



## มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3420

งานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงิน  
เสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISAE™ 3420 – งานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนกันยายน พ.ศ. 2556 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนธันวาคม พ.ศ. 2556 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISAE™ 3420 – งานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน © 2013 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3420 – งานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน © 2013 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : *International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3420, Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus*  
ISBN: 978-1-60815-152-3

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

## มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3420

### งานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงิน เสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน

(ถือปฏิบัติสำหรับรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นลงวันที่ในหรือหลังวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2557)

#### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้	1-8
วันถือปฏิบัติ	9
วัตถุประสงค์	10
คำจำกัดความ	11
ข้อกำหนด	
มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง)	12
การตอบรับงาน	13
การวางแผนงานและการปฏิบัติงาน	14-27
หนังสือรับรอง	28
การแสดงความเห็น	29-30
รูปแบบของการแสดงความเห็น	31-34
การจัดทำรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น	35
การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
ขอบเขตของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้	ก1
วัตถุประสงค์ของข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน	ก2-ก3
การรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน	ก4-ก5
ลักษณะงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล	ก6
คำจำกัดความ	ก7-ก9
การตอบรับงาน	ก10-ก12
การวางแผนงานและการปฏิบัติงาน	ก13-ก44

หนังสือรับรอง	ก45
การแสดงความเห็น	ก46-ก50
การจัดทำรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น	ก51-ก57
ภาคผนวก ตัวอย่างรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข	

มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3420 “งานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน” ควรอ่านเนื้อหาควบคู่ไปกับคำนำของ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ การสอบบัญชี งานสอบทาน งานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่น และงานบริการเกี่ยวเนื่อง ซึ่งได้กำหนดแนวปฏิบัติและการบังคับใช้ของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้

1. มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ใช้ปฏิบัติกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลและเป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อคำรับรองของบุคคลอื่น ซึ่งจัดทำโดยผู้ประกอบวิชาชีพ<sup>1</sup> เพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวนของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ<sup>2</sup> มาตรฐานนี้นำมาใช้เมื่อ
  - กฎหมายเกี่ยวกับหลักทรัพย์หรือข้อบังคับของการซื้อขายหลักทรัพย์ (“กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง”) ในประเทศที่ออกหนังสือชี้ชวนกำหนดให้รายงาน หรือ
  - การรายงานดังกล่าวเป็นวิธีปฏิบัติที่ยอมรับทั่วไปในประเทศนั้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก1)

### ลักษณะความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพ

2. การปฏิบัติงานภายใต้มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพไม่มีความรับผิดชอบในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนสำหรับกิจการ ความรับผิดชอบดังกล่าวเป็นของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ ผู้ประกอบวิชาชีพมีความรับผิดชอบเพียงการรายงานว่ามีหน้าที่รับผิดชอบได้รวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่
3. มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ไม่เกี่ยวกับงานที่ไม่ให้ความเชื่อมั่น ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพรับดำเนินการรวบรวมข้อมูลทางการเงินในอดีตของกิจการ

### วัตถุประสงค์ของข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน

4. วัตถุประสงค์ของข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน คือ เพียงเพื่อแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการที่มีนัยสำคัญต่อข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงของกิจการ เสมือนว่าเหตุการณ์ได้เกิดขึ้นหรือรายการได้ถูกจัดทำขึ้น ณ วันที่ก่อนหน้าที่ระบุไว้เพื่อวัตถุประสงค์ของการแสดงเหตุการณ์และรายการนั้น โดยใช้วิธีการปรับปรุงรายการปรับปรุงเสมือนต่อข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ทั้งนี้ ข้อมูลทางการเงินเสมือนไม่ได้แสดงถึงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจริงของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก2-ก3)

### การรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน

5. การรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนเป็นความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการรวบรวม จัดประเภท สรุป และนำเสนอข้อมูลทางการเงินที่แสดงถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการที่มีนัยสำคัญต่อข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงของกิจการ เสมือนว่าเหตุการณ์ได้เกิดขึ้นหรือรายการได้ถูกจัดทำขึ้น ณ วันที่ที่ระบุไว้ โดยมีขั้นตอนในการจัดทำ ดังนี้

<sup>1</sup> มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) “งานที่ให้ความเชื่อมั่นนอกเหนือจากการตรวจสอบหรือการสอบทานข้อมูลทางการเงินในอดีต” ย่อหน้าที่ 12(ด)

<sup>2</sup> มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 12(น)

- ระบุแหล่งข้อมูลของข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน และคัดลอกข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงจากแหล่งข้อมูลนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก4-ก5)
- จัดทำรายการปรับปรุงเสมือนและนำไปปรับปรุงข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงเพื่อวัตถุประสงค์ในการนำเสนอข้อมูลทางการเงินเสมือน
- นำเสนอผลของข้อมูลทางการเงินเสมือนและการเปิดเผยข้อมูลประกอบ

#### ลักษณะงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล

6. งานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนเป็นการปฏิบัติงานตามวิธีปฏิบัติที่กำหนดไว้ในมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้เพื่อประเมินว่าหลักเกณฑ์ที่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน ให้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลสำหรับการแสดงถึงผลกระทบที่มีนัยสำคัญอันเนื่องมาจากเหตุการณ์หรือรายการโดยตรงหรือไม่ และเพื่อให้ได้รับหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่า (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก6)

- รายการปรับปรุงเสมือนที่เกี่ยวข้องได้แสดงอย่างเหมาะสมตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวหรือไม่
- ผลของข้อมูลเสมือนหลังการปรับปรุง (ดูย่อหน้าที่ 11(ค)) สะท้อนถึงการนำรายการปรับปรุงเสมือนข้างต้นไปปรับปรุงข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงอย่างเหมาะสมหรือไม่

เรื่องดังกล่าวยังรวมถึงการประเมินการนำเสนอข้อมูลทางการเงินเสมือนโดยรวม อย่างไรก็ตามงานดังกล่าวไม่ได้รวมถึงการที่ผู้ประกอบวิชาชีพปรับปรุงหรือออกรายงานใหม่หรือการแสดงความเห็นต่อข้อมูลทางการเงินในอดีตที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน หรือการปฏิบัติงานตรวจสอบหรือสอบทานข้อมูลทางการเงินที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน

ความสัมพันธ์กับมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ประกาศอื่นของวิชาชีพ และข้อกำหนดอื่น

7. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปฏิบัติตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) และมาตรฐานที่ให้ความเชื่อมั่นนี้ เมื่อปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้เป็นส่วนเสริม แต่ไม่ได้ใช้แทนมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) และขยายความวิธีการใช้มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ในการให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน
8. ตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) กำหนดให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี) ที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่น หรือปฏิบัติตามข้อกำหนดทางวิชาชีพอื่น หรือกฎหมาย หรือข้อบังคับ ซึ่งอย่างน้อย

ต้องเป็นตามข้อกำหนดของประมวลจริยบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี<sup>3</sup> และกำหนดให้หัวหน้าผู้รับผิดชอบงานต้องเป็นสมาชิกของสำนักงานที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1<sup>4</sup> หรือข้อกำหนดทางวิชาชีพอื่น หรือข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับ ซึ่งอย่างน้อยต้องเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1

### วันถือปฏิบัติ

9. มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติสำหรับรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นลงวันที่ในหรือหลังวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2557

### วัตถุประสงค์

10. วัตถุประสงค์ของผู้ประกอบวิชาชีพ คือ
- (ก) เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้รวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่
  - (ข) เพื่อรายงานเรื่องที่ตรวจพบของผู้ประกอบวิชาชีพ

### คำจำกัดความ

11. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- (ก) หลักเกณฑ์ที่ใช้ หมายถึง หลักเกณฑ์ที่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน หลักเกณฑ์ดังกล่าวอาจกำหนดโดยองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่หรือเป็นที่ยอมรับในการกำหนดมาตรฐาน หรือโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ หากไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบจะต้องเป็นผู้กำหนด (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก7-ก9)
  - (ข) รายการปรับปรุงเสมือน หมายถึง เกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ซึ่งรวมถึง
    - (1) รายการปรับปรุงต่อข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ซึ่งแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการที่มีนัยสำคัญ (“เหตุการณ์” หรือ “รายการ”) เสมือนว่าเหตุการณ์ได้เกิดขึ้นหรือรายการได้จัดทำขึ้น ณ วันที่ก่อนหน้าที่ระบุไว้ เพื่อวัตถุประสงค์ของการแสดงเหตุการณ์และรายการนั้น
    - (2) รายการปรับปรุงต่อข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ซึ่งจำเป็นสำหรับการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนให้อยู่บนพื้นฐานเดียวกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้ของหน่วยงานที่นำเสนอรายงาน (“กิจการ”) และนโยบายการบัญชีภายใต้แม่บทนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15-ก16)

<sup>3</sup> มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 3(ก) และ 20 และ 34

<sup>4</sup> มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 3(ข) และ 31(ก) และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 “การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง”



รายการปรับปรุงเสมือนรวมถึงข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องของธุรกิจที่ถูกซื้อหรือจะถูกซื้อ (“ผู้ถูกซื้อ”) หรือธุรกิจที่ถูกขายหรือจะถูกขาย (“ผู้ถูกขาย”) ซึ่งข้อมูลดังกล่าวนำมาใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน (“ข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย”)

- (ค) ข้อมูลทางการเงินเสมือน หมายถึง ข้อมูลทางการเงินที่แสดงร่วมกับรายการปรับปรุง เพื่อแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการต่อข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง เสมือนว่าเหตุการณ์ได้เกิดขึ้นหรือรายการได้จัดทำขึ้น ณ วันที่ก่อนหน้าที่ระบุไว้ เพื่อวัตถุประสงค์ของการแสดงเหตุการณ์และรายการนั้น มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ สันนิษฐานว่าข้อมูลทางการเงินเสมือนแสดงเป็นรูปแบบแถวในแนวนตั้ง ซึ่งประกอบด้วย (ก) ข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง (ข) รายการปรับปรุงเสมือน และ (ค) ผลของข้อมูลเสมือนหลังการปรับปรุง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2)
- (ง) หนังสือชี้ชวน หมายถึง เอกสารที่ออกตามข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับเกี่ยวกับหลักทรัพย์ของกิจการ เพื่อให้บุคคลภายนอกใช้ประกอบการตัดสินใจลงทุนในหลักทรัพย์นั้น
- (จ) ข้อมูลทางการเงินที่เผยแพร่ หมายถึง ข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขายที่เผยแพร่ต่อสาธารณชน
- (ฉ) ข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง หมายถึง ข้อมูลทางการเงินของกิจการ ซึ่งผู้มีหน้าที่รับผิดชอบจะปรับปรุงด้วยรายการปรับปรุงเสมือน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก4-ก5)

## ข้อกำหนด

### มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง)

12. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องไม่แสดงว่าได้ปฏิบัติตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ เว้นแต่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้และมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง)

