



มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3420

งานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวมข้อมูลทางการเงิน
สมीอนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน

ฉบับนี้เป็นฉบับที่valid ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562



ISAETM 3420 – งานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินสมมุติที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนกันยายน พ.ศ. 2556 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สาขาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนธันวาคม พ.ศ. 2556 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แหล่งการณ์โยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISAETM 3420 – งานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินสมมุติที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน © 2013 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3420 – งานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินสมมุติที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน © 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 เพื่อขออนุญาตทำซ้ำ ครอบครองหรือเป็นสื่อ หรือใช้เอกสารฉบับนี้ในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน

เนื่องจาก IFAC ได้เผยแพร่ Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2018 Edition เมื่อวันที่ 17 ธันวาคม พ.ศ. 2562 ซึ่งมีการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)

ดังนั้น สาขาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จึงปรับปรุงมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3420 – งานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินสมมุติที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน (แปลจาก ISAE 3420, Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus) โดยปรับปรุงเนื้อหาและถ้อยคำบางส่วนให้สอดคล้องกับการปรับปรุงข้างต้น (**ดังแสดงในส่วนที่แรก**) สำหรับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2561 แต่เนื่องด้วยข้อกำหนดที่สำคัญของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ไม่เปลี่ยนแปลง ดังนั้น วันถือปฏิบัติของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นนี้จึงเป็นวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป เช่นเดิม ซึ่งสอดคล้องกับวันถือปฏิบัติที่ระบุไว้ใน Handbook 2018 Edition ของ IFAC



มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3420

งานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวมข้อมูลทางการเงิน สมมติที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน

(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
วัตถุประสงค์ของข้อมูลทางการเงินสมมติที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน	ก2-ก3
การรวบรวมข้อมูลทางการเงินสมมติ	ก4-ก5
ลักษณะงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล	ก6
คำจำกัดความ	ก7-ก9
การตอบรับงาน	ก10-ก12
การวางแผนงานและการปฏิบัติงาน	ก13-ก44



สภากาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

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

มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3420 “งานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเมื่อตนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน” ควรอ่านเนื้อหาควบคู่ไปกับคำนำของ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ การสอบบัญชี การสอบทาน การให้ความเชื่อมั่นอื่น และงานบริการเกี่ยวเนื่อง ซึ่งได้กำหนดแนวทางปฏิบัติและการบังคับใช้ของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น

ลักษณะของบัญชี



คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้

1. มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ใช้ปฏิบัติกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลและเป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อคำรับรองของบุคคลอื่น ซึ่งจัดทำโดยผู้ประกอบวิชาชีพ¹ เพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเพื่อที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวนของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ² มาตรฐานนี้นำมาใช้เมื่อ

- กฎหมายเกี่ยวกับหลักทรัพย์หรือข้อบังคับของการซื้อขายหลักทรัพย์ (“กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง”) ในประเทศที่ออกหนังสือชี้ชวนกำหนดให้รายงาน หรือ
- การรายงานดังกล่าวเป็นวิธีปฏิบัติที่ยอมรับทั่วไปในประเทศนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1)

ลักษณะความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพ

2. การปฏิบัติงานภายใต้มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพไม่มีความรับผิดชอบในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเพื่อสำหรับกิจการ ความรับผิดชอบดังกล่าวเป็นของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ ผู้ประกอบวิชาชีพมีความรับผิดชอบเพียงการรายงานว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้รวบรวมข้อมูลทางการเงินเพื่อบันทึกฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่

3. มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ไม่เกี่ยวกับงานที่ไม่ให้ความเชื่อมั่น ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพรับดำเนินการรวบรวมข้อมูลทางการเงินในอดีตของกิจการ

วัตถุประสงค์ของข้อมูลทางการเงินเพื่อที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน

4. วัตถุประสงค์ของข้อมูลทางการเงินเพื่อที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน คือ เพียงเพื่อแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการที่มีนัยสำคัญต่อข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงของกิจการ เสมือนว่าเหตุการณ์ได้เกิดขึ้นหรือรายการได้ถูกจัดทำขึ้น ณ วันที่ก่อนหน้าที่ระบุไว้เพื่อวัตถุประสงค์ของการแสดงเหตุการณ์และรายการนั้น โดยใช้วิธีการปรับปรุงรายการปรับปรุงเสมือนต่อข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ทั้งนี้ ข้อมูลทางการเงินเพื่อที่รวมอยู่ในสาระสำคัญของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2-ก3)

การรวบรวมข้อมูลทางการเงินเพื่อที่รวม

5. การรวบรวมข้อมูลทางการเงินเพื่อที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน เป็นความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการรวบรวม จัดประเภท สรุป และนำเสนอข้อมูลทางการเงินที่แสดงถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการที่มีนัยสำคัญต่อข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงของกิจการ เสมือนว่าเหตุการณ์ได้เกิดขึ้นหรือรายการได้ถูกจัดทำขึ้น ณ วันที่ที่ระบุไว้ โดยมีขั้นตอนในการจัดทำ ดังนี้

- ระบุแหล่งข้อมูลของข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงที่ใช้ในการรวมรวมข้อมูล

¹ มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) “งานที่ให้ความเชื่อมั่นนอกเหนือจากการตรวจสอบหรือการสอบทานข้อมูลทางการเงินในอดีต” ย่อหน้าที่ 12(ต)

² มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 12(น)



ทางการเงินเสมือน และคัดลอกข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงจากแหล่งข้อมูลนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก4-ก5)

- จัดทำรายการปรับปรุงเสมือนและนำไปปรับปรุงข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงเพื่อวัตถุประสงค์ในการนำเสนอข้อมูลทางการเงินเสมือน
- นำเสนอผลของข้อมูลทางการเงินเสมือนและการเปิดเผยข้อมูลประกอบ

ลักษณะงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล

6. งานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเพื่อรายงานต่อการรวมรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนเป็นการปฏิบัติงานตามวิธีปฏิบัติที่กำหนดไว้ในมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้เพื่อประเมินว่า หลักเกณฑ์ที่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบใช้ในการรวมรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน ให้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผล สำหรับการแสดงถึงผลกระทบที่มีนัยสำคัญอันเนื่องมาจากการเหตุการณ์หรือรายการโดยตรงหรือไม่ และเพื่อให้ได้รับหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่า (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก6)

