรายหนึ่งอาจเลือกจำนวนครั้งของการร้องเรียนของลูกค้าที่ได้รับการแก้ไขจนเป็นที่พอใจของลูกค้าแล้วในการพิจารณาเรื่องความพึงพอใจของลูกค้า แต่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบอีกรายหนึ่งอาจเลือกจำนวนครั้งของการสั่งซื้อซ้ำของลูกค้าในระยะเวลา 3 เดือน จากการสั่งซื้อครั้งแรกก็ได้

36. หลักเกณฑ์ที่เหมาะสมควรแสดงคุณลักษณะดังต่อไปนี้
- (ก) ความเกี่ยวข้อง หลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องนำไปสู่ข้อสรุปซึ่งจะช่วยผู้ใช้ข้อมูลในการตัดสินใจ
  - (ข) ความครบถ้วน หลักเกณฑ์จะครบถ้วนเพียงพอก็ต่อเมื่อปัจจัยที่เกี่ยวข้องซึ่งอาจมีผลกระทบต่อข้อสรุปในเนื้อหาของสถานการณ์ของงานไม่ได้ถูกละเลย หลักเกณฑ์ที่ครบถ้วนรวมถึงตัวชี้วัดสำหรับการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลด้วย
  - (ค) ความน่าเชื่อถือ หลักเกณฑ์ที่น่าเชื่อถือทำให้สามารถประเมินหรือวัดผลงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติได้อย่างสม่ำเสมอและสมเหตุสมผลซึ่งรวมถึงการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องเมื่อมีการใช้ในสถานการณ์ที่เหมือนกันโดยผู้ประกอบวิชาชีพที่มีคุณสมบัติเหมือนกัน
  - (ง) ความเป็นกลาง หลักเกณฑ์ที่มีความเป็นกลางนำไปสู่ข้อสรุปซึ่งปราศจากอคติ
  - (จ) ความเข้าใจได้ หลักเกณฑ์ที่สามารถเข้าใจได้นำไปสู่ข้อสรุปที่ชัดเจน สมบูรณ์ และไม่ขึ้นอยู่กับความคิดเห็นที่มีความแตกต่างอย่างสำคัญ

การประเมินหรือวัดผลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ บนพื้นฐานของความคาดหมาย ดุลยพินิจ และประสบการณ์ของผู้ประกอบวิชาชีพเองไม่ถือเป็นหลักเกณฑ์ที่เหมาะสม

37. ผู้ประกอบวิชาชีพประเมินความเหมาะสมของหลักเกณฑ์สำหรับงานเฉพาะอย่าง โดยพิจารณาว่าหลักเกณฑ์ดังกล่าวสะท้อนถึงคุณลักษณะที่กล่าวข้างต้นหรือไม่ ความสำคัญของแต่ละคุณลักษณะกับงานเฉพาะอย่าง เป็นเรื่องของดุลยพินิจ หลักเกณฑ์นั้นอาจมีการกำหนดไว้หรือพัฒนาขึ้นเป็นการเฉพาะ หลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้หมายถึงหลักเกณฑ์ที่ระบุอยู่ในเนื้อหาของกฎหมายหรือข้อบังคับหรือเป็นหลักเกณฑ์ที่ออกโดยองค์กรของผู้เชี่ยวชาญที่มีอำนาจหน้าที่หรือเป็นที่ยอมรับ โดยมีกระบวนการที่เหมาะสมและโปร่งใส หลักเกณฑ์ที่พัฒนาขึ้นเป็นการเฉพาะคือหลักเกณฑ์ที่ออกแบบเพื่อวัตถุประสงค์ของงานนั้น ๆ ไม่ว่าจะเป็นหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้หรือที่พัฒนาขึ้นเป็นการเฉพาะ มีผลกระทบต่องานที่ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปฏิบัติในการประเมินความเหมาะสมของหลักเกณฑ์ต่องานเฉพาะนั้น

38. หลักเกณฑ์ต้องมีไว้เพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลมีความเข้าใจว่ามีการประเมินหรือมีการวัดผลงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติอย่างไร หลักเกณฑ์ที่มีไว้เพื่อผู้ใช้ข้อมูลอาจทำได้ในหนึ่งหรือหลายวิธีดังนี้

- (ก) โดยการเผยแพร่ต่อสาธารณะ
- (ข) โดยการรวมไว้ในการนำเสนอข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติอย่างชัดเจน
- (ค) โดยการรวมไว้ในรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างชัดเจน
- (ง) โดยความเข้าใจทั่วไป เช่น หลักเกณฑ์ในการวัดเวลาเป็นชั่วโมงและนาที