### การตอบรับงาน

13. ก่อนการตกลงตอบรับงานเพื่อรายงานว่าข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวนได้รวบรวมบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่ ผู้ประกอบวิชาชีพต้อง
  - (ก) พิจารณาว่าผู้ที่ปฏิบัติงานรวบรวมข้อมูลมีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก10)
  - (ข) พิจารณานบนพื้นฐานของความรู้เบื้องต้นในงานที่ตอบรับและการหารือกับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ ว่าหลักเกณฑ์ที่ผู้ประกอบวิชาชีพคาดว่าจะใช้มีความเหมาะสมและไม่มีแนวโน้มว่าข้อมูลทางการเงินเสมือนจะก่อให้เกิดความเข้าใจผิดไปจากวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้
  - (ค) ประเมินถ้อยคำในการแสดงความคิดเห็นที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง



(ถ้ามี) เพื่อพิจารณาว่า ผู้ประกอบวิชาชีพมีแนวโน้มที่จะสามารถแสดงความเห็นตามที่กำหนดไว้ จากการปฏิบัติตามวิธีปฏิบัติในมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก54-ก56)

- (ง) เมื่อแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงและข้อมูลทางการเงินใด ๆ ของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย ได้ผ่านการตรวจสอบหรือสอบทานและมีการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบหรือข้อสรุปจากการสอบทานแบบที่เปลี่ยนแปลงไป หรือรายงานแบบมีวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ ให้พิจารณาว่ากฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอนุญาตให้ใช้หรืออ้างอิงความเห็นจากการตรวจสอบหรือข้อสรุปจากการสอบทานที่เปลี่ยนแปลงไป หรือมีวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ไว้ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับแหล่งข้อมูลดังกล่าวหรือไม่
- (จ) หากข้อมูลทางการเงินในอดีตของกิจการไม่เคยผ่านการตรวจสอบหรือสอบทาน ให้พิจารณาว่าผู้ประกอบวิชาชีพสามารถได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอในกิจการ การบันทึกบัญชีและแนวปฏิบัติในการรายงานทางการเงินของกิจการเพื่อใช้ในการปฏิบัติงานหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก31)
- (ฉ) หากเหตุการณ์หรือรายการได้รวมถึงการซื้อธุรกิจ และข้อมูลทางการเงินในอดีตของผู้ถูกซื้อไม่เคยผ่านการตรวจสอบหรือสอบทาน ให้พิจารณาว่าผู้ประกอบวิชาชีพสามารถได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอในกิจการของผู้ถูกซื้อ การบันทึกบัญชี และแนวปฏิบัติในการรายงานทางการเงินของกิจการของผู้ถูกซื้อเพื่อใช้ในการปฏิบัติงานหรือไม่
- (ช) ได้รับข้อตกลงของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบว่ารับทราบและเข้าใจถึงความรับผิดชอบของตนในการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก11-ก12)
- (1) เปิดเผยและอธิบายหลักเกณฑ์ที่ใช้แก่ผู้ใช้ข้อมูลอย่างเพียงพอหากไม่ได้มีการเปิดเผยต่อสาธารณชน
  - (2) รวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้
  - (3) จัดให้ผู้ประกอบวิชาชีพในเรื่องดังต่อไปนี้
    - ก. เข้าถึงข้อมูลทั้งหมด (รวมถึงข้อมูลของผู้ถูกซื้อจากการรวมธุรกิจ เมื่อจำเป็นสำหรับการปฏิบัติงาน) ตัวอย่างเช่น รายการ เอกสาร และข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องกับการประเมินว่าข้อมูลทางการเงินเสมือนได้รวบรวมบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่
    - ข. ข้อมูลเพิ่มเติมที่ผู้ประกอบวิชาชีพอาจร้องขอจากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบสำหรับใช้ในการปฏิบัติงาน
    - ค. เข้าถึงบุคคลภายในกิจการและที่ปรึกษาของกิจการ ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพเห็นว่าจำเป็นต้องได้มาซึ่งหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการประเมินว่าข้อมูลทางการเงินเสมือนถูกรวบรวมบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ

- ง. เมื่อจำเป็นสำหรับการปฏิบัติงาน สามารถเข้าถึงบุคคลที่เหมาะสมภายใน  
กิจการของผู้ถูกซื้อจากการรวมธุรกิจ

### การวางแผนงานและการปฏิบัติงาน

#### การพิจารณาความเหมาะสมของหลักเกณฑ์ที่ใช้

14. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาว่าหลักเกณฑ์ที่ใช้มีความเหมาะสมหรือไม่ ตามข้อกำหนดของ  
มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง)<sup>5</sup> และโดยเฉพาะอย่างยิ่งต้องพิจารณาเรื่อง  
ต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย
- (ก) ข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง คัดลอกมาจากแหล่งข้อมูลที่เหมาะสม (อ้างถึง  
ย่อหน้าที่ ก4-ก5 และ ก27)
  - (ข) รายการปรับปรุงเสมือนต้อง
    - (1) เป็นผลโดยตรงจากเหตุการณ์หรือรายการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก13)
    - (2) มีข้อเท็จจริงสนับสนุน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก14)
    - (3) สอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงิน และนโยบายการบัญชีภายใต้แม่บท  
ที่กิจการใช้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15-ก16)
  - (ค) มีการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลอย่างเหมาะสมเพื่อให้ผู้ใช้เข้าใจข้อมูลที่นำเสนอ  
(อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2-ก3 และ ก42)
15. นอกจากนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องประเมินว่าหลักเกณฑ์ที่ใช้
- (ก) มีความสม่ำเสมอและไม่ขัดแย้งกับกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง
  - (ข) ไม่ส่งผลให้ข้อมูลทางการเงินเสมือนก่อให้เกิดความเข้าใจผิด

#### ความมีสาระสำคัญ

16. ในการวางแผนงานและปฏิบัติงาน ผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาความมีสาระสำคัญเกี่ยวกับ  
การประเมินว่าข้อมูลทางการเงินเสมือนได้รวบรวมขึ้นบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ  
หรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก17-ก18)

#### การได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบและ สถานการณ์ในการปฏิบัติงานอื่น

17. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19)
- (ก) เหตุการณ์หรือรายการที่เกี่ยวข้องกับการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน
  - (ข) วิธีการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่  
ก20-ก21)

<sup>5</sup> มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 24(ข)(2) และ ก45

- (ค) ลักษณะของกิจการและของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย ซึ่งรวมถึง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก22-ก23)
- (1) การดำเนินงาน
  - (2) สินทรัพย์และหนี้สิน
  - (3) วิธีการจัดโครงสร้างธุรกิจและการจัดหาเงินทุน
- (ง) ปัจจัยด้านอุตสาหกรรม กฎหมายและข้อบังคับ และปัจจัยภายนอกอื่นที่เกี่ยวข้องกับกิจการและผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขายใด ๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก24-ก26)
- (จ) แม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้และแนวปฏิบัติในการบันทึกบัญชีและการรายงานทางการเงินของกิจการและของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขายใด ๆ ซึ่งรวมถึงการเลือกนโยบายการบัญชีและการนำไปใช้

การได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับความเหมาะสมของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง

18. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาว่า ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้คัดลอกข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงจากแหล่งข้อมูลที่เหมาะสมหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก27-ก28)
19. หากไม่มีรายงานการตรวจสอบหรือรายงานการสอบทานของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความพอใจว่าแหล่งข้อมูลนั้นเหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก29-ก31)
20. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาว่า ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบคัดลอกข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงจากแหล่งข้อมูลอย่างเหมาะสมหรือไม่

การได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับความเหมาะสมของรายการปรับปรุงเสมือน

21. ในการประเมินว่ารายการปรับปรุงเสมือนมีความเหมาะสมหรือไม่ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้ระบุถึงรายการปรับปรุงเสมือนที่จำเป็นต่อการแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการ ณ วันที่หรือสำหรับช่วงเวลาที่น่าเสนอหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก32)
22. ในการพิจารณาว่ารายการปรับปรุงเสมือนเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ใช้หรือไม่ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาว่ารายการปรับปรุงเสมือน
  - (ก) เป็นผลโดยตรงจากเหตุการณ์หรือรายการหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก13)
  - (ข) มีข้อเท็จจริงสนับสนุนหรือไม่ หากข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขายรวมอยู่ในรายการปรับปรุงเสมือนและไม่ได้มีรายงานการตรวจสอบหรือการสอบทานเกี่ยวกับแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกข้อมูลทางการเงินนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความพอใจว่าข้อมูลทางการเงินนั้นมีข้อเท็จจริงสนับสนุน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก14 และ ก33-ก38)
  - (ค) สอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินและนโยบายการบัญชีภายใต้แม่บทที่กิจการใช้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15-ก16)

ความเห็นจากการตรวจสอบหรือข้อสรุปจากการสอบทานแบบที่เปลี่ยนแปลงไป หรือแบบเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ ซึ่งเกี่ยวกับแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงหรือจากแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย

23. กรณีที่ความเห็นจากการตรวจสอบหรือข้อสรุปจากการสอบทานเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป หรือแบบเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ต่อแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง หรือแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย หากกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องไม่มีข้อห้ามในการใช้แหล่งข้อมูลดังกล่าว ผู้ประกอบวิชาชีพต้องประเมินถึง

- (ก) ผลสืบเนื่องที่เป็นไปได้ว่า การรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก39)
- (ข) การดำเนินการเพิ่มเติมที่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก40)
- (ค) ผลกระทบใด ๆ ต่อความสามารถของผู้ประกอบวิชาชีพในการรายงานตามข้อตกลงของการตอบรับงาน และต่อรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ

แหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงหรือรายการปรับปรุงเสมือนที่ไม่เหมาะสม

24. บนพื้นฐานของวิธีปฏิบัติงาน หากผู้ประกอบวิชาชีพระบุว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ

- (ก) ใช้แหล่งข้อมูลที่ไม่เหมาะสมในการคัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงหรือ
- (ข) ละเว้นรายการปรับปรุงเสมือนที่ควรมี ประยุกต์รายการปรับปรุงเสมือนที่ไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ที่ใช้ หรือประยุกต์รายการปรับปรุงเสมือนอย่างไม่เหมาะสม

ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปรึกษาหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ หากผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถตกลงกับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบว่าจะแก้ไขเรื่องดังกล่าวอย่างไร ผู้ประกอบวิชาชีพต้องประเมินว่าจะดำเนินการเพิ่มเติมอย่างไร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก40)

การได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับการคำนวณภายในข้อมูลทางการเงินเสมือน

25. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาว่าการคำนวณภายในข้อมูลทางการเงินเสมือนถูกต้องตามหลักคณิตศาสตร์หรือไม่

การประเมินการแสดงรายการของข้อมูลทางการเงินเสมือน

26. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องประเมินการแสดงรายการของข้อมูลทางการเงินเสมือน ซึ่งต้องพิจารณาเรื่อง

- (ก) การแสดงรายการโดยรวมและโครงสร้างของข้อมูลทางการเงินเสมือน และมีการแสดงชื่อหัวข้ออย่างชัดเจนเพื่อให้สามารถแยกได้จากข้อมูลทางการเงินในอดีตหรือข้อมูลทางการเงินอื่นหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2-ก3)