- รายการปรับปรุงเสมือนที่เกี่ยวข้องได้แสดงอย่างเหมาะสมตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวหรือไม่
- ผลของข้อมูลเสมือนหลังการปรับปรุง (ดูย่อหน้าที่ 11(ค)) สะท้อนถึงการนำรายการปรับปรุง เสมือนข้างต้นไปปรับปรุงข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงอย่างเหมาะสมหรือไม่

เรื่องดังกล่าวจะรวมถึงการประเมินการนำเสนอข้อมูลทางการเงินเสมือนโดยรวม อย่างไรก็ตาม งานดังกล่าวไม่ได้รวมถึงการที่ผู้ประกอบวิชาชีพปรับปรุงหรืออกรายงานใหม่หรือการแสดงความเห็น ต่อข้อมูลทางการเงินในอดีตที่ใช้ในการรวมรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน หรือการปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือสอบทานข้อมูลทางการเงินที่ใช้ในการรวมรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน

ความสัมพันธ์กับมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ประกาศอื่นของวิชาชีพ และ ข้อกำหนดอื่น

7. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปฏิบัติตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) และ มาตรฐานที่ให้ความเชื่อมั่นนี้ เมื่อปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อการรวมรวมข้อมูลทางการเงิน เสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้เป็นส่วนเสริม แต่ไม่ได้ใช้ แทนมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) และขยายความวิธีการใช้มาตรฐาน งานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ในการให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเพื่อรายงาน ต่อการรวมรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน
8. ตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) กำหนดให้ปฏิบัติตามข้อกำหนด จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสาขาวิชาชีพบัญชี ซึ่งรวมถึงคู่มือประมวล จรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นในส่วน ก และ ส่วน ข หรือปฏิบัติตามข้อกำหนดทางวิชาชีพอื่น หรือกฎหมาย หรือข้อบังคับ ซึ่งอย่างน้อยต้องเป็นตาม ที่กำหนด³ และกำหนดให้หัวหน้าผู้รับผิดชอบงานต้องเป็นสมาชิกของสำนักงานที่ปฏิบัติตาม

³ มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 3(ก) และ 20 และ 34



มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1⁴ หรือข้อกำหนดทางวิชาชีพอื่น หรือข้อกำหนดทางกฎหมาย
หรือข้อบังคับ ซึ่งอย่างน้อยต้องเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1

วันเดือนปีบัญชี

9. มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติสำหรับรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นลงวันที่ในหรือหลังวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2557

วัตถุประสงค์

10. วัตถุประสงค์ของผู้ประกอบวิชาชีพ คือ

- (ก) เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้รวมรวมข้อมูลทางการเงินสมบูรณ์และถูกต้องโดยทั่วถ้วนของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่
- (ข) เพื่อรายงานเรื่องที่ตรวจสอบของผู้ประกอบวิชาชีพ

คำจำกัดความ

11. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้

- (ก) หลักเกณฑ์ที่ใช้ – หลักเกณฑ์ที่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบใช้ในการรวมรวมข้อมูลทางการเงินสมบูรณ์และถูกต้องโดยทั่วถ้วนของสาระสำคัญ (“มาตรฐาน”) หรือเป็นที่ยอมรับในการกำหนดมาตรฐาน หรือโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ หากไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบจะต้องเป็นผู้กำหนด (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก7-ก9)
- (ข) รายการปรับปรุงเสมือน – เกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ซึ่งรวมถึง
 - (1) รายการปรับปรุงต่อข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ซึ่งแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการที่มีนัยสำคัญ (“เหตุการณ์”หรือ “รายการ”) เสมือนว่าเหตุการณ์ได้เกิดขึ้นหรือรายการได้จัดทำขึ้น ณ วันที่ก่อนหน้าที่ระบุไว้เพื่อวัตถุประสงค์ของการแสดงเหตุการณ์และรายการนั้น
 - (2) รายการปรับปรุงต่อข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ซึ่งจำเป็นสำหรับการรวมรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนให้อยู่บนพื้นฐานเดียวกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้ของหน่วยงานที่นำเสนอรายงาน (“กิจการ”) และนโยบายการบัญชีภายใต้แม่บทนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15-ก16)

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

⁴ มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 3(ข) และ 31(ก) และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 “การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ และการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวนี้เอง”



- (ค) ข้อมูลทางการเงินสมือน – ข้อมูลทางการเงินที่แสดงร่วมกับรายการปรับปรุง เพื่อแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการต่อข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง เสมือนว่าเหตุการณ์ได้เกิดขึ้นหรือรายการได้จัดทำขึ้น ณ วันที่ก่อนหน้าที่ระบุไว้เพื่อวัตถุประสงค์ของการแสดงเหตุการณ์และรายการนั้น มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ สันนิษฐานว่าข้อมูลทางการเงินสมือนแสดงเป็นรูปแบบเดียวในแนวตั้ง ซึ่งประกอบด้วย
- (ก) ข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง (ข) รายการปรับปรุงสมือน และ
- (ค) ผลของข้อมูลสมือนหลังการปรับปรุง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2)
- (ง) หนังสือชี้ชวน – เอกสารที่ออกตามข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับเกี่ยวกับหลักทรัพย์ของกิจการ เพื่อให้บุคคลภายนอกใช้ประกอบการตัดสินใจลงทุนในหลักทรัพย์นั้น
- (จ) ข้อมูลทางการเงินที่เผยแพร่ – ข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขายที่เผยแพร่ต่อสาธารณะ
- (ฉ) ข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง – ข้อมูลทางการเงินของกิจการ ซึ่งผู้มีหน้าที่รับผิดชอบจะปรับปรุงด้วยรายการปรับปรุงสมือน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก4-ก5)

ข้อกำหนด

มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง)

12. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องไม่แสดงว่าได้ปฏิบัติตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ เว้นแต่ ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้และมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง)

การตอบรับงาน

13. ก่อนการตกลงตอบรับงานเพื่อรายงานว่าข้อมูลทางการเงินสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวนได้รวบรวมบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่ ผู้ประกอบวิชาชีพต้อง
- (ก) พิจารณาว่าผู้ที่ปฏิบัติงานรวบรวมข้อมูลมีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก10)
- (ข) พิจารณาบนพื้นฐานของความรู้เบื้องต้นในงานที่ตอบรับและการหารือกับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ ว่าหลักเกณฑ์ที่ผู้ประกอบวิชาชีพคาดว่าจะใช้มีความเหมาะสมและไม่มีแนวโน้มว่าข้อมูลทางการเงินสมือนจะก่อให้เกิดความเข้าใจผิดไปจากวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้
- (ค) ประเมินถ้อยคำในการแสดงความเห็นที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง (ถ้ามี) เพื่อพิจารณาว่า ผู้ประกอบวิชาชีพมีแนวโน้มที่จะสามารถแสดงความเห็นตามที่กำหนดไว้จากการปฏิบัติตามวิธีปฏิบัติในมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก54-ก56)