หลักเกณฑ์อาจมีไว้เพื่อผู้ใช้ข้อมูลเฉพาะกลุ่ม ตัวอย่างเช่น ข้อตกลงในสัญญา หรือหลักเกณฑ์ที่ออกโดยสมาคมอุตสาหกรรมซึ่งมีไว้สำหรับผู้ที่อยู่ในอุตสาหกรรมนั้นเท่านั้น เมื่อใดที่หลักเกณฑ์ที่กำหนดมีไว้สำหรับผู้ใช้อข้อมูลเฉพาะกลุ่มเท่านั้นหรือเกี่ยวข้องสำหรับวัตถุประสงค์เฉพาะเท่านั้น การใช้รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นต้องจำกัดเฉพาะผู้ใช้ข้อมูลที่กำหนดไว้นั้นหรือเพื่อวัตถุประสงค์นั้น<sup>8</sup>

## หลักฐาน

39. ผู้ประกอบวิชาชีพวางแผนและปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นโดยมีความตั้งใจในการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่าข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาความมีสาระสำคัญ ความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่น และปริมาณและคุณภาพของหลักฐานที่มี เพื่อการวางแผนและปฏิบัติงานโดยเฉพาะอย่างยิ่งในการกำหนดลักษณะ เวลา และขอบเขตของวิธีการรวบรวมหลักฐาน

### การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

40. ผู้ประกอบวิชาชีพวางแผนและปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นโดยใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและตระหนักถึงสถานการณ์ที่อาจมีอยู่ที่ทำให้ข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติขัดแย้งกับข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพหมายถึงการที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ทำการประเมินอย่างพิถีพิถันโดยมีข้อสงสัยเกี่ยวกับความถูกต้องของหลักฐานที่ได้รับว่าอาจมีความขัดแย้งกันหรือมีข้อสงสัยในเรื่องความน่าเชื่อถือของเอกสารหรือคำรับรองจากผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบ ตัวอย่างเช่น การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นเรื่องจำเป็นที่ผู้ประกอบวิชาชีพต้องใช้ตลอดการปฏิบัติงานเพื่อลดความเสี่ยงในการมองข้ามสถานการณ์ที่น่าสงสัย หรือการใช้ข้อมูลทั่วไป โดยไม่ลงรายละเอียดเมื่อทำการสรุปผลจากการสังเกตการณ์ หรือการใช้ข้อสมมติที่ผิดพลาดในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการรวบรวมหลักฐานและการประเมินผล

<sup>8</sup> ในขณะที่รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นอาจจำกัดผู้ใช้เมื่อรายงานนั้นกำหนดไว้สำหรับผู้ใช้อข้อมูลที่กำหนดไว้เฉพาะหรือเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเท่านั้น การที่ไม่ได้ระบุข้อจำกัดเกี่ยวกับผู้อ่านหรือจุดประสงค์เป็นการเฉพาะมิได้เป็นข้อบ่งชี้ว่า ผู้ประกอบวิชาชีพจะมีความรับผิดชอบทางกฎหมายต่อผู้อ่านนั้นหรือเพื่อวัตถุประสงค์นั้น ผู้ประกอบวิชาชีพจะมีความรับผิดชอบทางกฎหมายหรือไม่ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของแต่ละกรณีและขอบเขตอำนาจที่เกี่ยวข้อง

41. งานที่ทำให้ความเชื่อมั่นนั้นแทบจะไม่เกี่ยวข้องกับการรับรองความเป็นจริงของเอกสาร หรือการคาดหมายว่าผู้ประกอบวิชาชีพได้รับการฝึกหรือเป็นผู้เชี่ยวชาญในการรับรองความเป็นจริงดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาถึงความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จะใช้เป็นหลักฐาน ตัวอย่างเช่น เอกสารที่เป็นสำเนา โทรสารหรือเอกสารที่เป็นภาพ รหัส หรืออิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งรวมถึงการพิจารณาการควบคุมที่เกี่ยวข้องในเรื่องการจัดเตรียมและการเก็บรักษาเอกสารด้วย

#### ความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐาน

42. ความเพียงพอเป็นการประเมินปริมาณของหลักฐาน ความเหมาะสมเป็นการประเมินด้านคุณภาพของหลักฐานซึ่งความหมายถึงความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของหลักฐาน ปริมาณของหลักฐานที่จำเป็นพิจารณาจากความเสี่ยงที่ข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติจะขัดแย้งกับข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ (เมื่อความเสี่ยงเพิ่มขึ้น ความต้องการในหลักฐานที่จำเป็นก็มากขึ้น) และโดยคุณภาพของหลักฐานดังกล่าว (เมื่อคุณภาพสูงขึ้น ปริมาณของหลักฐานที่ต้องการก็ลดลง) ดังนั้นความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานจึงเกี่ยวเนื่องกัน อย่างไรก็ตาม การได้มาซึ่งหลักฐานในปริมาณที่เพิ่มขึ้นไม่สามารถชดเชยหลักฐานที่ด้อยคุณภาพ
43. ความน่าเชื่อถือของหลักฐานขึ้นอยู่กับแหล่งที่มาและลักษณะของหลักฐานนั้น และขึ้นอยู่กับสถานการณ์เฉพาะที่ได้รับหลักฐานนั้น การสรุปผลอย่างกว้าง ๆ เกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของหลักฐานประเภทต่าง ๆ สามารถทำได้ อย่างไรก็ตาม การสรุปผลอย่างกว้าง ๆ ดังกล่าวขึ้นอยู่กับข้อยกเว้นที่สำคัญ แม้หลักฐานที่ได้จะมาจากแหล่งที่มาภายนอกกิจการก็อาจมีสถานการณ์ที่มีผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ได้รับ ตัวอย่างเช่น หลักฐานที่ได้รับจากแหล่งที่มาภายนอกที่เป็นอิสระอาจไม่น่าเชื่อถือหากแหล่งที่มาั้นไม่มีความรู้เกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว แม้จะเป็นเรื่องที่รับรู้กันว่าข้อยกเว้นอาจมีอยู่ การสรุปอย่างกว้าง ๆ เกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของหลักฐานดังต่อไปนี้อาจเป็นประโยชน์ในการพิจารณา
- หลักฐานมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น เมื่อได้รับจากแหล่งที่มาจากภายนอกที่เป็นอิสระจากกิจการ
  - หลักฐานที่จัดทำขึ้นภายในมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น เมื่อการควบคุมที่เกี่ยวข้องมีประสิทธิภาพ
  - หลักฐานที่ได้รับโดยตรงโดยผู้ประกอบวิชาชีพ (ตัวอย่างเช่น การสังเกตการณ์ในการนำการควบคุมไปปฏิบัติ) มีความน่าเชื่อถือมากกว่าหลักฐานที่ได้รับโดยทางอ้อมหรือโดยการอนุมาน (ตัวอย่างเช่น การสอบถามเกี่ยวกับการนำการควบคุมไปปฏิบัติ)

- หลักฐานมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น เมื่ออยู่ในรูปแบบของเอกสารไม่ว่าจะเป็นกระดาษ อิเล็กทรอนิกส์หรือสื่ออื่น (ตัวอย่างเช่น การบันทึกรายงานการประชุมเป็นลายลักษณ์อักษรในขณะที่มีการประชุม มีความน่าเชื่อถือมากกว่าคำรับรองด้วยวาจาภายหลังการประชุมเกี่ยวกับเรื่องที่หารือกัน)
  - หลักฐานที่เป็นเอกสารต้นฉบับมีความน่าเชื่อถือกว่าหลักฐานที่เป็นสำเนาเอกสารหรือโทรสาร
44. โดยปกติผู้ประกอบวิชาชีพได้รับความเชื่อมั่นมากขึ้นจากหลักฐานที่สอดคล้องกันที่ได้รับจากแหล่งที่มาต่าง ๆ กัน หรือมีลักษณะที่แตกต่างกันมากกว่าหลักฐานที่พิจารณาเป็นแต่ละรายการ นอกจากนี้ การได้รับหลักฐานจากแหล่งที่มาที่แตกต่างกันหรือมีลักษณะที่แตกต่างกันอาจบ่งชี้ว่าหลักฐานแต่ละรายการนั้นไม่น่าเชื่อถือ ตัวอย่างเช่นการได้รับข้อมูลยืนยันจากแหล่งที่มาที่เป็นอิสระจากกิจการอาจเพิ่มความเชื่อมั่นที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้รับจากคำรับรองของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ ในทางกลับกัน หากหลักฐานที่ได้รับมาจากแหล่งที่มาแห่งหนึ่งขัดแย้งกับหลักฐานที่ได้รับจากอีกแห่งหนึ่ง ผู้ประกอบวิชาชีพต้องตัดสินใจว่าวิธีการรวบรวมหลักฐานเพิ่มเติมใดที่จำเป็นเพื่อแก้ปัญหาเรื่องความขัดแย้งกันนั้น
45. ในเรื่องของการได้รับหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ การที่จะได้รับความเชื่อมั่นสำหรับข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติซึ่งครอบคลุมระยะเวลาใดเวลาหนึ่งยากกว่าข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ ณ ขณะใดขณะหนึ่ง นอกจากนี้ ข้อสรุปที่ให้ในกระบวนการโดยทั่วไปจำกัดเฉพาะระยะเวลาที่ครอบคลุมของงานนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถให้ข้อสรุปว่ากระบวนการจะยังคงทำงานได้ต่อไปในอนาคตตามที่กำหนดหรือไม่
46. ผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนในการให้ได้มาซึ่งหลักฐานกับประโยชน์จากข้อมูลที่ได้รับ อย่างไรก็ตาม ความยุ่งยากในการรวบรวมหลักฐานหรือค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องนั้นไม่ใช่เกณฑ์ที่ถูกต้องในการละเว้นวิธีการรวบรวมหลักฐานในกรณีที่ไม่มีทางเลือกอื่น ผู้ประกอบวิชาชีพควรใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพและใช้การสังเกตและสงสัยผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินปริมาณและคุณภาพของหลักฐาน ซึ่งหมายถึงความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานเพื่อสนับสนุนรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น