- (ข) ข้อมูลทางการเงินเสมือนและหมายเหตุที่เป็นคำอธิบายที่เกี่ยวข้องได้แสดงให้เห็นถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการในรูปแบบที่ไม่ก่อให้เกิดความเข้าใจผิดหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก41)
  - (ค) มีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเหมาะสมเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินเสมือนเพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลสามารถเข้าใจข้อมูลที่นำเสนอหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก42)
  - (ง) ผู้ประกอบวิชาชีพตระหนักถึงเหตุการณ์สำคัญใด ๆ ภายหลังจากวันที่ของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ซึ่งควรต้องอ้างถึงหรือเปิดเผยในข้อมูลทางการเงินเสมือนหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก43)
27. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องอ่านข้อมูลอื่นในหนังสือชี้ชวนที่มีข้อมูลทางการเงินเสมือนเป็นส่วนประกอบเพื่อระบุถึงความไม่สอดคล้องอย่างมีสาระสำคัญกับข้อมูลทางการเงินเสมือน หรือรายงานที่ให้ ความเชื่อมั่นที่อาจมี ในกรณีที่พบความไม่สอดคล้องอย่างมีสาระสำคัญ หรือตระหนักถึง การมีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลอื่นนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพต้อง ปกษาหารือกับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ และถ้าเรื่องดังกล่าวควรได้รับการแก้ไขแต่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ ปฏิเสธ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องดำเนินการเพิ่มเติมที่เหมาะสมต่อไป (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก44)

#### หนังสือรับรอง

28. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องขอหนังสือรับรองจากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ เพื่อรับรองว่า
- (ก) ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้รวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนโดยระบุถึงรายการปรับปรุง เสมือนที่เหมาะสมทั้งหมด ซึ่งจำเป็นต่อการแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือ รายการ ณ วันที่หรือสำหรับช่วงเวลาที่น่าเสนอ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก45)
  - (ข) การรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนอยู่บนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ

#### การแสดงความเห็น

29. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องแสดงความเห็นว่ามีหน้าที่รับผิดชอบได้รวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน บนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก46-ก48)
30. เพื่อประกอบการแสดงความเห็น ผู้ประกอบวิชาชีพต้องสรุปว่า ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่าง เพียงพอว่าการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนปราศจากการละเว้นอย่างเป็นสาระสำคัญ หรือ มีการปรับปรุงหรือจัดทำรายการปรับปรุงเสมือนอย่างไม่เหมาะสมหรือไม่ ผลสรุปดังกล่าวต้อง รวมถึงการประเมินว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้เปิดเผยและอธิบายเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการ จัดทำรายการปรับปรุงเสมือนไว้อย่างเพียงพอในขอบเขตที่ว่าข้อมูลดังกล่าวไม่ได้เปิดเผยต่อ สาธารณชน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก49-ก50)

#### รูปแบบของการแสดงความเห็น

##### ความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข

31. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพสรุปว่าผู้มีหน้าที่ รับผิดชอบได้รวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ



### ความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

32. ในหลายประเทศ กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องห้ามไม่ให้เผยแพร่หนังสือชี้ชวนต่อสาธารณชน หากรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงิน เสมือนว่าอยู่บนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ กรณีดังกล่าว หากผู้ประกอบวิชาชีพ สรุปรว่าการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปมีความเหมาะสมแล้วตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปรึกษาหารือกับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ หากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบไม่ปฏิบัติตามหรือไม่ปรับปรุงแก้ไขในส่วนที่จำเป็น ผู้ประกอบวิชาชีพต้อง
- (ก) ระงับการออกรายงาน
  - (ข) ถอนตัวจากการปฏิบัติงาน หรือ
  - (ค) พิจารณาขอคำแนะนำจากที่ปรึกษากฎหมาย
33. ในบางประเทศ กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องไม่ห้ามการเผยแพร่หนังสือชี้ชวนต่อสาธารณชน หากรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงิน เสมือนว่าอยู่บนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ กรณีดังกล่าว หากผู้ประกอบวิชาชีพ สรุปรว่าการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปมีความเหมาะสมแล้วตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง)<sup>6</sup> เกี่ยวกับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

### วรรณคดีข้อมูลและเหตุการณ์

34. ผู้ประกอบวิชาชีพอาจพิจารณาว่าจำเป็นต้องเน้นเรื่องที่ได้แสดงหรือเปิดเผยไว้ในข้อมูลทางการเงิน เสมือนหรือหมายเหตุที่เป็นคำอธิบายประกอบ เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพเห็นว่ามีความสำคัญที่เป็นพื้นฐานต่อความเข้าใจของผู้ใช้ข้อมูลทางการเงิน เสมือนว่าได้จัดทำขึ้นบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่ ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้ประกอบวิชาชีพต้องเพิ่มวรรณคดี ข้อมูลและเหตุการณ์ไว้ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ โดยระบุว่าผู้ประกอบวิชาชีพได้รับหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่าเรื่องดังกล่าวไม่ส่งผลกระทบต่อการจัดทำข้อมูลทางการเงิน เสมือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ และวรรณคดีข้อมูลและเหตุการณ์ต้องอ้างอิงข้อมูลที่แสดงหรือเปิดเผยไว้ในข้อมูลทางการเงิน เสมือนหรือหมายเหตุที่เป็นคำอธิบายประกอบ เท่านั้น

### การจัดทำรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น

35. รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพต้องรวมองค์ประกอบพื้นฐานต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก57)
- (ก) ชื่อรายงาน ที่ระบุอย่างชัดเจนว่าเป็นรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างเป็นอิสระ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก51)

<sup>6</sup> มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 74

- (ข) ผู้รับรายงาน เป็นไปตามที่ตกลงในข้อตกลงการตอบรับงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก52)
- (ค) วรรณำ จะกล่าวถึง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก53)
- (1) ข้อมูลทางการเงินเสมือน
  - (2) แหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง และรายงานการตรวจสอบหรือรายงานการสอบทานแหล่งข้อมูลนั้นได้เผยแพร่ต่อสาธารณชนหรือไม่
  - (3) รอบระยะเวลาบัญชีที่ครอบคลุมหรือวันที่ของข้อมูลทางการเงินเสมือน
  - (4) การอ้างถึงหลักเกณฑ์ที่ใช้บนพื้นฐานซึ่งผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้ใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน และแหล่งที่มาของหลักเกณฑ์
- (ง) ข้อความที่ระบุว่า ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบมีความรับผิดชอบต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้
- (จ) คำอธิบายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพ รวมถึงข้อความว่า
- (1) ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพ คือเพื่อแสดงความเห็นว่ามีหน้าที่รับผิดชอบรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่
  - (2) เพื่อวัตถุประสงค์ของงานนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพไม่ได้รับผิดชอบในการปรับปรุงแก้ไขหรือการออกรายงานใหม่ หรือการแสดงความเห็นต่อข้อมูลทางการเงินในอดีต ซึ่งใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน รวมถึงการตรวจสอบหรือสอบทานข้อมูลทางการเงินที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน
  - (3) ข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวนมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการที่มีนัยสำคัญต่อข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงของกิจการ เสมือนว่าเหตุการณ์หรือรายการเกิดขึ้น ณ วันที่ก่อนหน้าที่ระบุไว้เพื่อวัตถุประสงค์ของการแสดงรายการดังกล่าว ดังนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถให้ความเชื่อมั่นใด ๆ ต่อผลที่เกิดขึ้นจริงของเหตุการณ์หรือรายการที่เสนอ ณ วันที่รายงานนั้น
- (ฉ) ข้อความที่ระบุว่า การปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3420 เรื่องงานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินรวมเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน ซึ่งกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพต้องวางแผนและปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่
- (ช) ข้อความที่ระบุว่าสำนักงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพเป็นสมาชิกอยู่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 หรือข้อกำหนดทางวิชาชีพอื่น หรือข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับ ที่อย่างน้อยต้องเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1



ถ้าผู้ประกอบการวิชาชีพไม่ใช้นักบัญชีวิชาชีพ ข้อความต้องระบุถึงข้อกำหนดทางวิชาชีพ หรือข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับที่ใช้โดยอย่างน้อยต้องเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1

- (ซ) ข้อความที่ระบุว่าผู้ประกอบการวิชาชีพปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระและจรรยาบรรณอื่นตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือข้อกำหนดทางวิชาชีพอื่น หรือข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับ ซึ่งอย่างน้อยต้องเป็นตามข้อกำหนดของประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่น ถ้าผู้ประกอบการวิชาชีพไม่ใช้นักบัญชีวิชาชีพ ข้อความต้องระบุถึงข้อกำหนดทางวิชาชีพ หรือข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับที่ใช้โดยอย่างน้อยต้องเป็นไปตามข้อกำหนดของประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่น
- (ฅ) กล่าวถึง
- (1) งานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล เพื่อรายงานว่าข้อมูลทางการเงินเสมือนได้รวบรวมขึ้นบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่นั้น รวมถึงการประเมินว่าหลักเกณฑ์ที่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบใช้ในการรวบรวมข้อมูลให้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลสำหรับการแสดงถึงผลกระทบที่มีนัยสำคัญจากเหตุการณ์หรือรายการโดยตรงหรือไม่ และเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่า
    - รายการปรับปรุงเสมือนที่เกี่ยวข้องได้แสดงอย่างเหมาะสมตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวหรือไม่
    - ข้อมูลทางการเงินเสมือนสะท้อนถึงการนำรายการปรับปรุงเสมือนข้างต้นไปปรับปรุงข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงอย่างเหมาะสมหรือไม่
  - (2) วิธีปฏิบัติงานที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ตามความเข้าใจในลักษณะของกิจการ รวมถึงเหตุการณ์หรือรายการที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน และสถานการณ์ของงานอื่นที่เกี่ยวข้อง
  - (3) การปฏิบัติงานรวมถึงการประเมินการนำเสนอข้อมูลทางการเงินเสมือนโดยรวม
- (ญ) ผู้ประกอบวิชาชีพแสดงความเห็นโดยใช้ข้อความหนึ่งข้อความใด ซึ่งถือว่าเทียบเท่ากันจากข้อความดังต่อไปนี้ หากกฎหมายหรือข้อบังคับมิได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก54-ก56)
- (1) ข้อมูลทางการเงินเสมือนได้รวบรวมตามหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ หรือ
  - (2) ข้อมูลทางการเงินเสมือนได้รวบรวมอย่างเหมาะสมตามหลักเกณฑ์ที่กล่าวไว้
- (ฎ) ลายมือชื่อผู้ประกอบการวิชาชีพ
  - (ฏ) วันที่รายงาน
  - (ฐ) สถานที่ตั้งสำนักงานของผู้ประกอบวิชาชีพ

## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ขอบเขตของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 1)

ก1. มาตรฐานฉบับนี้ไม่ใช้กับสถานการณ์ที่ข้อมูลทางการเงินเสมือนแสดงเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินของกิจการ เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้