- (ก) เมื่อแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงและข้อมูลทางการเงินใด ๆ ของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย ได้ผ่านการตรวจสอบหรือสอบทานและมีการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบหรือข้อสรุปจากการสอบทานแบบที่เปลี่ยนแปลงไป หรือรายงานแบบมีวาระเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ ให้พิจารณาว่ากฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอนุญาตให้ใช้หรืออ้างอิงความเห็นจากการตรวจสอบหรือข้อสรุปจากการสอบทานที่เปลี่ยนแปลงไป หรือมีวาระเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ไว้ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับแหล่งข้อมูลดังกล่าวหรือไม่
- (จ) หากข้อมูลทางการเงินในอดีตของกิจการไม่เคยผ่านการตรวจสอบหรือสอบทาน ให้พิจารณา ว่าผู้ประกอบวิชาชีพสามารถได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอในการ การบันทึกบัญชีและแนวปฏิบัติในการรายงานทางการเงินของกิจการเพื่อใช้ในการปฏิบัติงานหรือไม่ (อ้างถึง ย่อหน้าที่ ก31)
- (ฉ) หากเหตุการณ์หรือรายการได้รวมถึงการซื้อธุรกิจ และข้อมูลทางการเงินในอดีตของผู้ถูกซื้อ ไม่เคยผ่านการตรวจสอบหรือสอบทาน ให้พิจารณา ว่าผู้ประกอบวิชาชีพสามารถได้มาซึ่ง ความเข้าใจอย่างเพียงพอในการของผู้ถูกซื้อ การบันทึกบัญชี และแนวปฏิบัติใน การรายงานทางการเงินของกิจการของผู้ถูกซื้อเพื่อใช้ในการปฏิบัติงานหรือไม่
- (ช) ได้รับข้อตกลงของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบว่ารับทราบและเข้าใจถึงความรับผิดชอบของตนในการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก11-ก12)
- (1) เปิดเผยและอธิบายหลักเกณฑ์ที่ใช้แก่ผู้ใช้ข้อมูลอย่างเพียงพอหากไม่ได้มีการเปิดเผย ต่อสาธารณะ
 - (2) รวบรวมข้อมูลทางการเงินสมมูลน้ำหนักของหลักเกณฑ์ที่ใช้
 - (3) จัดให้ผู้ประกอบวิชาชีพในเรื่องดังต่อไปนี้
 - ก. เข้าถึงข้อมูลทั้งหมด (รวมถึงข้อมูลของผู้ถูกซื้อจากการรวมธุรกิจ เมื่อจำเป็น สำหรับการปฏิบัติงาน) ตัวอย่างเช่น รายการ เอกสาร และข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง กับการประเมินว่าข้อมูลทางการเงินสมมูลได้รวบรวมน้ำหนักของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่
 - ข. ข้อมูลเพิ่มเติมที่ผู้ประกอบวิชาชีพอาจร้องขอจากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบสำหรับใช้ ใน การปฏิบัติงาน
 - ค. เข้าถึงบุคคลภายในกิจการและที่ปรึกษาของกิจการ ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพเห็นว่า จำเป็นต้องได้มาซึ่งหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการประเมินว่าข้อมูลทางการเงิน เสมือนจริงรวมน้ำหนักของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ
 - ง. เมื่อจำเป็นสำหรับการปฏิบัติงาน สามารถเข้าถึงบุคคลที่เหมาะสมภายใต้กิจการ ของผู้ถูกซื้อจากการรวมธุรกิจ



การวางแผนงานและการปฏิบัติงาน

การพิจารณาความเหมาะสมของหลักเกณฑ์ที่ใช้

14. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาว่าหลักเกณฑ์ที่ใช้มีความเหมาะสมหรือไม่ ตามข้อกำหนดของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง)⁵ และโดยเฉพาะอย่างยิ่งต้องพิจารณาเรื่อง ต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย
- (ก) ข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง คัดลอกมาจากแหล่งข้อมูลที่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก4-ก5 และ ก27)
 - (ข) รายการปรับปรุงสมมูลต้อง
 - (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) มีความสัมมเสมอและไม่ขัดแย้งกับกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง
 - (ข) ไม่ส่งผลให้ข้อมูลทางการเงินสมมูลก่อให้เกิดความเข้าใจผิด

ความมีสาระสำคัญ

16. ในการวางแผนงานและการปฏิบัติงาน ผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาความมีสาระสำคัญเกี่ยวกับ การประเมินว่าข้อมูลทางการเงินสมมูลได้รวมรวมขั้นบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ หรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก17-ก18)

การได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการรวบรวมข้อมูลทางการเงินสมมูลของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบและ สถานการณ์ในการปฏิบัติงานอีก

17. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19)
- (ก) เหตุการณ์หรือรายการที่เกี่ยวข้องกับการรวบรวมข้อมูลทางการเงินสมมูล
 - (ข) วิธีการรวบรวมข้อมูลทางการเงินสมมูลของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก20-ก21)
 - (ค) ลักษณะของกิจการและของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย ซึ่งรวมถึง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก22-ก23)
 - (1) การดำเนินงาน
 - (2) สินทรัพย์และหนี้สิน
 - (3) วิธีการจัดโครงสร้างธุรกิจและการจัดหาเงินทุน

⁵ มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 24(ข)(2) และ ก45



- (ก) ปัจจัยด้านอุตสาหกรรม กฎหมายและข้อบังคับ และปัจจัยภายนอกอื่นที่เกี่ยวข้องกับกิจการ และผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขายได ๆ และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก24-ก26)
- (จ) แม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้และแนวปฏิบัติในการบันทึกบัญชีและการรายงานทางการเงินของกิจการและของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขายได ๆ ซึ่งรวมถึงการเลือกนโยบาย การบัญชีและการนำไปใช้

การได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับความเหมาะสมสมของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง

18. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาว่า ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้คัดลอกข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงจากแหล่งข้อมูลที่เหมาะสมหรือไม่ (อ้างถึงหน้าที่ ก27-ก28)
19. หากไม่มีรายงานการตรวจสอบหรือรายงานการสอบทานของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปฏิบัติตามเพื่อให้ได้ความพอใจว่า แหล่งข้อมูลนั้นเหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก29-ก31)
20. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาว่า ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบคัดลอกข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง จากแหล่งข้อมูลอย่างเหมาะสมหรือไม่