#### ความมีสาระสำคัญ

47. ความมีสาระสำคัญมีความเกี่ยวข้องเมื่อผู้ประกอบวิชาชีพกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการรวบรวมหลักฐาน และเมื่อประเมินว่าข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติขัดแย้งต่อข้อเท็จจริงหรือไม่ เมื่อพิจารณาความมีสาระสำคัญ ผู้ประกอบวิชาชีพควรทำความเข้าใจและประเมินว่ามีปัจจัยใดที่อาจมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้ข้อมูลที่กำหนดไว้ ตัวอย่างเช่น เมื่อหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้อนุญาตให้มีการนำเสนอข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบ

วิชาชีพได้ปฏิบัติได้หลายแบบ ผู้ประกอบวิชาชีพควรพิจารณาว่าการนำเสนอที่เลือกใช้อาจมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้ข้อมูลอย่างไร ความมีสาระสำคัญต้องพิจารณาในบริบทของปัจจัยทั้งด้านปริมาณและคุณภาพ เช่น ขนาดที่เกี่ยวข้อง ลักษณะ และขอบเขตของผลกระทบของปัจจัยนั้นในการประเมินหรือวัดผลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติและประโยชน์ของผู้ใช้ข้อมูล การประเมินความมีสาระสำคัญและความสำคัญของปัจจัยด้านปริมาณและคุณภาพที่เกี่ยวข้องในงานนั้น ๆ เป็นเรื่องของดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ

#### ความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่น

48. ความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่นหมายถึงความเสี่ยงที่ผู้ประกอบวิชาชีพแสดงข้อสรุปอย่างไม่เหมาะสมเมื่อข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ<sup>9</sup> ในงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล ผู้ประกอบวิชาชีพต้องลดความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่นให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ในสถานการณ์ของงานนั้น เพื่อให้ได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลในการใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงข้อสรุปในรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้ประกอบวิชาชีพ ระดับความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่นสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัดจะสูงกว่างานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล เนื่องจากความแตกต่างของลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการรวบรวมหลักฐาน อย่างไรก็ตาม ในงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด การผสมผสานของลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการรวบรวมหลักฐานเพียงพอที่จะให้ผู้ประกอบวิชาชีพได้รับระดับความเชื่อมั่นที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงข้อสรุปที่ไม่เป็นการแสดงความเห็น ระดับของความเชื่อมั่นที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้รับจะช่วยเพิ่มระดับความเชื่อมั่นของผู้ใช้ข้อมูลในข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติให้อยู่ในระดับที่มากกว่าระดับที่ไม่มีความสำคัญอย่างชัดเจน
49. โดยทั่วไป ความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่นสามารถแสดงโดยองค์ประกอบดังต่อไปนี้ ถึงแม้ว่าองค์ประกอบทั้งหมดนี้ไม่จำเป็นต้องมีอยู่หรือมีความสำคัญสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นทุกงานก็ตาม

<sup>9</sup> (ก) ในกรณีที่เป็งานที่รายงานโดยตรง ซึ่งข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติได้แสดงไว้ในข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพเท่านั้น ความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่นรวมถึงความเสี่ยงจากการที่ผู้ประกอบวิชาชีพสรุปอย่างไม่เหมาะสมว่างานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติเป็นไปตามหลักเกณฑ์ในสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น “ข้าพเจ้าเห็นว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิผลในสาระสำคัญตามหลักเกณฑ์ กขค”

(ข) นอกจากความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่น ผู้ประกอบวิชาชีพยังเผชิญกับความเสี่ยงในการแสดงข้อสรุปอย่างไม่เหมาะสมในกรณีที่ข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติไม่ได้ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือความเสี่ยงจากการแพ็คดีความ การเสื่อมเสียชื่อเสียง หรือเหตุการณ์อื่นซึ่งสืบเนื่องจากรายงานต่องานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ ความเสี่ยงเหล่านี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่น

- (ก) ความเสี่ยงที่ข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงดังกล่าวประกอบด้วย
- (1) ความเสี่ยงสืบเนื่อง หมายถึง ความเป็นไปได้ที่ข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยถือว่าไม่มีการควบคุมที่เกี่ยวข้องและ
  - (2) ความเสี่ยงจากการควบคุม หมายถึง ความเสี่ยงที่การควบคุมภายในของกิจการไม่สามารถป้องกันหรือตรวจพบ และแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นภายในเวลาที่ทันท่วงที เมื่อความเสี่ยงจากการควบคุมเกี่ยวเนื่องกับงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ ความเสี่ยงจากการควบคุมบางอย่างจะมีอยู่เนื่องจากข้อจำกัดสืบเนื่องของการออกแบบและการปฏิบัติการควบคุมภายในและ
- (ข) ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ หมายถึง ความเสี่ยงที่ผู้ประกอบวิชาชีพจะตรวจไม่พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่มีอยู่