วัตถุประสงค์ของข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 4 และ 11(ค) และ 14(ค) และ 26(ก))

ก2. ข้อมูลทางการเงินเสมือนยังประกอบด้วยหมายเหตุที่เป็นคำอธิบายที่เกี่ยวข้อง ซึ่งส่วนใหญ่เปิดเผยเรื่องตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ก42

ก3. การแสดงข้อมูลทางการเงินเสมือนอาจแตกต่างกันไปในหนังสือชี้ชวน ขึ้นอยู่กับลักษณะของเหตุการณ์หรือรายการและขึ้นอยู่กับความตั้งใจของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบว่าจะแสดงถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการนั้นต่อข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงของกิจการอย่างไร ตัวอย่างเช่น กรณีที่กิจการเข้าซื้อธุรกิจก่อนการเสนอขายหุ้นใหม่ต่อสาธารณชน ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบอาจเลือกที่จะแสดงงบสินทรัพย์สุทธิเสมือนเพื่อให้เห็นถึงผลกระทบของการเข้าซื้อธุรกิจต่อฐานะการเงินของกิจการ และแสดงอัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญ เช่น อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น เสมือนว่ามีการรวมธุรกิจก่อนวันที่เข้าซื้อ และผู้มีหน้าที่รับผิดชอบอาจเลือกที่จะแสดงงบกำไรขาดทุนเสมือนเพื่อแสดงถึงผลการดำเนินงานสำหรับงวดสิ้นสุดในวันดังกล่าวด้วย ในกรณีนี้ ลักษณะของข้อมูลทางการเงินเสมือนอาจอธิบายภายใต้หัวข้อ “งบสินทรัพย์สุทธิเสมือน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1” และ “งบกำไรขาดทุนเสมือนสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1”

## การรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน

ข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5 และ 11(ฉ) และ 14(ก))

ก4. ในหลายกรณี ข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงได้คัดลอกมาจากข้อมูลทางการเงินที่เผยแพร่ต่อสาธารณชน เช่น งบการเงินประจำปี หรืองบการเงินระหว่างกาล

ก5. ข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงอาจประกอบด้วยรายการดังต่อไปนี้ ขึ้นอยู่กับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบว่าเลือกที่จะแสดงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการอย่างไร

- งบการเงินหนึ่งงบการเงินหรือมากกว่า เช่น งบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ หรือ
- ข้อมูลทางการเงินอย่างย่อซึ่งนำมาจากงบการเงินฉบับสมบูรณ์ เช่น งบสินทรัพย์สุทธิ

ลักษณะงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6)

ก6. มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ อธิบายข้อมูลทางการเงินเสมือนว่า “ได้รวบรวมขึ้นอย่างเหมาะสม” ซึ่งหมายความว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้รวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ

## คำจำกัดความ

หลักเกณฑ์ที่ใช้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11(ก))

- ก7. เมื่อไม่มีหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้สำหรับการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ จะต้องกำหนดหลักเกณฑ์บนพื้นฐานต่าง ๆ เช่น แนวปฏิบัติที่ใช้ในอุตสาหกรรมเฉพาะ หรือ หลักเกณฑ์ของประเทศที่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้และเปิดเผยถึงข้อเท็จจริงนั้น
- ก8. หลักเกณฑ์ที่ใช้รวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนจะเหมาะสมกับสถานการณ์ หากเป็นไปตามข้อกำหนดที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 14
- ก9. หมายเหตุที่เป็นคำอธิบายประกอบควรมีรายละเอียดเพิ่มเติมเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ เพื่ออธิบายว่า หลักเกณฑ์ดังกล่าวแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการเฉพาะนั้นอย่างไร เช่น
- วันที่คาดว่าจะเกิดเหตุการณ์หรือมีการจัดทำรายการ
  - หลักการที่ใช้ปันส่วนรายได้ ค่าใช้จ่าย สินทรัพย์ และหนี้สินระหว่างธุรกิจที่เกี่ยวข้องกันในการขายกิจการ

## การตอบรับงาน

ความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ก))

- ก10. ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติตามหลักการ เรื่องความรู้ ความสามารถ และความเอาใจใส่ทางวิชาชีพ โดยมีและรักษาไว้ซึ่งความรู้และความชำนาญทางวิชาชีพ เพื่อสามารถให้บริการเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเหมาะสม โดยใช้มาตรฐานทางเทคนิคและทางวิชาชีพล่าสุดและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเอาใจใส่และเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและตามกฎหมายดังกล่าว<sup>7</sup> ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพตามข้อกำหนดของประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอาจรวมถึงเรื่องดังตัวอย่างต่อไปนี้
- ความรู้และประสบการณ์ในธุรกิจของกิจการ
  - ความเข้าใจกฎหมายและข้อบังคับว่าด้วยหลักทรัพย์ที่เกี่ยวข้องและการเปลี่ยนแปลงที่เกี่ยวข้อง
  - ความเข้าใจข้อกำหนดในการจดทะเบียนของตลาดหลักทรัพย์ที่เกี่ยวข้องและของรายการตลาดทุน เช่น การควบรวมกิจการ การซื้อกิจการ และการเสนอขายหลักทรัพย์
  - ความคุ้นเคยกับกระบวนการจัดเตรียมหนังสือชี้ชวนและการจดทะเบียนหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์
  - ความรู้ในแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้จัดทำแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงและข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อ (ถ้ามี)

<sup>7</sup> ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ย่อหน้าที่ R113.1

ความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ข))

ก11. การตอบรับงานตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้จัดทำขึ้นบนข้อสมมติที่ว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบรับทราบและเข้าใจว่ามีความรับผิดชอบตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 13(ข) ในบางประเทศ ความรับผิดชอบดังกล่าวอาจจะระบุไว้ในกฎหมายหรือข้อบังคับ แต่ในบางประเทศ อาจจะระบุถึงความรับผิดชอบดังกล่าวเพียงเล็กน้อยหรือไม่ระบุไว้ในกฎหมายหรือข้อบังคับ ทั้งนี้ งานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานว่าข้อมูลทางการเงินเสมือนได้ถูกรวบรวมตามหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่ จัดทำบนข้อสมมติที่ว่า

- (ก) ผู้ประกอบวิชาชีพไม่มีบทบาทเกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบในการรวบรวมข้อมูลดังกล่าว
- (ข) ผู้ประกอบวิชาชีพมีความคาดหวังอย่างสมเหตุสมผลว่าจะได้รับข้อมูลที่จำเป็นในการปฏิบัติงาน

ดังนั้น ข้อสมมตินี้เป็นพื้นฐานในการปฏิบัติงาน และเพื่อหลีกเลี่ยงความเข้าใจผิด ควรจัดทำข้อตกลงกับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเพื่อให้รับทราบและเข้าใจว่ามีความรับผิดชอบดังกล่าว ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของการตกลงร่วมกันและบันทึกข้อตกลงของการตอบรับงานตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง)<sup>8</sup>

ก12. หากกฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดรายละเอียดข้อตกลงที่จำเป็นในการตอบรับงาน ผู้ประกอบวิชาชีพเพียงต้องบันทึกข้อเท็จจริงว่าได้นำกฎหมายหรือข้อบังคับดังกล่าวมาใช้ และผู้มีหน้าที่รับผิดชอบรับทราบและเข้าใจความรับผิดชอบของตนซึ่งได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 13(ข) แล้ว

#### การวางแผนงานและการปฏิบัติงาน

##### การประเมินความเหมาะสมของหลักเกณฑ์ที่ใช้

รายการปรับปรุงโดยตรง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14(ข)(1) และ 22(ก))

ก13. รายการปรับปรุงเสมือนจำเป็นต้องเป็นผลโดยตรงจากเหตุการณ์หรือรายการ เพื่อหลีกเลี่ยงการที่ข้อมูลทางการเงินเสมือนสะท้อนถึงเรื่องที่ไม่ได้เกิดจากเหตุการณ์หรือเป็นส่วนหนึ่งของรายการ ซึ่งรายการปรับปรุงโดยตรงนี้ไม่รวมถึงเรื่องที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์ในอนาคตหรือขึ้นอยู่กับดำเนินการที่จะเกิดขึ้นเมื่อรายการเสร็จสมบูรณ์ ถึงแม้ว่าการดำเนินการดังกล่าวจะเป็นเหตุให้กิจการจัดทำรายการนั้น (เช่น การปิดหน่วยงานผลิตที่เข้าช้อนกันภายหลังการรวมธุรกิจ)

รายการปรับปรุงที่มีข้อเท็จจริงสนับสนุน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14(ข)(2) และ 22(ข))

ก14. รายการปรับปรุงเสมือนจำเป็นต้องมีข้อเท็จจริงสนับสนุน เพื่อให้ได้หลักฐานที่น่าเชื่อถือสำหรับข้อมูลทางการเงินเสมือน รายการปรับปรุงที่มีข้อเท็จจริงสนับสนุนสามารถพิจารณาได้อย่างเป็นรูปธรรม ตัวอย่างแหล่งข้อมูลของข้อเท็จจริงสนับสนุนสำหรับรายการปรับปรุงเสมือนมีดังต่อไปนี้

- สัญญาซื้อขาย
- เอกสารทางการเงินสำหรับเหตุการณ์หรือรายการ เช่น สัญญาการกู้ยืมเงิน

<sup>8</sup> มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 27

- รายงานการประเมินมูลค่าอย่างเป็นอิสระ
- เอกสารอื่นที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือรายการ
- งบการเงินที่เผยแพร่ต่อสาธารณชน
- ข้อมูลทางการเงินอื่นที่เปิดเผยในหนังสือชี้ชวน
- การดำเนินการทางกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง เช่น ภาษีอากร
- สัญญาจ้างงาน
- การดำเนินการของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

รายการปรับปรุงที่สอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินและนโยบายการบัญชีภายใต้แม่บทที่กิจการใช้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11(ข)(2) และ 14(ข)(3) และ 22(ค))

- ก15. เพื่อให้ข้อมูลทางการเงินเสมือนแสดงอย่างเหมาะสม รายการปรับปรุงเสมือนจำเป็นต้องสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่กิจการใช้และกับนโยบายการบัญชีภายใต้แม่บทนั้น ตัวอย่างเช่น การรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้สำหรับการรวมธุรกิจ จะพิจารณาเรื่อง เช่น
- มีความแตกต่างระหว่างนโยบายการบัญชีของผู้ถูกซื้อต่อกิจการหรือไม่
  - มีการพิจารณาเป็นการเฉพาะถึงเรื่องนโยบายการบัญชีสำหรับรายการค้าของผู้ถูกซื้อ ซึ่งกิจการไม่เคยใช้มาก่อน และต้องนำมารวมเป็นนโยบายการบัญชีของกิจการภายใต้แม่บทรายงานทางการเงินที่กิจการใช้หรือไม่
- ก16. การพิจารณาถึงความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้อาจจำเป็นในบางสถานการณ์ ยกตัวอย่างเช่น กิจการอาจเสนอออกเครื่องมือทางการเงินที่ซับซ้อนเป็นครั้งแรก ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของเหตุการณ์หรือรายการ ผู้ประกอบวิชาชีพอาจจำเป็นต้องพิจารณาว่า
- ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่เหมาะสมในการบันทึกบัญชีเครื่องมือทางการเงินนั้น ภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้หรือไม่
  - มีการนำนโยบายการบัญชีดังกล่าวมาใช้ที่เหมาะสมในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนหรือไม่

ความมีสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16)

- ก17. ความมีสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินว่าข้อมูลทางการเงินเสมือนได้รวบรวมขึ้นบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ ไม่ได้ขึ้นอยู่กับเกณฑ์ด้านปริมาณเพียงอย่างเดียว แต่ขึ้นอยู่กับขนาดและลักษณะของการละเว้นหรือการนำไปใช้อย่างไม่เหมาะสมขององค์ประกอบในการรวบรวมดังกล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ก18 ไม่ว่าจะเจตนาหรือไม่ การพิจารณาด้านขนาดและลักษณะดังกล่าวจึงขึ้นอยู่กับเรื่องต่าง ๆ เช่น
- เนื้อหาของเหตุการณ์หรือรายการ
  - วัตถุประสงค์ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน

- สถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน
- ปัจจัยที่ใช้พิจารณาอาจเป็นขนาดหรือลักษณะของเรื่อง หรือทั้งสองอย่างประกอบกัน
- ก18. ความเสี่ยงที่ข้อมูลทางการเงินเสมือนไม่ได้รวบรวมขึ้นบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ อาจเกิดขึ้นเมื่อมีหลักฐานดังตัวอย่างต่อไปนี้
- การใช้แหล่งข้อมูลที่ไม่เหมาะสมในการคัดลอกข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง
  - การคัดลอกข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงอย่างไม่ถูกต้องจากแหล่งข้อมูลที่เหมาะสม
  - การใช้นโยบายการบัญชีอย่างไม่ถูกต้องสำหรับรายการปรับปรุง หรือรายการปรับปรุงไม่สอดคล้องกับนโยบายการบัญชีของกิจการ
  - การไม่สามารถปรับปรุงรายการตามที่กำหนดไว้ในหลักเกณฑ์ที่ใช้ได้
  - การปรับปรุงรายการไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ที่ใช้
  - เกิดข้อผิดพลาดในการคำนวณตามหลักคณิตศาสตร์หรือข้อผิดพลาดที่เกิดซ้ำในการคำนวณภายในข้อมูลทางการเงินเสมือน
  - การเปิดเผยไม่เพียงพอ ไม่ถูกต้องหรือถูกละเว้น

การได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบและสถานการณ์ในการปฏิบัติงานอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17)

- ก19. ผู้ประกอบวิชาชีพสามารถได้มาซึ่งความเข้าใจจากวิธีปฏิบัติต่าง ๆ ดังต่อไปนี้
- สอบถามผู้มีหน้าที่รับผิดชอบและบุคคลอื่นในกิจการที่เกี่ยวข้องกับการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน
  - สอบถามหน่วยงานอื่นที่เหมาะสม เช่น ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและที่ปรึกษาของกิจการ
  - อ่านเอกสารประกอบรายการที่เกี่ยวข้อง เช่น สัญญาหรือข้อตกลง
  - อ่านรายงานการประชุมของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

วิธีการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17(ข))

- ก20. ผู้ประกอบวิชาชีพควรได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบโดยพิจารณาเรื่องดังตัวอย่างต่อไปนี้
- แหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง
  - ขั้นตอนที่มีหน้าที่รับผิดชอบใช้ในการ
    - คัดลอกข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงจากแหล่งข้อมูล
    - ระบุรายการปรับปรุงเสมือนที่เหมาะสม เช่น วิธีการซึ่งผู้มีหน้าที่รับผิดชอบใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน
  - ความรู้ ความสามารถของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน



- ลักษณะและขอบเขตของการกำกับดูแลโดยผู้มีหน้าที่รับผิดชอบต่อบุคลากรในกิจการอื่น ซึ่งเกี่ยวข้องกับการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน
- หลักการที่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบใช้ระบุถึงการเปิดเผยที่เหมาะสมเพื่อสนับสนุนข้อมูลทางการเงินเสมือน

ก21. สำหรับการรวมหรือขายธุรกิจ การรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนอาจซับซ้อนในเรื่องการปันส่วนรายได้ ค่าใช้จ่าย รวมทั้งสินทรัพย์และหนี้สินในหรือระหว่างธุรกิจที่เกี่ยวข้องกัน ดังนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพจึงจำเป็นต้องมีความเข้าใจหลักการและหลักเกณฑ์การปันส่วนดังกล่าว และจำเป็นต้องมีการเปิดเผยเรื่องดังกล่าวในหมายเหตุที่เป็นคำอธิบายประกอบข้อมูลทางการเงินเสมือน

ลักษณะของกิจการและของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17(ค))

ก22. ผู้ถูกซื้ออาจเป็นกิจการจดทะเบียนหรือหน่วยงานไม่จดทะเบียนที่ระบุแยกได้ภายในกิจการอื่น เช่น แผนก สาขา หรือสายงานของธุรกิจ ส่วนผู้ถูกขายอาจเป็นกิจการจดทะเบียน เช่น บริษัทย่อย หรือกิจการร่วมค้าหรือหน่วยงานไม่จดทะเบียนที่ระบุแยกได้ภายในกิจการ เช่น แผนก สาขา หรือสายงานของธุรกิจ

ก23. ผู้ประกอบวิชาชีพควรมีความเข้าใจทั้งหมดหรือบางส่วนที่จำเป็นเกี่ยวกับกิจการ และผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย รวมทั้งสภาพแวดล้อมที่เกี่ยวข้อง หากผู้ประกอบวิชาชีพได้ตรวจสอบหรือสอบทานข้อมูลทางการเงินของกิจการเหล่านั้น

ปัจจัยด้านอุตสาหกรรม กฎหมายและข้อบังคับ และปัจจัยภายนอกอื่นที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17(ง))

ก24. ปัจจัยด้านอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ สภาพของอุตสาหกรรม เช่น สภาพแวดล้อมทางการแข่งขัน ความสัมพันธ์กับคู่ค้าและลูกค้า และการพัฒนาทางด้านเทคโนโลยี ยกตัวอย่าง เรื่องที่ผู้ประกอบวิชาชีพควรพิจารณา ได้แก่

- ตลาดและการแข่งขันซึ่งรวมถึงอุปสงค์ ความสามารถในการแข่งขันด้านราคา
- ธรรมเนียมปฏิบัติทางธุรกิจภายในอุตสาหกรรม
- กิจกรรมตามวัฏจักรหรือตามฤดูกาล
- เทคโนโลยีทางการผลิตที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์ของกิจการ

ก25. ปัจจัยด้านกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ สภาพแวดล้อมทางกฎหมายและข้อบังคับ รวมถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่กิจการหรือผู้ถูกซื้อ (ถ้ามี) ใช้ในการจัดทำข้อมูลทางการเงินแต่ละงวด และสภาพแวดล้อมทางกฎหมายและการเมือง ตัวอย่างเรื่องที่ผู้ประกอบวิชาชีพควรพิจารณา ได้แก่

- แนวปฏิบัติเฉพาะทางด้านบัญชีของอุตสาหกรรม
- แม่บทกฎหมายและข้อบังคับสำหรับอุตสาหกรรมที่ถูกกำกับดูแล
- กฎหมายและข้อบังคับที่ส่งผลกระทบต่อการทำงานของกิจการ หรือการทำงานของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย (ถ้ามี) รวมถึงกิจกรรมการกำกับดูแลกิจการโดยตรง



- ภาษีอากร
- นโยบายของรัฐบาลในปัจจุบันที่มีผลต่อการดำเนินธุรกิจของกิจการ หรือของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย (ถ้ามี) เช่น นโยบายทางการเงิน (รวมถึงการควบคุมการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ) นโยบายทางการคลัง สิ่งจูงใจทางการเงิน (เช่น แผนงานโปรแกรมความช่วยเหลือจากภาครัฐ) และนโยบายอัตราภาษีศุลกากร หรือนโยบายการกีดกันทางการค้า
- ข้อกำหนดทางด้านสภาพแวดล้อมที่มีผลต่ออุตสาหกรรมและธุรกิจของกิจการหรือของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย

ก26. ตัวอย่างปัจจัยภายนอกที่ส่งผลกระทบต่อกิจการและต่อผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย (ถ้ามี) ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพควรพิจารณาได้แก่ สภาพเศรษฐกิจทั่วไป อัตราดอกเบี้ย และความพร้อมในการจัดหาเงินรวมทั้งภาวะเงินเฟ้อหรือการเปลี่ยนแปลงค่าเงิน

การได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับความเหมาะสมของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง

ปัจจัยเกี่ยวข้องที่ต้องพิจารณา (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14(ก) และ 18)

ก27. ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเหมาะสมของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง คือมีรายงานการตรวจสอบหรือรายงานการสอบทานสำหรับแหล่งข้อมูลนั้นหรือไม่ และแหล่งข้อมูลดังกล่าว

- ได้รับอนุญาตหรือบัญญัติเป็นการเฉพาะโดยกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์ที่ต้องยื่นหนังสือชี้ชวนหรือไม่ หรือสามารถใช้ได้ภายใต้ธรรมเนียมและแนวปฏิบัติของตลาดโดยทั่วไปหรือไม่
- สามารถระบุได้อย่างชัดเจนหรือไม่
- แสดงถึงจุดเริ่มต้นที่สมเหตุสมผลสำหรับการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนตามสภาพของเหตุการณ์หรือรายการ รวมทั้งสอดคล้องกับนโยบายการบัญชีของกิจการและมีวันที่ที่เหมาะสมหรือครอบคลุมช่วงเวลาที่เหมาะสมหรือไม่

ก28. กรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพอื่นเป็นผู้ออกรายงานการตรวจสอบหรือรายงานการสอบทานของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ผู้ประกอบวิชาชีพที่จัดทำรายงานภายใต้ข้อกำหนดของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ จำเป็นต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการ การบันทึกบัญชีและแนวปฏิบัติกรายงานทางการเงินของกิจการตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 17(ค) และ (จ) และได้มาซึ่งความพอใจว่าแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงมีความเหมาะสม

กรณีไม่มีรายงานการตรวจสอบหรือรายงานการสอบทานของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 19)

ก29. เมื่อไม่มีรายงานการตรวจสอบหรือรายงานการสอบทานของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ผู้ประกอบวิชาชีพจำเป็นต้องปฏิบัติตามวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับความเหมาะสมของแหล่งข้อมูลนั้น ซึ่งมีปัจจัยที่อาจส่งผลกระทบต่อลักษณะและขอบเขตของวิธีปฏิบัตินั้น ดังตัวอย่างต่อไปนี้