การได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับความเหมาะสมสมของรายการปรับปรุงเสมือน

21. ในการประเมินว่ารายการปรับปรุงเสมือนมีความเหมาะสมหรือไม่ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาว่า ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้ระบุถึงรายการปรับปรุงเสมือนที่จำเป็นต่อการแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของ เหตุการณ์หรือรายการ ณ วันที่หรือลำดับงวดเวลาที่นำเสนอหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก32)
22. ในการพิจารณาว่ารายการปรับปรุงเสมือนเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ใช้หรือไม่ ผู้ประกอบวิชาชีพต้อง พิจารณาว่ารายการปรับปรุงเสมือน
 - (ก) เป็นผลโดยตรงจากเหตุการณ์หรือรายการหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก13)
 - (ข) มีข้อเท็จจริงสนับสนุนหรือไม่ หากข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขายรวมอยู่ในรายการ ปรับปรุงเสมือนและไม่ได้มีรายงานการตรวจสอบหรือการสอบทานเกี่ยวกับแหล่งข้อมูลที่ใช้ คัดลอกข้อมูลทางการเงินนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปฏิบัติตามเพื่อให้ได้ความพอใจว่าข้อมูล ทางการเงินนั้นมีข้อเท็จจริงสนับสนุน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก14 และ ก33-ก38)
 - (ค) สอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินและนโยบายการบัญชีภายใต้แม่บทที่กิจการใช้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15-ก16)

ความเห็นจากการตรวจสอบหรือข้อสรุปจากการสอบทานแบบที่เปลี่ยนแปลงไป หรือแบบเพิ่มวรรคเน้น ข้อมูลและเหตุการณ์ ซึ่งเกี่ยวกับแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงหรือ จากแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย

23. กรณีที่ความเห็นจากการตรวจสอบหรือข้อสรุปจากการสอบทานเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป หรือ แบบเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ต่อแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้



ถูกปรับปรุง หรือແແລ່ງຂໍ້ມູນລືທີ່ໃຊ້ຄັດລອກຂໍ້ມູນທາງການເຈີນຂອງຜູ້ຄູກຊື້ອໍານວຍ ທາກກົງໝາຍ ທາກກົງໝາຍ
ຫຼືຂໍ້ອບັນດັບທີ່ເກີ່ວຂ່ອງໄມ່ມີຂໍ້ທຳມີໃນການໃຊ້ແແລ່ງຂໍ້ມູນທັງກຳລ່າວ ຜູ້ປະກອບວິชาชີພຕ້ອງປະເມີນຄື່ງ

- (ก) ພລສືບເນື່ອງທີ່ເປັນໄປໄດ້ວ່າ ກາຣວະຮຸມຂໍ້ມູນທາງການເຈີນເສີມອັນເປັນໄປຕາມຫລັກເກີນທີ່ໃຊ້ໃນ
ສາຮະສຳຄົມຫຼືໄມ່ (ອ້າງຄື່ງຢ່ອໜ້າທີ່ ก39)
- (ຂ) ກາຣດຳເນີນການເພີ່ມເຕີມທີ່ເໜາະສົມ ແລະ (ອ້າງຄື່ງຢ່ອໜ້າທີ່ ก40)
- (ຄ) ພລກະທບໃດ ໆ ຕ່ອຄວາມສາມາດຂອງຜູ້ປະກອບວິชาชີພໃນກາຣຽາງນາຕາມຂໍ້ຕກລົງຂອງ
ກາຣຕອບຮັບງານ ແລະຕ່ອຮຽາງນາຂອງຜູ້ປະກອບວິชาชີພ

ແແລ່ງຂໍ້ມູນທີ່ໃຊ້ຄັດລອກເປັນຂໍ້ມູນທາງການເຈີນທີ່ຍັງໄຟໄດ້ຖຸກປັບປຸງຫຼືກາຣປັບປຸງເສີມອັນທີ່
ໄຟເໜາະສົມ

24. ບນ້ຳນົງຮູານຂອງຈົບປັດຕິການ ທາກຜູ້ປະກອບວິชาชີພຮະບຸວ່າຜູ້ມີໜ້າທີ່ຮັບຜິດຂອບ

- (ກ) ໃຊ້ແແລ່ງຂໍ້ມູນທີ່ໄຟເໜາະສົມໃນກາຣຄັດລອກເປັນຂໍ້ມູນທາງການເຈີນທີ່ຍັງໄຟໄດ້ຖຸກປັບປຸງ ຫຼື
- (ຂ) ລະເວັນຮຽາກາຣປັບປຸງເສີມອັນທີ່ຄວາມີ ປະຍຸກຕໍ່ຮຽາກາຣປັບປຸງເສີມອັນທີ່ໄຟສອດຄລົງກັບ
ຫລັກເກີນທີ່ໃຊ້ ຫຼືປະຍຸກຕໍ່ຮຽາກາຣປັບປຸງເສີມອັນຍ່າງໄຟເໜາະສົມ

ຜູ້ປະກອບວິชาชີພຕ້ອງປະກິບຕໍ່ກາຫຼາຍໂຮ່ງດັກລ່າວກັບຜູ້ມີໜ້າທີ່ຮັບຜິດຂອບ ທາກຜູ້ປະກອບວິชาชີພ
ໄຟສາມາດຕກລົງກັບຜູ້ມີໜ້າທີ່ຮັບຜິດຂອບວ່າຈະແກ້ໄຂເຮືອງດັກລ່າວຍ່າງໄຣ ຜູ້ປະກອບວິชาชີພຕ້ອງ
ປະເມີນວ່າຈະດຳເນີນການເພີ່ມເຕີມຍ່າງໄຣ (ອ້າງຄື່ງຢ່ອໜ້າທີ່ ก40)

ກາຣໄດ້ມາຊື່ຫລັກຮູານເກີ່ວກັບກາຣດຳນວນກາຍໃນຂໍ້ມູນທາງການເຈີນເສີມອັນ

25. ຜູ້ປະກອບວິชาชີພຕ້ອງພິຈາຮານວ່າກາຣດຳນວນກາຍໃນຂໍ້ມູນທາງການເຈີນເສີມອັນຖຸກຕ້ອງຕາມຫລັກ
ຄນືຕຄາສຕ່ຽວໜ້າຫຼືໄມ່