ระดับที่ผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาองค์ประกอบดังกล่าวในแต่ละเรื่องจะพิจารณาจากสถานการณ์ของงานนั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งโดยลักษณะของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ และเป็นการปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลหรืองานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัดหรือไม่

#### ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการรวบรวมหลักฐาน

50. ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการรวบรวมหลักฐานที่แน่นอนจะแตกต่างกันไปในแต่ละงาน ในทางทฤษฎี ความเป็นไปได้ที่วิธีการรวบรวมหลักฐานจะมีความแตกต่างกันอย่างมากอย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติ วิธีการรวบรวมหลักฐานนั้นยากที่จะอธิบายได้อย่างชัดเจนและอย่างไม่คลุมเครือ ผู้ประกอบวิชาชีพควรพยายามที่จะอธิบายวิธีการรวบรวมข้อมูลอย่างชัดเจนและอย่างไม่คลุมเครือและใช้รูปแบบที่เหมาะสมกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลหรืองานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด<sup>10</sup>

<sup>10</sup> เมื่อข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติประกอบด้วยลักษณะเฉพาะหลายอย่าง การให้ข้อสรุปอาจแยกตามลักษณะเฉพาะแต่ละอย่าง โดยที่ข้อสรุปทั้งหมดไม่จำเป็นต้องมีระดับของวิธีการรวบรวมหลักฐานเท่ากัน ข้อสรุปแต่ละเรื่องจะแสดงในรูปแบบที่เหมาะสมแล้วแต่จะเป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลหรืองานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด

51. “ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล” เป็นหลักการเกี่ยวกับการรวบรวมหลักฐานที่จำเป็นสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพที่จะได้ข้อสรุปในเรื่องข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติโดยรวม ผู้ประกอบวิชาชีพจะต้องได้รับหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการปฏิบัติงานอย่างเป็นระบบซ้ำ ๆ กัน เพื่อที่จะแสดงข้อสรุปในรูปแบบของการแสดงความเห็นตามที่กำหนดในงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล ซึ่งเกี่ยวข้องกับ
- (ก) การทำความเข้าใจงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ และสถานการณ์อื่น ๆ ของงานนั้น ซึ่งขึ้นอยู่กับงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ รวมถึงการทำความเข้าใจเรื่องการควบคุมภายใน
  - (ข) การประเมินความเสี่ยงในการที่ข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติอาจขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจากความเข้าใจดังกล่าว
  - (ค) การตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ประเมินไว้ รวมถึงการพัฒนาการตอบสนองโดยรวมและกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการที่จะปฏิบัติต่อไป
  - (ง) การปฏิบัติตามวิธีการเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่ระบุไว้อย่างชัดเจน โดยใช้วิธีการผสมของการตรวจสอบ การสังเกตการณ์ การขอคำยืนยัน การทดสอบการคำนวณ การทดสอบโดยการปฏิบัติซ้ำ การวิเคราะห์เปรียบเทียบและการสอบถาม วิธีการดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบเนื้อหาสาระรวมถึงการได้รับข้อมูลยืนยันจากแหล่งที่มาที่เป็นอิสระจากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบหากเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ โดยขึ้นอยู่กับลักษณะของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ การทดสอบประสิทธิภาพของการควบคุม และ
  - (จ) การประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐาน
52. “ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล” เป็นความเชื่อมั่นที่ต่ำกว่าความเชื่อมั่นอย่างสมบูรณ์ การลดความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่นจนถึงไม่มีความเสี่ยงเลยนั้น เป็นการยากที่จะทำให้เป็นจริงได้หรือยากที่จะควบคุมให้มีค่าใช้จ่ายที่เหมาะสม ซึ่งเป็นผลจากปัจจัยหลายประการ ดังตัวอย่างต่อไปนี้
- การใช้วิธีเลือกตรวจสอบ
  - ข้อจำกัดสืบเนื่องของการควบคุมภายใน
  - ข้อเท็จจริงที่ว่าหลักฐานส่วนใหญ่ที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้มาเป็นหลักฐานที่ต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาความน่าเชื่อถือมากกว่าเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปได้ในตัวเอง
  - การใช้ดุลยพินิจในการรวบรวมและประเมินหลักฐานและการจัดทำข้อสรุปตามหลักฐานนั้น
  - ในบางกรณีเป็นเรื่องลักษณะของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ เมื่อมีการประเมินหรือวัดผลของงานโดยเทียบกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้

53. งานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลและงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัดต้องการการใช้ทักษะและเทคนิคในการให้ความเชื่อมั่นและการรวบรวมหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการปฏิบัติงานอย่างเป็นระบบและอย่างซ้ำ ๆ ซึ่งรวมถึงการทำความเข้าใจเกี่ยวกับงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติและสถานการณ์อื่นของงานนั้น อย่างไรก็ตาม ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการรวบรวมหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัดนั้นมีขอบเขตจำกัดอย่างชัดเจนเมื่อเปรียบเทียบกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล สำหรับงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติบางเรื่อง อาจจะมีประกาศเฉพาะเพื่อให้แนวทางสำหรับวิธีการรวบรวมหลักฐานที่เหมาะสมเพียงพอสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด ตัวอย่างเช่น มาตรฐานงานสอบทาน รหัส 2400 เรื่อง “งานการสอบทานงบการเงิน (โดยผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งไม่ใช่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของกิจการ)” ซึ่งกำหนดว่าหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสำหรับการสอบทานงบการเงินโดยส่วนใหญ่จะได้อาจมาจากวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบและการสอบถาม ในกรณีที่ไม่มีประกาศที่เกี่ยวข้อง วิธีการรวบรวมหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอจะแตกต่างกันไปตามสถานการณ์ของงานนั้น ๆ โดยเฉพาะงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติและความต้องการของผู้ใช้ข้อมูลและผู้ว่าจ้าง ซึ่งรวมถึงข้อจำกัดของระยะเวลาและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง สำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลและงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด หากผู้ประกอบวิชาชีพได้รับมีข้อสงสัยว่าจะข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติควรจะมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญหรือไม่ ผู้ประกอบวิชาชีพควรติดตามเรื่องดังกล่าวโดยการใช้วิธีการอื่นที่เพียงพอที่จะทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพสามารถรายงานได้

#### ปริมาณและคุณภาพของหลักฐานที่มีอยู่

54. ปริมาณและคุณภาพของหลักฐานที่มีอยู่จะพิจารณาจาก
- ลักษณะของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ และข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น ข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติที่เป็นเรื่องในอนาคต อาจต้องการหลักฐานที่น้อยกว่าข้อมูลของเรื่องในอดีต (ดูย่อหน้าที่ 32) และ
  - สถานการณ์ของงานซึ่งนอกเหนือไปจากลักษณะของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ เมื่อไม่มีหลักฐานที่คาดว่าควรมี เนื่องจาก ตัวอย่างเช่น ระยะเวลาที่แต่งตั้งผู้ประกอบวิชาชีพ นโยบายการเก็บรักษาเอกสารของกิจการ หรือข้อจำกัดซึ่งกำหนดโดยผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ

โดยปกติ หลักฐานที่มีอยู่จะเป็นหลักฐานที่ต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาความน่าเชื่อถือมากกว่าเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปได้ในตัวเอง

55. สำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นไม่ว่าประเภทใด การให้ข้อสรุปอย่างไม่มีเงื่อนไขจะไม่เหมาะสมในกรณีที่มีการจำกัดขอบเขตอย่างมีสาระสำคัญต่อการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพเมื่อมีเรื่องดังนี้
- (ก) สถานการณ์ที่ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพไม่ได้รับหลักฐานที่ต้องการเพื่อลดความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่นให้อยู่ในระดับที่เหมาะสม หรือ
  - (ข) ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบหรือผู้ว่าจ้างกำหนดข้อจำกัดซึ่งทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพไม่ได้รับหลักฐานที่ต้องการเพื่อลดความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่นให้อยู่ในระดับที่เหมาะสม

#### รายงานที่ให้ความเชื่อมั่น

56. ผู้ประกอบวิชาชีพจัดทำรายงานเป็นลายลักษณ์อักษรซึ่งประกอบด้วยข้อสรุปที่แสดงความเชื่อมั่นที่ได้รับจากข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ โดยมาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานงานสอบทาน และมาตรฐานที่ให้ความเชื่อมั่น ได้กำหนดองค์ประกอบพื้นฐานสำหรับรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น นอกจากนี้ผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาถึงความรับผิดชอบในการรายงานเรื่องอื่น ๆ รวมถึงการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเมื่อมีความเหมาะสมที่จะทำเช่นนั้น
57. ในงานที่เกี่ยวข้องกับคำรับรอง ข้อความที่ปรากฏในข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพอาจเป็นแบบใดแบบหนึ่ง ดังนี้
- (ก) ในกรณีที่เป็นคำรับรองของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ (ตัวอย่างเช่น “ข้าพเจ้าเห็นว่าคำรับรองของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบที่ระบุว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักเกณฑ์ กขค”) หรือ
  - (ข) ระบุถึงงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติและหลักเกณฑ์ที่ใช้โดยตรง (ตัวอย่างเช่น “ข้าพเจ้าเห็นว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพในสาระสำคัญตามหลักเกณฑ์ กขค”)

ในงานที่เป็นการรายงานโดยตรง ข้อความในข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพจะระบุถึงงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติกับหลักเกณฑ์ที่ใช้โดยตรง

58. ในงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล ผู้ประกอบวิชาชีพแสดงข้อสรุปในรูปแบบของการแสดงความเห็น ตัวอย่างเช่น “ข้าพเจ้าเห็นว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพในสาระสำคัญตามหลักเกณฑ์ กขค” รูปแบบของการแสดงข้อสรุปนี้ให้ “ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล” โดยการปฏิบัติงานตามวิธีการรวบรวมหลักฐานเกี่ยวกับลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตที่ทำให้ได้มาซึ่งลักษณะของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติและสถานการณ์อื่นที่เกี่ยวข้องกับงานอย่างสมเหตุสมผลที่อธิบายไว้ในรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น ผู้ประกอบวิชาชีพได้รับหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในการลดความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่นให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้



59. ในงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด ผู้ประกอบวิชาชีพแสดงข้อสรุปในรูปแบบที่ไม่เป็นการแสดงความเห็น ตัวอย่างเช่น “ข้าพเจ้าไม่พบสิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่าการควบคุมภายในไม่มีประสิทธิผลในสาระสำคัญตามหลักเกณฑ์ กขค จากงานของข้าพเจ้าตามที่อธิบายไว้ในรายงานนี้” รูปแบบของการแสดงข้อสรุปนี้ให้ “ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด” ซึ่งสอดคล้องกับระดับของการปฏิบัติงานตามวิธีการรวบรวมหลักฐานของผู้ประกอบวิชาชีพที่เป็นไปตามลักษณะของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ และสถานการณ์ของงานนั้นที่อธิบายไว้ในรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น
60. ผู้ประกอบวิชาชีพจะไม่แสดงข้อสรุปอย่างไม่มีเงื่อนไขในรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นแบบหนึ่งแบบใด หากมีสถานการณ์ดังต่อไปนี้ซึ่งในดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพเห็นว่า มีหรืออาจมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญ
- (ก) มีการจำกัดขอบเขตงานของผู้ประกอบวิชาชีพ (ดูย่อหน้าที่ 55) ผู้ประกอบวิชาชีพจะแสดงข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงข้อสรุปขึ้นอยู่กับความมีสาระสำคัญของการจำกัดขอบเขตหรือการจำกัดขอบเขตนั้นมีผลกระทบที่แผ่กระจาย ในบางกรณีผู้ประกอบวิชาชีพอาจพิจารณาถอนตัวจากงานนั้น
- (ข) ในกรณีดังต่อไปนี้
- (1) ข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพมีความตามคำรับรองของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ และคำรับรองนั้นไม่ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ หรือ
  - (2) ข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพมีความโดยตรงในงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ และหลักเกณฑ์ และข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ<sup>11</sup>
- ผู้ประกอบวิชาชีพจะแสดงข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไขหรือแสดงข้อสรุปว่าไม่ถูกต้องขึ้นอยู่กับความมีสาระสำคัญของการจำกัดขอบเขตหรือการจำกัดขอบเขตนั้นมีผลกระทบที่แผ่กระจาย
- (ค) หลังจากที่ได้รับงานแล้ว หากพบว่าหลักเกณฑ์หรืองานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติไม่เหมาะสมสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น ผู้ประกอบวิชาชีพจะ
- (1) แสดงข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไขหรือแสดงข้อสรุปว่าไม่ถูกต้องขึ้นอยู่กับความมีสาระสำคัญหรือ ผลกระทบที่แผ่กระจายของเรื่องนั้น หากหลักเกณฑ์หรืองานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติที่ไม่เหมาะสมอาจจะทำให้ผู้ใช้ข้อมูลเข้าใจผิด หรือ
  - (2) แสดงข้อสรุปอย่างมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงข้อสรุปขึ้นอยู่กับความมีสาระสำคัญหรือผลกระทบที่แผ่กระจายในเรื่องดังกล่าว สำหรับกรณีอื่น
- ในบางกรณี ผู้ประกอบวิชาชีพควรพิจารณาถอนตัวจากงานนั้น

<sup>11</sup> ในกรณีที่เป็งานที่รายงานโดยตรง ซึ่งข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติได้แสดงไว้ในข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพเท่านั้น และผู้ประกอบวิชาชีพสรุปว่างานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติไม่ได้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น “ข้าพเจ้าเห็นว่า ยกเว้นเรื่อง.....การควบคุมภายในมีประสิทธิผลในสาระสำคัญตามหลักเกณฑ์ กขค” ข้อสรุปดังกล่าวถือว่าเป็นแบบมีเงื่อนไข (หรือแบบไม่ถูกต้องแล้วแต่จะเหมาะสม)