- ผู้ประกอบวิชาชีพเคยตรวจสอบหรือสอบทานข้อมูลทางการเงินในอดีตของกิจการหรือไม่ และความรู้ของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับกิจการจากการตรวจสอบนั้น
- การตรวจสอบหรือการสอบทานข้อมูลทางการเงินในอดีตของกิจการงวดล่าสุดเป็นอย่างไร
- ข้อมูลทางการเงินของกิจการขึ้นอยู่กับการสอบทานเป็นรายงวดของผู้ประกอบวิชาชีพหรือไม่ เช่น เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของการยื่นเอกสารจดทะเบียนที่บังคับใช้

ก30. เมื่อไม่มีรายงานการตรวจสอบหรือรายงานการสอบทานของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง แต่งบการเงินของกิจการสำหรับงวดถัดจากงวดของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง มีแนวโน้มว่าผ่านการตรวจสอบหรือสอบทาน เช่น แหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงอาจเป็นงบการเงินระหว่างกาลที่ยังไม่ผ่านการตรวจสอบหรือสอบทาน ในขณะที่งบการเงินประจำปีของกิจการที่จัดทำขึ้นหลังจากงวดนั้น อาจผ่านการตรวจสอบแล้ว ผู้ประกอบวิชาชีพควรตรวจสอบความเหมาะสมของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ตามวิธีปฏิบัติที่ได้พิจารณาปัจจัยที่กล่าวในย่อหน้าที่ ก29 แล้ว ดังนี้

- สอบถามผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับ
  - กระบวนการจัดเตรียมแหล่งข้อมูลและความน่าเชื่อถือของรายการบัญชีที่ใช้สอบยืนยันยอดหรือกระทบยอดกับแหล่งข้อมูล
  - การบันทึกรายการทั้งหมดครบถ้วนหรือไม่
  - การจัดเตรียมแหล่งข้อมูลเป็นไปตามนโยบายการบัญชีของกิจการหรือไม่
  - มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากช่วงเวลาที่มีการตรวจสอบหรือสอบทานล่าสุดหรือไม่ หากมีการเปลี่ยนแปลง กิจการมีวิธีการจัดการอย่างไร
  - การประเมินความเสี่ยงว่าแหล่งข้อมูลอาจแสดงผิดพลาดในสาระสำคัญซึ่งเป็นผลจากการทุจริต
  - ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในกิจกรรมและการดำเนินงานทางธุรกิจของกิจการ
- หากผู้ประกอบวิชาชีพได้ตรวจสอบหรือสอบทานข้อมูลทางการเงินประจำปีหรือข้อมูลทางการเงินระหว่างกาลในงวดถัดมา ผู้ประกอบวิชาชีพควรพิจารณาผลการตรวจสอบหรือสอบทานดังกล่าวว่าอาจบ่งชี้ถึงประเด็นปัญหาในการจัดเตรียมแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงหรือไม่

- หาหลักฐานมายืนยันสนับสนุนข้อมูลที่มีหน้าที่รับผิดชอบใช้ตอบคำถามของผู้ประกอบวิชาชีพ เมื่อคำตอบที่ได้ขัดแย้งกับความเข้าใจในกิจการหรือสถานการณ์ในการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพ
- เปรียบเทียบแหล่งข้อมูลกับข้อมูลทางการเงินงวดก่อนที่เกี่ยวข้องและกับข้อมูลทางการเงินประจำปีหรือระหว่างกาลที่จัดทำในงวดถัดมา (ถ้ามี) และปรึกษาหารือกับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญ

ข้อมูลทางการเงินในอดีตของกิจการไม่เคยผ่านการตรวจสอบหรือสอบทาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(จ))

ก31. กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องไม่น่าจะอนุญาตให้กิจการออกหนังสือชี้ชวนหากข้อมูลทางการเงินในอดีตของกิจการไม่เคยผ่านการตรวจสอบหรือสอบทาน ยกเว้นกรณีที่กิจการจัดตั้งเพื่อวัตถุประสงค์ของรายการและไม่เคยมีกิจกรรมทางการค้าใดมาก่อน

การได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับความเหมาะสมของรายการปรับปรุงเสมือน

การระบุถึงรายการปรับปรุงเสมือนที่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21)

ก32. จากการได้มาซึ่งความเข้าใจถึงวิธีการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบและสถานการณ์ในการปฏิบัติงานอื่น ผู้ประกอบวิชาชีพอาจได้มาซึ่งหลักฐานว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้ระบุถึงรายการปรับปรุงเสมือนที่จำเป็นอย่างเหมาะสม ด้วยวิธีปฏิบัติต่าง ๆ เช่น

- ประเมินความสมเหตุสมผลของหลักการที่มีหน้าที่รับผิดชอบใช้ในการระบุรายการปรับปรุงเสมือนที่เหมาะสม เช่น วิธีการที่ใช้ระบุถึงการปันส่วนที่เหมาะสมของรายได้ค่าใช้จ่ายสินทรัพย์ หรือหนี้สินระหว่างธุรกิจที่เกี่ยวข้องกัน
- สอบถามผู้ที่เกี่ยวข้องในกิจการผู้ถูกซื้อ เกี่ยวกับหลักการคัดลอกข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อ
- ประเมินประเด็นเฉพาะของสัญญา ข้อตกลง หรือเอกสารอื่นใดที่เกี่ยวข้อง
- สอบถามที่ปรึกษาของกิจการเกี่ยวกับประเด็นเฉพาะของเหตุการณ์หรือรายการ รวมทั้งสัญญาและข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเกี่ยวข้องกับการระบุถึงรายการปรับปรุงที่เหมาะสม
- ประเมินบทวิเคราะห์และแผ่นกระดาษงานที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจัดทำโดยผู้มีหน้าที่รับผิดชอบและบุคลากรของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องกับการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน
- รวบรวมหลักฐานในการกำกับดูแลบุคลากรของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องกับการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนโดยผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ
- วิเคราะห์เปรียบเทียบ

ข้อเท็จจริงสนับสนุนสำหรับข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขายที่รวมอยู่ในรายการปรับปรุงเสมือน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 22(ข))

#### ข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกขาย

- ก33. ในกรณีที่มีการขายกิจการ ข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกขายจะได้จากแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ซึ่งส่วนใหญ่จะผ่านการตรวจสอบหรือสอบทานแล้ว แหล่งข้อมูลดังกล่าวจึงถือเป็นพื้นฐานให้ผู้ประกอบวิชาชีพใช้พิจารณาว่ามีข้อเท็จจริงสนับสนุนสำหรับข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกขายหรือไม่ ตัวอย่างเรื่องที่ต้องพิจารณาจากกรณีดังกล่าว เช่น รายได้และค่าใช้จ่ายของผู้ถูกขายที่ถูกรับบันทึกในระดับงบการเงินรวมได้สะท้อนไว้อย่างเหมาะสมในรายการปรับปรุงเสมือนแล้วหรือไม่
- ก34. เมื่อแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ไม่ได้ผ่านการตรวจสอบหรือสอบทาน ผู้ประกอบวิชาชีพควรพิจารณาตามแนวปฏิบัติในย่อหน้าที่ ก29-ก30 ว่าข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกขายมีข้อเท็จจริงสนับสนุนหรือไม่

#### ข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อ

- ก35. แหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้ออาจผ่านการตรวจสอบหรือสอบทานแล้ว กรณีที่แหล่งข้อมูลดังกล่าวตรวจสอบหรือสอบทานโดยผู้ประกอบวิชาชีพ ข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อจะสนับสนุนข้อเท็จจริง ภายใต้ผลกระทบซึ่งเกิดจากสถานการณ์ที่กล่าวในย่อหน้าที่ 23
- ก36. ในกรณีที่แหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้ออาจผ่านการตรวจสอบหรือสอบทานโดยผู้ประกอบวิชาชีพอื่น ผู้ประกอบวิชาชีพที่จัดทำรายงานตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้จำเป็นต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการของผู้ถูกซื้อ การบันทึกบัญชีและแนวปฏิบัติในการรายงานทางการเงินของกิจการผู้ถูกซื้อตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 17(ค) และ (จ) รวมถึงได้มาซึ่งความพอใจว่าข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อที่มีข้อเท็จจริงสนับสนุนอย่างเพียงพอ
- ก37. ในกรณีที่แหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อไม่ผ่านการตรวจสอบหรือสอบทาน ผู้ประกอบวิชาชีพจำเป็นต้องปฏิบัติตามวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับความเหมาะสมของแหล่งข้อมูลนั้น ซึ่งมีปัจจัยที่อาจส่งผลกระทบต่อลักษณะและขอบเขตของวิธีปฏิบัติ ดังตัวอย่างต่อไปนี้
- ผู้ประกอบวิชาชีพเคยตรวจสอบหรือสอบทานข้อมูลทางการเงินในอดีตของผู้ถูกซื้อมาก่อนหรือไม่ และความรู้ของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับกิจการของผู้ถูกซื้อจากงานนั้น
  - การตรวจสอบหรือการสอบทานข้อมูลทางการเงินในอดีตของผู้ถูกซื้องวดล่าสุดเป็นอย่างไร
  - ข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อขึ้นอยู่กับสอบทานเป็นรายงวดของผู้ประกอบวิชาชีพหรือไม่ เช่น เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของการยื่นเอกสารจดทะเบียนที่บังคับใช้
- ก38. ในกรณีที่แหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อยังไม่ผ่านการตรวจสอบหรือสอบทาน แต่งบการเงินของผู้ถูกซื้อสำหรับงวดถัดจากงวดของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อส่วนใหญ่จะผ่านการตรวจสอบหรือสอบทานแล้ว ผู้ประกอบวิชาชีพควร

ตรวจสอบตามวิธีปฏิบัติที่ได้พิจารณาปัจจัยในย่อหน้าที่ ก37 แล้วว่าข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อ มีข้อเท็จจริงสนับสนุนหรือไม่ ดังนี้

- สอบถามผู้บริหารของผู้ถูกซื้อ เกี่ยวกับ
  - กระบวนการจัดเตรียมแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อ และความน่าเชื่อถือของรายการบัญชีที่ใช้สอบย้อนหรือกระทบยอดกับแหล่งข้อมูล
  - การบันทึกรายการทั้งหมดครบถ้วนหรือไม่
  - การจัดเตรียมแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อ เป็นไปตามนโยบายการบัญชีของผู้ถูกซื้อหรือไม่
  - มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากช่วงเวลาที่มีการตรวจสอบหรือสอบทานงบการเงินล่าสุดหรือไม่ หากมีการเปลี่ยนแปลง กิจการมีวิธีการจัดการอย่างไร
  - การประเมินความเสี่ยงว่าแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้ออาจแสดงผิดพลาดในสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลจากการทุจริต
  - ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในกิจกรรมและการดำเนินงานทางธุรกิจของผู้ถูกซื้อ
- หากผู้ประกอบวิชาชีพได้ตรวจสอบข้อมูลทางการเงินประจำปีหรือสอบทานข้อมูลทางการเงินระหว่างกาลในงวดถัดมา ควรพิจารณาผลการตรวจสอบหรือสอบทานดังกล่าวว่าอาจบ่งชี้ถึงประเด็นปัญหาในการจัดเตรียมแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อหรือไม่
- หาหลักฐานมายืนยันสนับสนุนข้อมูลที่ผู้บริหารของผู้ถูกซื้อใช้ตอบคำถามของผู้ประกอบวิชาชีพ เมื่อคำตอบที่ได้ขัดแย้งกับเรื่องที่คุณประกอบวิชาชีพเข้าใจในกิจการของผู้ถูกซื้อ หรือสถานการณ์ในการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพ
- เปรียบเทียบแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อกับข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องในงวดก่อน และกับข้อมูลทางการเงินประจำปีหรือระหว่างกาลที่จัดทำในงวดถัดมา (ถ้ามี) และปรึกษาหารือกับผู้บริหารของกิจการผู้ถูกซื้อเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญ

ความเห็นจากการตรวจสอบหรือข้อสรุปจากการสอบทานแบบที่เปลี่ยนแปลงไป หรือแบบเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ ซึ่งเกี่ยวกับแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงหรือแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย

ผลสืบเนื่องที่เป็นไปได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23(ก))

ก39. ความเห็นจากการตรวจสอบหรือข้อสรุปจากการสอบทานแบบที่เปลี่ยนแปลงไป หรือแบบเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ต่อแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงหรือที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย อาจไม่กระทบต่อเรื่อง



ที่ว่าข้อมูลทางการเงินเสมือนสามารถรวบรวมบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่ ตัวอย่างเช่น การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขต่อการเงินของกิจการ เนื่องจากการไม่เปิดเผยข้อมูลการจ่ายค่าตอบแทนแก่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้ ในกรณีนี้ หากงบการเงินดังกล่าวถูกใช้เป็นแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขดังกล่าวอาจไม่มีผลกระทบต่อ การพิจารณาว่างบสินทรัพย์สุทธิเสมือน และ งบกำไรขาดทุนเสมือนสามารถรวบรวมบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่

การดำเนินการเพิ่มเติมที่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23(ข) และ 24)

ก40. การดำเนินการเพิ่มเติมที่เหมาะสมของผู้ประกอบวิชาชีพควรรวมถึงตัวอย่างดังต่อไปนี้

- ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 23(ข)
  - การปรึกษาหารือเรื่องที่สำคัญกับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ
  - การอ้างอิงไว้ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพถึงการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบหรือข้อสรุปจากการสอบทานที่เปลี่ยนแปลงไป หรือวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ (เมื่อเป็นไปได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง) หากใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเห็นว่าเรื่องดังกล่าวมีความสำคัญและเกี่ยวข้องอย่างเพียงพอต่อความเข้าใจของผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินเสมือน
- ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 24 การเปลี่ยนแปลงความเห็นของผู้ประกอบวิชาชีพ (เมื่อเป็นไปได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง)
- การระงับการออกรายงานหรือถอนตัวจากการรับงานดังกล่าว (เมื่อเป็นไปได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง)
- การขอคำปรึกษาจากที่ปรึกษาทางกฎหมาย

การประเมินการแสดงรายการของข้อมูลทางการเงินเสมือน

หลีกเลี่ยงการมีส่วนร่วมในการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่ทำให้เกิดความเข้าใจผิด (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26(ข))

ก41. ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี กำหนดว่าผู้ประกอบวิชาชีพต้องไม่เกี่ยวข้อง หรือเป็นที่ทราบได้ว่าเกี่ยวข้องกับรายงาน แบบแสดงรายการภาษี การสื่อสาร หรือข้อมูลอื่น โดยที่ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่า<sup>9</sup>

- (ก) เป็นข้อมูลที่ผิดจากความจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ หรือ ก่อให้เกิดความเข้าใจผิด
- (ข) เป็นรายงานหรือข้อมูลที่จัดทำขึ้นโดยไม่ไตร่ตรองอย่างรอบคอบ หรือ
- (ค) ได้ละเว้นหรือปิดบังข้อมูลที่จำเป็นต้องมีอยู่ในรายงาน ซึ่งการละเว้นหรือปิดบังนี้ ก่อให้เกิดความเข้าใจผิด

<sup>9</sup> ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ย่อหน้าที่ R111.2

การเปิดเผยข้อมูลประกอบข้อมูลทางการเงินเสมือน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14(ค) และ 26(ค))

ก42. การเปิดเผยข้อมูลอย่างเหมาะสม ควรรวมถึงเรื่อง เช่น

- ลักษณะและวัตถุประสงค์ของข้อมูลทางการเงินเสมือน รวมถึง ลักษณะของเหตุการณ์หรือรายการ และวันที่ซึ่งสมมติว่าเหตุการณ์หรือรายการนั้นได้เกิดขึ้น
- แหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง และรายงานการตรวจสอบหรือการสอบทานของแหล่งข้อมูลดังกล่าวได้เผยแพร่สู่สาธารณชนหรือไม่
- รายการปรับปรุงเสมือนพร้อมคำอธิบายและข้อมูลเพิ่มเติมของแต่ละรายการ ซึ่งรวมถึงแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย และรายงานการตรวจสอบหรือการสอบทานของแหล่งข้อมูลดังกล่าวได้เผยแพร่สู่สาธารณชนหรือไม่
- คำอธิบายหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนดังกล่าว หากไม่ได้เปิดเผยหลักเกณฑ์ที่ใช้ต่อสาธารณชน
- ข้อความที่ระบุว่าข้อมูลทางการเงินเสมือนจัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงข้อมูลเสมือนเท่านั้น ไม่ได้แสดงถึงฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน หรือกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจริงของกิจการ

กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลตามที่กล่าวมาหรืออาจเปิดเผยข้อมูลเฉพาะด้านอื่นเพิ่มเติม

การพิจารณาเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่สำคัญภายหลังวันที่ของแหล่งข้อมูล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26(ง))

ก43. เนื่องจากผู้ประกอบวิชาชีพไม่ได้รายงานต่อแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง จึงไม่มีข้อกำหนดให้ปฏิบัติงานเพื่อระบุเหตุการณ์ภายหลังวันที่ของแหล่งข้อมูลซึ่งจำเป็นต้องปรับปรุงหรือเปิดเผย อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบวิชาชีพจำเป็นต้องพิจารณาว่ามีเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญเกิดขึ้นภายหลังวันที่ของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพเห็นว่า ควรต้องอ้างถึงหรือเปิดเผยในหมายเหตุที่เป็นคำอธิบายของข้อมูลทางการเงินเสมือนเพื่อหลีกเลี่ยงความเข้าใจผิดในภายหลังหรือไม่ การพิจารณาเกี่ยวกับเหตุการณ์ดังกล่าวควรเป็นไปตามวิธีปฏิบัติภายใต้มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้หรือตามความรู้เกี่ยวกับกิจการ และสถานการณ์ในการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพ ตัวอย่างเช่น ภายหลังวันที่ของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง กิจการอาจมีรายการที่เกี่ยวข้องกับการแปลงสภาพหนี้เป็นทุน ซึ่งหากไม่เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวจะส่งผลให้ข้อมูลทางการเงินเสมือนก่อให้เกิดความเข้าใจผิดได้

ความไม่สอดคล้องอย่างมีสาระสำคัญกับข้อมูลอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 27)

ก44. การดำเนินการเพิ่มเติมที่เหมาะสมซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพควรปฏิบัติ หากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบปฏิเสธการปรับปรุงข้อมูลทางการเงินเสมือน หรือข้อมูลอื่นให้เหมาะสม มีตัวอย่างดังต่อไปนี้

- เมื่อเป็นไปได้ภายใต้กฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง
  - อธิบายถึงความไม่สอดคล้องกันที่มีสาระสำคัญในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ



- เปลี่ยนแปลงการแสดงความเห็นของผู้ประกอบวิชาชีพ
- ระบุหรือขอลดอันดับจากงานดังกล่าว
- ขอคำปรึกษาจากที่ปรึกษาทางกฎหมาย

หนังสือรับรอง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 28(ก))

ก45. ในบางสถานการณ์ ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบอาจจำเป็นต้องเลือกนโยบายการบัญชีสำหรับรายการปรับปรุงเสมือนที่มีรายการประเภทที่ไม่เคยจัดทำมาก่อน เนื่องจากไม่มีรายการที่เกี่ยวข้อง กรณีเช่นนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพควรร้องขอหนังสือรับรองเพิ่มเติมจากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบให้เพิ่มความรับรองในหนังสือรับรองว่านโยบายการบัญชีที่เลือกใช้นำมาใช้กับรายการประเภทดังกล่าว

#### การแสดงความเห็น

การให้ความเชื่อมั่นต่อเรื่องอื่นเพิ่มเติมตามข้อกำหนดของกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 29)

- ก46. กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพแสดงความเห็นต่อเรื่องอื่นนอกเหนือจากการแสดงความเห็นที่ข้อมูลทางการเงินเสมือนถูกรวบรวมบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่ ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพอาจไม่มีความจำเป็นต้องปฏิบัติงานเพิ่มเติม ตัวอย่างเช่น กฎหมายหรือข้อบังคับอาจกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพแสดงความเห็นต่อหลักเกณฑ์ซึ่งผู้มีหน้าที่รับผิดชอบใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน ว่ามีความสอดคล้องกับนโยบายการบัญชีของกิจการหรือไม่ ซึ่งการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวในย่อหน้าที่ 18 และ 22(ค) ของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ จะถือเป็นเกณฑ์สำหรับการแสดงความเห็นดังกล่าว
- ก47. ในบางสถานการณ์ ผู้ประกอบวิชาชีพอาจจำเป็นต้องปฏิบัติงานเพิ่มเติม ซึ่งลักษณะและขอบเขตของวิธีปฏิบัติงานเพิ่มเติมอาจแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับลักษณะของเรื่องอื่นนั้นที่กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพแสดงความเห็น

ข้อความเกี่ยวกับหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพที่ระบุในรายงาน

- ก48. กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้เพิ่มความชัดเจนเพื่อรับรองหรือยืนยันเกี่ยวกับหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพไว้ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ การเพิ่มความตามที่กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดไว้ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพไม่เป็นการขัดแย้งกับข้อกำหนดตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้

การเปิดเผยเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่ใช้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 30)

- ก49. ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบไม่ต้องอธิบายเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ใดที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับหรือมีการประกาศใช้โดยองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่หรือเป็นที่ยอมรับในการกำหนดมาตรฐานในหมายเหตุที่เป็นคำอธิบายของข้อมูลทางการเงินเสมือนซ้ำอีก หลักเกณฑ์ดังกล่าวจะเปิดเผยต่อสาธารณชนโดยเป็นส่วนหนึ่งของระบบการรายงาน ดังนั้น จึงแสดงโดยนัยในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ

ก50. ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้กำหนดหลักเกณฑ์เฉพาะขึ้นมานั้น จำเป็นต้องเปิดเผยหลักเกณฑ์เหล่านั้น เพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเหมาะสมเกี่ยวกับวิธีการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน

#### การจัดทำรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น

##### ชื่อเรื่อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35(ก))

ก51. ชื่อเรื่องของรายงาน ควรระบุว่าเป็นรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ ตัวอย่างเช่น “รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ ต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน” เพื่อเป็นการยืนยันว่าผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติหน้าที่โดยยึดถือจรรยาบรรณทางวิชาชีพเกี่ยวกับความเป็นอิสระตามที่กำหนดในมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง)<sup>10</sup> อย่างครบถ้วนแล้ว ซึ่งส่งผลให้รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระแตกต่างจากรายงานที่ออกโดยบุคคลอื่น

##### ผู้รับรายงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35(ข))

ก52. กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจระบุผู้รับรายงานไว้โดยเฉพาะ หรือผู้ประกอบวิชาชีพอาจเลือกตกลงกับกิจการถึงรายชื่อผู้รับรายงานไว้เป็นส่วนหนึ่งในข้อตกลงการตอบรับงาน

##### วรรณคดี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35(ค))

ก53. เนื่องจากหนังสือชี้ชวนแสดงทั้งข้อมูลทางการเงินเสมือนและข้อมูลอื่น ผู้ประกอบวิชาชีพควรพิจารณาเพิ่มการอ้างอิงตำแหน่งของข้อมูลทางการเงินเสมือนที่แสดงไว้ในหนังสือชี้ชวน เพื่อช่วยให้ผู้อ่านสามารถทราบได้ว่า รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวข้องกับข้อมูลทางการเงินเสมือน ส่วนใด

##### วรรณคดีความเห็น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ค) และ 35(ญ))

ก54. การแสดงความเห็น ควรใช้ข้อความ “ข้อมูลทางการเงินเสมือนได้รวบรวมตามหลักเกณฑ์ของ [หลักเกณฑ์ที่ใช้] ในสาระสำคัญ” หรือข้อความ “ข้อมูลทางการเงินเสมือนได้รวบรวมอย่างเหมาะสมตามหลักเกณฑ์ที่กล่าวไว้” จะพิจารณาจากกฎหมายหรือข้อบังคับที่กำกับการรายงานต่อข้อมูลทางการเงินเสมือนในประเทศนั้น หรือโดยแนวปฏิบัติที่ยอมรับทั่วไปในประเทศนั้น

ก55. กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องในบางประเทศอาจกำหนดถ้อยคำในการแสดงความเห็นของผู้ประกอบวิชาชีพที่แตกต่างไปจากที่กล่าวมาข้างต้น ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพอาจจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจพิจารณาว่าการปฏิบัติตามวิธีปฏิบัติที่กำหนดไว้ในมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ จะสามารถช่วยผู้ประกอบวิชาชีพแสดงความเห็นในรายงานด้วยถ้อยคำที่กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดได้หรือไม่ หรือจำเป็นต้องปฏิบัติงานเพิ่มเติมหรือไม่

<sup>10</sup> มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 20

ก56. เมื่อผู้ประกอบการวิชาชีพสรุปผลว่าการปฏิบัติตามวิธีปฏิบัติที่กำหนดไว้ในมาตรฐานงานที่ให้ ความเชื่อมั่นฉบับนี้ เพียงพอที่จะแสดงความเห็นด้วยถ้อยคำที่กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดได้ ดังนั้น การแสดงความเห็นดังกล่าวจึงเหมาะสมซึ่งเทียบเท่ากับการใช้ถ้อยคำของการแสดง ความเห็นทั้งสองแบบที่กำหนดไว้ในมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้

ตัวอย่างรายงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35)

ก57. รายงานของผู้ประกอบการวิชาชีพ กรณีแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข ตามตัวอย่างในภาคผนวก

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

**ภาคผนวก**  
(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก57)

**ตัวอย่างรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข**

รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ / ผู้สอบบัญชี ต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน

เสนอ ผู้ถือหุ้นและคณะกรรมการของบริษัท [ชื่อบริษัท] จำกัด

**รายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน**

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนของบริษัท [ชื่อบริษัท] จำกัด ซึ่งจัดทำโดย [ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ] ข้อมูลทางการเงินเสมือนนี้ ประกอบด้วย [งบแสดงฐานะการเงินเสมือน ณ วันที่ [วันที่]] [งบกำไรขาดทุนเสมือน งบกระแสเงินสดเสมือนสำหรับปีสิ้นสุด [วันเดียวกัน]] และหมายเหตุประกอบข้อมูลทางการเงินเสมือนที่เกี่ยวข้อง [ตามที่กล่าวไว้ในหน้าที่ XX-XX ของหนังสือชี้ชวนที่ออกโดยบริษัท] โดยหลักเกณฑ์ที่ [ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ] ใช้เพื่อรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน [เป็นไปตาม [ข้อบังคับของตลาดหลักทรัพย์ข้อที่ XX]] และที่ได้อธิบายไว้ใน [หมายเหตุประกอบข้อมูลทางการเงินเสมือนข้อ X] และ [ที่ได้อธิบายไว้ใน [หมายเหตุประกอบข้อมูลทางการเงินเสมือนข้อ X]]

ข้อมูลทางการเงินเสมือนนี้รวบรวมขึ้นโดย [ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ] เพื่อแสดงผลกระทบของ [เหตุการณ์หรือรายการ] [ที่กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบข้อมูลทางการเงินเสมือนข้อ X] ที่มีต่อ [ฐานะการเงินเสมือนของบริษัท ณ วันที่ [วันที่กำหนด]] [และ] [ผลการดำเนินงานเสมือน [และกระแสเงินสดเสมือน] สำหรับปีสิ้นสุด [วันเดียวกัน]] เสมือนว่า [เหตุการณ์หรือรายการ] ได้เกิดขึ้น ณ วันที่ [วันที่กำหนด] [และวันที่กำหนด ตามลำดับ] ทั้งนี้ [ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ] ได้คัดลอกข้อมูลเกี่ยวกับ [ฐานะการเงิน] [ผลการดำเนินงาน] [และกระแสเงินสด] ของบริษัทที่รวมอยู่ในข้อมูลทางการเงินเสมือน จากงบการเงินของบริษัท [สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ [วันที่]] ซึ่งรายงาน [การตรวจสอบหรือสอบทาน] / [ไม่ได้ตรวจสอบหรือสอบทาน] ได้เผยแพร่ต่อสาธารณชนแล้ว<sup>1</sup>

**ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อข้อมูลทางการเงินเสมือน**

[ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ] เป็นผู้รับผิดชอบในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนตามหลักเกณฑ์ของ [หลักเกณฑ์ที่ใช้]

<sup>1</sup> หากความเห็นในรายงานการตรวจสอบหรือรายงานการสอบทานของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป อาจอ้างอิงถึงคำอธิบายส่วนที่เปลี่ยนแปลงไปในหนังสือชี้ชวน

### ความเป็นอิสระและการควบคุมคุณภาพของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณเกี่ยวกับความเป็นอิสระและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณอื่นตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี) ซึ่งใช้เป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานสำหรับความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบการรักษาความลับ และพฤติกรรมทางวิชาชีพ

สำนักงานของข้าพเจ้าปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1<sup>2</sup> และดำรงไว้ซึ่งระบบการควบคุมคุณภาพที่สมบูรณ์รวมถึงนโยบายและวิธีปฏิบัติที่ได้รับการบันทึกไว้เกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณ มาตรฐานทางวิชาชีพ และ กฎหมายและข้อกำหนดของข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

### ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพ/ผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็น [ตามที่กำหนดโดย [ข้อบังคับตลาดหลักทรัพย์ข้อที่ XX]] ต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนของ [ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ] ตามหลักเกณฑ์ของ [หลักเกณฑ์ที่ใช้] ในสาระสำคัญ

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3420 เรื่องงานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินรวมเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าวางแผนและปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า [ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ] รวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนตามหลักเกณฑ์ของ [หลักเกณฑ์ที่ใช้] ในสาระสำคัญหรือไม่

วัตถุประสงค์ของงานนี้มีได้เพื่อให้ข้าพเจ้ารับผิดชอบต่อการปรับปรุงแก้ไขหรือการออกรายงานใหม่ หรือ การแสดงความเห็นต่อข้อมูลทางการเงินในอดีต ซึ่งใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน และการตรวจสอบของข้าพเจ้าไม่ได้รวมถึงการตรวจสอบหรือสอบทานข้อมูลทางการเงินดังกล่าว

ข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวนมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการที่มีนัยสำคัญต่อข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงของบริษัท เสมือนว่าเหตุการณ์หรือรายการเกิดขึ้น ณ วันที่ที่ระบุไว้เพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าว ดังนั้น ข้าพเจ้าไม่ให้ความเชื่อมั่นใด ๆ ต่อผลที่เกิดขึ้นจริงของเหตุการณ์หรือรายการที่เสนอ ณ วันที่ [วันที่กำหนด]

งานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล เพื่อรายงานว่าข้อมูลทางการเงินเสมือนรวบรวมตามหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่นั้น รวมถึงการประเมินว่าหลักเกณฑ์ที่ [ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ] ใช้ในการรวบรวมข้อมูลมีความสมเหตุสมผลหรือไม่สำหรับการแสดงถึงผลกระทบที่มีนัยสำคัญจากเหตุการณ์หรือรายการโดยตรง และเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่า

- รายการปรับปรุงเสมือนที่เกี่ยวข้องได้แสดงอย่างเหมาะสมตามหลักเกณฑ์ดังกล่าว
- ข้อมูลทางการเงินเสมือนสะท้อนถึงการนำรายการปรับปรุงเสมือนข้างต้นไปปรับปรุงข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงอย่างเหมาะสม

<sup>2</sup> มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 “การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนงานบริการเกี่ยวเนื่อง”

วิธีการปฏิบัติงานที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของข้าพเจ้าตามความเข้าใจในลักษณะของกิจการ รวมถึงเหตุการณ์หรือรายการที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน และสถานการณ์ของงานอื่นที่เกี่ยวข้อง การปฏิบัติงานของข้าพเจ้ารวมถึงการประเมินการนำเสนอข้อมูลทางการเงินเสมือนโดยรวม ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานที่ข้าพเจ้าได้รับมีความเพียงพอและเหมาะสมสำหรับใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

#### ความเห็น

ข้าพเจ้าเห็นว่า [ข้อมูลทางการเงินเสมือนข้างต้นนี้] ได้รวบรวมตามหลักเกณฑ์ของ [หลักเกณฑ์ที่ใช้] ในสาระสำคัญ / [ข้อมูลทางการเงินเสมือนรวบรวมอย่างเหมาะสมตามหลักเกณฑ์ที่กล่าวไว้]

#### รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพต้องแสดงความเห็นต่อเรื่องอื่น ๆ (ดูย่อหน้าที่ ก46-ก47) รูปแบบและเนื้อหาของส่วนประกอบของรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพจะแตกต่างกันไปตามความรับผิดชอบของรายงานในแต่ละกรณี]

[ลายมือชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพ / ผู้สอบบัญชี]

[เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี]

[ชื่อและที่ตั้งสำนักงาน]

[วันที่ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ / ผู้สอบบัญชี]