ກາຣປະເມີນການແສດງຮຽາກາຣຂອງຂໍ້ມູນທາງການເຈີນເສີມອັນ

26. ຜູ້ປະກອບວິชาชີພຕ້ອງປະເມີນການແສດງຮຽາກາຣຂອງຂໍ້ມູນທາງການເຈີນເສີມອັນ ຊຶ່ງຕ້ອງພິຈາຮານເຮືອງ

- (ກ) ກາຣແສດງຮຽາກາຣໂດຍຮົມແລະໂຄຮງສ້າງຂອງຂໍ້ມູນທາງການເຈີນເສີມອັນ ແລະມີການແສດງຂໍ້ອ້າວ້ອ
ຍ່າງໜັດເຈນເພື່ອໃຫ້ສາມາດແກ້ໄຂໄດ້ຈາກຂໍ້ມູນທາງການເຈີນໃນອົດທີ່ຫຼືຂໍ້ມູນທາງການເຈີນອື່ນ
ຫຼືໄມ່ (ອ້າງຄື່ງຢ່ອໜ້າທີ່ ก2-ກ3)
- (ຂ) ຂໍ້ມູນທາງການເຈີນເສີມອັນແລະໜາຍເຫດຫຼືທີ່ເປັນຄໍາອີບາຍທີ່ເກີ່ວຂ່ອງໄດ້ແສດງໃຫ້ເຫັນຄື່ງ
ພລກະທບຂອງຫຼືກາຣັນຫຼືອຮຽາກາຣໃນຮູບແບບທີ່ໄຟກ່ອໄຫ້ເກີດຄວາມເຂົ້າໃຈຜິດຫຼືໄມ່ (ອ້າງຄື່ງ
ຢ່ອໜ້າທີ່ ก41)
- (ຄ) ມີການເປີດເພຍຂໍ້ມູລອຍ່າງເໜາະສົມເກີ່ວກັບຂໍ້ມູນທາງການເຈີນເສີມອັນເພື່ອໃຫ້ຜູ້ໃຊ້ຂໍ້ມູນ
ສາມາດເຂົ້າໃຈຂໍ້ມູນທີ່ນຳເສັນອ່ອນຫຼືໄມ່ (ອ້າງຄື່ງຢ່ອໜ້າທີ່ ก42)
- (ງ) ຜູ້ປະກອບວິชาชີພຕະຫຼາດກົງເຫດຫຼືກາຣັນສຳຄັນໃດ ໆ ກາຍຫລັງວັນທີຂອງແແລ່ງຂໍ້ມູນທີ່ໃຊ້ຄັດລອກ
ເປັນຂໍ້ມູນທາງການເຈີນທີ່ຍັງໄຟໄດ້ຖຸກປັບປຸງ ຊຶ່ງຄວາມຕ້ອງອ້າງຄື່ງຫຼືປະເປີດເພຍໃນຂໍ້ມູນ
ທາງການເຈີນເສີມອັນຫຼືໄມ່ (ອ້າງຄື່ງຢ່ອໜ້າທີ່ ก43)



27. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องอ่านข้อมูลอื่นในหนังสือชี้ชวนที่มีข้อมูลทางการเงินเดjmionเป็นส่วนประกอบเพื่อรับถึงความไม่สอดคล้องอย่างมีสาระสำคัญกับข้อมูลทางการเงินเดjmion หรือรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นที่อาจมีในกรณีที่พบความไม่สอดคล้องอย่างมีสาระสำคัญ หรือตระหนักถึงการมีข้อมูลที่ขาดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลอื่นนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปรึกษาหารือกับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ และถ้าเรื่องดังกล่าวควรได้รับการแก้ไขแต่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบปฏิเสธ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องดำเนินการเพิ่มเติมที่เหมาะสมต่อไป (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก44)

หนังสือรับรอง

28. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องขอหนังสือรับรองจากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ เพื่อรับรองว่า
- (ก) ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้รวบรวมข้อมูลทางการเงินเดjmionโดยระบุถึงรายการปรับปรุงเดjmionที่เหมาะสมทั้งหมด ซึ่งจำเป็นต่อการแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการณ วันที่หรือสำหรับงวดเวลาที่นำเสนอ และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก45)
 - (ข) การรวบรวมข้อมูลทางการเงินเดjmionอยู่บนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ

การแสดงความเห็น

29. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องแสดงความเห็นว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้รวบรวมข้อมูลทางการเงินเดjmionบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก46-ก48)
30. เพื่อประกอบการแสดงความเห็น ผู้ประกอบวิชาชีพต้องสรุปว่า ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเดjmionปราศจากการละเว้นอย่างเป็นสาระสำคัญ หรือมีการปรับปรุงหรือจัดทำรายการปรับปรุงเดjmionอย่างไม่เหมาะสมหรือไม่ ผลสรุปดังกล่าวต้องรวมถึงการประเมินว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้เปิดเผยและอธิบายเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดทำรายการปรับปรุงเดjmionไว้อย่างเพียงพอในขอบเขตที่ว่าข้อมูลดังกล่าวไม่ได้เปิดเผยต่อสาธารณชน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก49-ก50)

รูปแบบของการแสดงความเห็น

ความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข

31. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพสรุปว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้รวบรวมข้อมูลทางการเงินเดjmionบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ

ความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

32. ในหลายประเทศ กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องห้ามไม่ให้เผยแพร่หนังสือชี้ชวนต่อสาธารณะ หากรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเดjmionว่าอยู่บนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ กรณีดังกล่าว หากผู้ประกอบวิชาชีพสรุปว่า การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปมีความเหมาะสมแล้วตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปรึกษาหารือกับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ หากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบไม่ปฏิบัติตามหรือไม่ปรับปรุงแก้ไขในส่วนที่จำเป็น ผู้ประกอบวิชาชีพต้อง



- (ก) ระงับการอกรายงาน
- (ข) ถอนตัวจากการปฏิบัติงาน หรือ
- (ค) พิจารณาขอคำแนะนำจากที่ปรึกษากฎหมาย

33. ในบางประเทศ กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องไม่ห้ามการเผยแพร่หนังสือชี้ชวนต่อสาธารณะ หากรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปต่อการรวบรวมข้อมูล ทางการเงินสมมุติว่าอยู่บนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ กรณีดังกล่าว หากผู้ประกอบวิชาชีพสรุปว่าการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปมีความเหมาะสมแล้วตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง)⁶ เกี่ยวกับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป วรรณคเนนข้อมูลและเหตุการณ์