## การใช้ชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพโดยไม่เหมาะสม

61. ผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวข้องกับงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติเมื่อผู้ประกอบวิชาชีพรายงานต่อข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัตินั้นหรืออนุญาตให้ใช้ชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ หากผู้ประกอบวิชาชีพไม่ได้เกี่ยวข้องในลักษณะดังกล่าว บุคคลภายนอกก็ไม่สามารถถือได้ว่าผู้ประกอบวิชาชีพมีความรับผิดชอบ หากผู้ประกอบวิชาชีพทราบว่ามีการที่นำชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพไปใช้โดยไม่เหมาะสมในเรื่องเกี่ยวกับงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องแจ้งให้กิจการนั้นหยุดการกระทำดังกล่าว และผู้ประกอบวิชาชีพควรพิจารณาถึงขั้นตอนต่อไปตามความจำเป็น เช่น แจ้งให้บุคคลภายนอกที่นำข้อมูลทราบถึงการนำชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพไปใช้โดยไม่เหมาะสมหรือการขอคำแนะนำทางกฎหมาย

## การนำไปใช้กับภาครัฐ

1. แม่บทฉบับนี้เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทุกคนในภาครัฐซึ่งมีความเป็นอิสระจากกิจการที่ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่น เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในภาครัฐไม่มีความเป็นอิสระจากกิจการที่ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่น ควรปฏิบัติตามแนวทางในเชิงบรรทัดข้อ 1

## ภาคผนวก

## ความแตกต่างระหว่างงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลกับงาน ที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด

ภาคผนวกนี้แสดงรายละเอียดความแตกต่างระหว่างงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นจำกัดที่กล่าวไว้ในแม่บทนี้ (ดูย่อหน้าที่อ้างอิงโดยเฉพาะ)

ประเภทของงาน	วัตถุประสงค์	วิธีการรวบรวมหลักฐาน <sup>12</sup>	รายงานที่ให้ความเชื่อมั่น
งานที่ให้ความ เชื่อ มั่น อ ย่าง สมเหตุสมผล	การลดความเสี่ยง ของงานที่ให้ความ เชื่อ มั่น ให้ อยู่ใน ระดับต่ำที่ยอมรับได้ ในสถานการณ์ของ งานนั้นเพื่อใช้เป็น เกณฑ์ในการแสดง ข้อสรุปของ ผู้ประกอบวิชาชีพใน รูปแบบที่เป็นการ แสดงความเห็น (ย่อหน้าที่ 11)	การได้รับหลักฐานที่เหมาะสม อย่างเพียงพอซึ่งเป็นส่วนหนึ่ง ของกระบวนการปฏิบัติงาน อย่างมีระบบ ซึ่งรวมถึง <ul style="list-style-type: none"> <li>• การทำความเข้าใจ สถานการณ์ของงาน</li> <li>• การประเมินความเสี่ยง</li> <li>• การตอบสนองต่อความเสี่ยง ที่ประเมินไว้</li> </ul>	คำอธิบายถึงสถานการณ์ ของงานและการแสดง ข้อสรุปในรูปแบบที่เป็น การแสดงความเห็น (ย่อหน้าที่ 58)

<sup>12</sup> รายละเอียดของข้อกำหนดเกี่ยวกับการรวบรวมหลักฐานสำหรับงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติเฉพาะอย่าง  
มีอยู่ในมาตรฐานของงานที่ให้ความเชื่อมั่นเท่านั้น

ประเภทของงาน	วัตถุประสงค์	วิธีการรวบรวมหลักฐาน <sup>(12)</sup>	รายงานที่ให้ความเชื่อมั่น
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• การใช้วิธีการผสมของการตรวจสอบ การสังเกตการณ์ การขอคำยืนยัน การทดสอบ การคำนวณ การวิเคราะห์ เปรียบเทียบ และการสอบถาม วิธีการดังกล่าวเกี่ยวข้องกับ การตรวจสอบเนื้อหาสาระซึ่งรวมถึงการได้รับข้อมูลยืนยันและขึ้นอยู่กับลักษณะของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ การทดสอบประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของการควบคุม และ</li> <li>• การประเมินหลักฐานที่ได้รับ (ย่อหน้าที่ 51 และ 52)</li> </ul>	

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ประเภทของงาน	วัตถุประสงค์	วิธีการรวบรวมหลักฐาน <sup>(12)</sup>	รายงานที่ให้ความเชื่อมั่น
งานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด	การลดความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ในสถานการณ์ของงานนั้น ซึ่งความเสี่ยงยังสูงกว่าความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงข้อสรุปของผู้ประกอบวิชาชีพในรูปแบบที่ไม่เป็นการแสดงความเห็น (ย่อหน้าที่ 11)	การได้รับหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการปฏิบัติงานอย่างมีระบบซึ่งรวมถึงการทำความเข้าใจเกี่ยวกับงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติและสถานการณ์อื่นของงาน ซึ่งวิธีการดังกล่าวมีข้อจำกัดอย่างชัดเจนเมื่อเปรียบเทียบกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล (ย่อหน้าที่ 53)	คำอธิบายถึงสถานการณ์ของงานและการแสดงข้อสรุปในรูปแบบที่ไม่เป็นการแสดงความเห็น (ย่อหน้าที่ 59)