34. ผู้ประกอบวิชาชีพอาจพิจารณาว่าจำเป็นต้องเน้นเรื่องที่ได้แสดงหรือเปิดเผยไว้ในข้อมูลทางการเงิน เสมือนหมายเหตุที่เป็นคำอธิบายประกอบ เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพเห็นว่ามีเรื่องสำคัญที่เป็นพื้นฐานต่อความเข้าใจของผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินสมมุติว่าได้จัดทำขึ้นบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่ ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้ประกอบวิชาชีพต้องเพิ่มวรรณคเนนข้อมูลและเหตุการณ์ไว้ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ โดยระบุว่าผู้ประกอบวิชาชีพได้รับหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่าเรื่องดังกล่าวไม่ส่งผลกระทบถึงการจัดทำข้อมูลทางการเงินสมมุติ บนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ และวรรณคเนนข้อมูลและเหตุการณ์ต้องอ้างอิงข้อมูลที่แสดงหรือเปิดเผยไว้ในข้อมูลทางการเงินสมมุติหรือหมายเหตุที่เป็นคำอธิบายประกอบเท่านั้น

การจัดทำรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น

35. รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพต้องรวมองค์ประกอบพื้นฐานต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก57)

- (ก) ชื่อรายงาน ที่ระบุอย่างชัดเจนว่าเป็นรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างเป็นอิสระ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก51)
- (ข) ผู้รับรายงาน เป็นไปตามที่ตกลงในข้อตกลงการตอบรับงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก52)
- (ค) วรรณนำ จะกล่าวถึง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก53)
 - (1) ข้อมูลทางการเงินสมมุติ
 - (2) แหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง และรายงาน การตรวจสอบหรือรายงานการสอบทานแหล่งข้อมูลนั้นได้เผยแพร่ต่อสาธารณะ หรือไม่
 - (3) รอบระยะเวลาบัญชีที่ครอบคลุมหรือวันที่ของข้อมูลทางการเงินสมมุติ
 - (4) การอ้างถึงหลักเกณฑ์ที่ใช้บนพื้นฐานซึ่งผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้ใช้ในการรวบรวมข้อมูล ทางการเงินสมมุติ และแหล่งที่มาของหลักเกณฑ์

⁶ มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 74



- (ก) ข้อความที่ระบุว่า ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบมีความรับผิดชอบต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้
- (จ) คำอธิบายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพ รวมถึงข้อความว่า
- (1) ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพ คือ เพื่อแสดงความเห็นว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่
 - (2) เพื่อวัตถุประสงค์ของงานนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพไม่ได้รับผิดชอบในการปรับปรุงแก้ไข หรือการอกรายงานใหม่ หรือการแสดงความเห็นต่อข้อมูลทางการเงินในอดีต ซึ่งใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน รวมถึงการตรวจสอบหรือสอบทานข้อมูลทางการเงินที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน
 - (3) ข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวนมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการที่มีนัยสำคัญต่อข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงของกิจการ เสมือนว่าเหตุการณ์หรือรายการเกิดขึ้น ณ วันที่ก่อนหน้าที่ระบุไว้ เพื่อวัตถุประสงค์ของการแสดงรายการดังกล่าว ดังนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถให้ความเชื่อมั่นใด ๆ ต่อผลที่เกิดขึ้นจริงของเหตุการณ์หรือรายการที่เสนอ ณ วันที่รายงานนั้น
- (ฉ) ข้อความที่ระบุว่า การปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3420 เรื่องงานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินรวมเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน ซึ่งกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพต้องวางแผนและปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่
- (ช) ข้อความที่ระบุว่า สำนักงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพเป็นสมาชิกอยู่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 หรือข้อกำหนดทางวิชาชีพอื่น หรือข้อกำหนดทางกฎหมาย หรือข้อบังคับ ที่อย่างน้อยต้องเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ถ้าผู้ประกอบวิชาชีพไม่ใช่นักบัญชีวิชาชีพ ข้อความต้องระบุถึงข้อกำหนดทางวิชาชีพ หรือ ข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับที่ใช้โดยอย่างน้อยต้องเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1
- (ช) ข้อความที่ระบุว่าผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติตามข้อกำหนดจารยาระบบท่องผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสาขาวิชาพับลิกซี ซึ่งรวมถึงคู่มือประมวลจารยาระบบท่องผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นในส่วน ก และ ส่วน ข หรือปฏิบัติตามข้อกำหนดทางวิชาชีพอื่น หรือกฎหมาย หรือข้อบังคับ ซึ่งอย่างน้อยต้องเป็นตามที่กำหนดข้างต้น ถ้าผู้ประกอบวิชาชีพไม่ใช่นักบัญชีวิชาชีพ ข้อความต้องระบุถึงข้อกำหนดทางวิชาชีพ หรือ ข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับที่ใช้โดยอย่างน้อยต้องเป็นไปตามคู่มือประมวลจารยาระบบท่องผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นในส่วน ก และ ส่วน ข ที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่น



(๙) กล่าวถึง

- (๑) งานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล เพื่อรายงานว่าข้อมูลทางการเงินสมมุติได้รวบรวมขึ้นบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่นั้น รวมถึงการประเมินว่าหลักเกณฑ์ที่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบใช้ในการรวบรวมข้อมูลให้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผล สำหรับการแสดงถึงผลกระทบที่มีนัยสำคัญจากเหตุการณ์หรือรายการโดยตรงหรือไม่ และเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่า
- รายการปรับปรุงสมมุติที่เกี่ยวข้องได้แสดงอย่างเหมาะสมตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวหรือไม่
 - ข้อมูลทางการเงินสมมุติที่แสดงอย่างไรก็ตามได้ถูกปรับปรุงอย่างเหมาะสมหรือไม่
- (๒) วิธีปฏิบัติงานที่เลือกใช้ขั้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ตามความเข้าใจในลักษณะของกิจการ รวมถึงเหตุการณ์หรือรายการที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงิน สมมุติ และสถานการณ์ของงานอื่นที่เกี่ยวข้อง
- (๓) การปฏิบัติงานรวมถึงการประเมินการนำเสนอข้อมูลทางการเงินสมมุติโดยรวม
- (๔) ผู้ประกอบวิชาชีพแสดงความเห็นโดยใช้ข้อความหนึ่งข้อความใด ซึ่งถือว่าเทียบเท่ากันจากข้อความดังต่อไปนี้ หากกฎหมายหรือข้อบังคับมิได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก54-ก56)
- (๑) ข้อมูลทางการเงินสมมุติได้รวบรวมตามหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ หรือ
 - (๒) ข้อมูลทางการเงินสมมุติได้รวบรวมอย่างเหมาะสมตามหลักเกณฑ์ที่กล่าวไว้
- (๕) ลายมือชื่อผู้ประกอบวิชาชีพ
- (๖) วันที่รายงาน
- (๗) สถานที่ตั้งสำนักงานของผู้ประกอบวิชาชีพ

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ขอบเขตของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ๑)

ก1. มาตรฐานฉบับนี้ไม่ใช้กับสถานการณ์ที่ข้อมูลทางการเงินสมมุติแสดงเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินของกิจการ เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้

วัตถุประสงค์ของข้อมูลทางการเงินสมมุติที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ๔ และ ๑๑(ค) และ ๑๔(ค) และ ๒๖(ก))

ก2. ข้อมูลทางการเงินสมมุติยังประกอบด้วยหมายเหตุที่เป็นคำอธิบายที่เกี่ยวข้อง ซึ่งส่วนใหญ่เปิดเผยเรื่องตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ก42



ก3. การแสดงข้อมูลทางการเงินสมือนอาจแตกต่างกันไปในหนังสือชี้ชวน ขึ้นอยู่กับลักษณะของเหตุการณ์หรือรายการและขึ้นอยู่กับความตั้งใจของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบว่าจะแสดงถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการนั้นต่อข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงของกิจการอย่างไร ตัวอย่างเช่นกรณีที่กิจการเข้าซื้อธุรกิจก่อนการเสนอขายหุ้นใหม่ต่อสาธารณะ ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบอาจเลือกที่จะแสดงงบสินทรัพย์สุทธิสมือนเพื่อให้เห็นถึงผลกระทบของการเข้าซื้อธุรกิจต่อฐานะการเงินของกิจการ และแสดงอัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญ เช่น อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น สมือนว่ามีการรวมธุรกิจก่อนวันที่เข้าซื้อ และผู้มีหน้าที่รับผิดชอบอาจเลือกที่จะแสดงงบกำไรขาดทุนสมือนเพื่อแสดงถึงผลการดำเนินงานสำหรับงวดสิ้นสุดในวันดังกล่าวด้วย ในกรณีนี้ ลักษณะของข้อมูลทางการเงินสมือนอาจอิบายภายในหัวข้อ “งบสินทรัพย์สุทธิสมือน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1” และ “งบกำไรขาดทุนสมือนสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1”

การรวมข้อมูลทางการเงินสมือน

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

ก4. ในหลายกรณี ข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงได้คัดลอกมาจากการเงินที่เผยแพร่ต่อสาธารณะ เช่น งบการเงินประจำปี หรืองบการเงินระหว่างกาล

ก5. ข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงอาจประกอบด้วยรายการเดียวกันที่ต้องนำไปเป็น ขึ้นอยู่กับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบว่าเลือกที่จะแสดงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการอย่างไร

- งบการเงินหนึ่งงบการเงินหรือมากกว่า เช่น งบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จหรือ
- ข้อมูลทางการเงินอย่างย่อซึ่งนำมาจากงบการเงินฉบับสมบูรณ์ เช่น งบสินทรัพย์สุทธิ

ลักษณะงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6)

ก6. มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ อิบายข้อมูลทางการเงินสมือนว่า “ได้รวบรวมขึ้นอย่างเหมาะสม” ซึ่งหมายความว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้รวบรวมข้อมูลทางการเงินสมือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ

คำจำกัดความ

หลักเกณฑ์ที่ใช้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11(ก))

ก7. เมื่อไม่มีหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้สำหรับการรวบรวมข้อมูลทางการเงินสมือน ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบจะต้องกำหนดหลักเกณฑ์บนพื้นฐานต่าง ๆ เช่น แนวปฏิบัติที่ใช้ในอุตสาหกรรมเฉพาะ หรือหลักเกณฑ์ของประเทศที่ได้มีกำหนดหลักเกณฑ์ไว้และเปิดเผยถึงข้อเท็จจริงนั้น

ก8. หลักเกณฑ์ที่ใช้รวบรวมข้อมูลทางการเงินสมือนจะเหมาะสมกับสถานการณ์ หากเป็นไปตามข้อกำหนดที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 14



ก9. หมายเหตุที่เป็นคำอธิบายประกอบความมีรายละเอียดเพิ่มเติมเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ เพื่ออธิบายว่า หลักเกณฑ์ดังกล่าวแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการเฉพาะนั้นอย่างไร เช่น

- วันที่คาดว่าเกิดเหตุการณ์หรือมีการจัดทำรายการ
- หลักการที่ใช้ปั้นส่วนรายได้ ค่าใช้จ่าย สินทรัพย์ และหนี้สินระหว่างธุรกิจที่เกี่ยวข้องกันในการขายกิจการ

การตอบรับงาน

ความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ก))

ก10. จารยาระรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพรักษาไว้ซึ่งความรู้และทักษะ ทางวิชาชีพที่เหมาะสม รวมถึงตระหนักและเข้าใจถึงการเปลี่ยนแปลงทางธุรกิจ ทางวิชาชีพ และ ทางเทคนิคที่เกี่ยวข้อง เพื่อสามารถให้บริการเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเหมาะสม⁷ ความรู้ ความสามารถในการปฏิบัติงานตามข้อกำหนดของจารยาระรณของผู้ประกอบวิชาชีพ ยังรวมถึงเรื่อง ดังต่อไปนี้

- ความรู้และประสบการณ์ในธุรกิจของกิจการ
- ความเข้าใจกฎหมายและข้อบังคับว่าด้วยหลักทรัพย์ที่เกี่ยวข้องและการเปลี่ยนแปลงที่ เกี่ยวข้อง
- ความเข้าใจข้อกำหนดในการจดทะเบียนของตลาดหลักทรัพย์ที่เกี่ยวข้องและของรายการ ตลาดทุน เช่น การควบรวมกิจการ การซื้อกิจการ และการเสนอขายหลักทรัพย์
- ความคุ้นเคยกับกระบวนการจัดเตรียมหนังสือชี้ชวนและการจดทะเบียนหลักทรัพย์ใน ตลาดหลักทรัพย์
- ความรู้ในแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้จัดทำแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงิน ที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงและข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อ (ถ้ามี)

ความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ช))

ก11. การตอบรับงานตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้จัดทำขึ้นบนสมมติฐานว่าผู้มีหน้าที่ รับผิดชอบรับทราบและเข้าใจว่ามีความรับผิดชอบตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 13(ช) ในบางประเทศ ความรับผิดชอบดังกล่าวอาจระบุไว้ในกฎหมายหรือข้อบังคับ แต่ในบางประเทศ อาจระบุถึง ความรับผิดชอบดังกล่าวเพียงเล็กน้อยหรือไม่ระบุไว้ในกฎหมายหรือข้อบังคับ ทั้งนี้ งานที่ให้ ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานว่าข้อมูลทางการเงินสมแม้มีอนได้ถูกรวบรวมตามหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ หรือไม่ จัดทำบนข้อมูลตี่ที่ว่า

- (ก) ผู้ประกอบวิชาชีพไม่มีบทบาทเกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบในการรวบรวมข้อมูลดังกล่าว
- (ข) ผู้ประกอบวิชาชีพมีความคาดหวังอย่างสมเหตุสมผลว่าจะได้รับข้อมูลที่จำเป็นในการปฏิบัติงาน

⁷ คู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ย่อหน้าที่ 130.1-130.3



ดังนั้น ข้อสมมตินี้เป็นพื้นฐานในการปฏิบัติงาน และเพื่อหลักเลี่ยงความเข้าใจผิด ควรจัดทำ ข้อตกลงกับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเพื่อให้รับทราบและเข้าใจว่ามีความรับผิดชอบดังกล่าว ซึ่งถือเป็น ส่วนหนึ่งของการตกลงร่วมกันและบันทึกข้อตกลงของการตอบรับงานตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐาน งานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง)⁸

ก12. หากกฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดรายละเอียดข้อตกลงที่จำเป็นในการตอบรับงาน ผู้ประกอบ วิชาชีพเพียงต้องบันทึกข้อเท็จจริงว่าได้นำกฎหมายหรือข้อบังคับดังกล่าวมาใช้ และผู้มีหน้าที่ รับผิดชอบรับทราบและเข้าใจความรับผิดชอบของตนซึ่งได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 13(ช) แล้ว

การวางแผนงานและการปฏิบัติงาน

การประเมินความเหมาะสมของหลักเกณฑ์ที่ใช้

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

ก13. รายการปรับปรุงสมมติฐานะที่ไม่ได้เกิดจากเหตุการณ์หรือรายการ เพื่อหลักเลี่ยง การที่ข้อมูลทางการเงินสมมติฐานะท่อนลิงเรื่องที่ไม่ได้เกิดจากเหตุการณ์หรือเป็นส่วนหนึ่งของ รายการ ซึ่งรายการปรับปรุงโดยตรงนี้ไม่รวมถึงเรื่องที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์ในอนาคตหรือขึ้นอยู่ กับการดำเนินการที่จะเกิดขึ้นเมื่อรายการเสร็จสมบูรณ์ ถึงแม้ว่าการดำเนินการดังกล่าวจะเป็นเหตุ ให้กิจการจัดทำรายการนั้น (เช่น การปิดหน่วยงานผลิตที่ช้าช้อนกันภายหลังการรวมธุรกิจ)

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

ก14. รายการปรับปรุงสมมติฐานะที่ไม่ได้เกิดจากเหตุการณ์หรือรายการ เพื่อให้ได้หลักฐานที่น่าเชื่อถือสำหรับ ข้อมูลทางการเงินสมมติฐานะที่จัดทำรายการปรับปรุงที่มีข้อเท็จจริงสนับสนุนสามารถพิจารณาได้อย่างเป็น รูปธรรม ตัวอย่างแหล่งข้อมูลของข้อเท็จจริงสนับสนุนสำหรับรายการปรับปรุงสมมติฐานะดังต่อไปนี้

- สัญญาซื้อขาย
- เอกสารทางการเงินสำหรับเหตุการณ์หรือรายการ เช่น สัญญาการกู้ยืมเงิน
- รายงานการประเมินมูลค่าอย่างเป็นอิสระ
- เอกสารอื่นที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือรายการ
- งบการเงินที่เผยแพร่ต่อสาธารณะ
- ข้อมูลทางการเงินอื่นที่เปิดเผยในหนังสือชี้ชวน
- การดำเนินการทางกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง เช่น ภาษีอากร
- สัญญาจ้างงาน
- การดำเนินการของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

⁸ มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 27



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

ก15. เพื่อให้ข้อมูลทางการเงินสมேือนแสดงอย่างเหมาะสม รายการปรับปรุงสมேือนจำเป็นต้องสอดคล้อง กับแม่บทการรายงานทางการเงินที่กิจการใช้และกับนโยบายการบัญชีภายใต้แม่บทนั้น ตัวอย่างเช่น การรวมรวมข้อมูลทางการเงินสมேือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้สำหรับการรวมธุรกิจ จะพิจารณา เรื่อง เช่น

- มีความแตกต่างระหว่างนโยบายการบัญชีของผู้ถูกซื้อกับกิจการหรือไม่
- มีการพิจารณาเป็นการเฉพาะถึงเรื่องนโยบายการบัญชีสำหรับรายการค้าของผู้ถูกซื้อ ซึ่งกิจการ ไม่เคยใช้มา ก่อน และต้องนำมารวมเป็นนโยบายการบัญชีของกิจการภายใต้แม่บทรายงานทางการเงินที่กิจการใช้หรือไม่

ก16. การพิจารณาถึงความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้อาจจำเป็นในบางสถานการณ์ ยกตัวอย่างเช่น กิจการอาจเสนอออกเครื่องมือทางการเงินที่ซับซ้อนเป็นครั้งแรก ซึ่งถือเป็น ส่วนหนึ่งของเหตุการณ์หรือรายการ ผู้ประกอบวิชาชีพอาจจำเป็นต้องพิจารณาว่า

- ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่เหมาะสมในการบันทึกบัญชีเครื่องมือ ทางการเงินนั้น ภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้หรือไม่
- มีการนำนโยบายการบัญชีดังกล่าวมาใช้อย่างเหมาะสมในการรวมรวมข้อมูลทางการเงินสมேือน หรือไม่

ความมีสาระสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16)

ก17. ความมีสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินว่าข้อมูลทางการเงินสมேือนได้รวมรวมขึ้นบนพื้นฐานของ หลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ ไม่ได้ขึ้นอยู่กับเกณฑ์ด้านปริมาณเพียงอย่างเดียว แต่ขึ้นอยู่กับขนาด และลักษณะของการลงทุนหรือการนำไปใช้อย่างไม่เหมาะสมขององค์ประกอบในการรวมรวมดังที่ กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ก18 ไม่ว่าจะเจตนาหรือไม่ การพิจารณาด้านขนาดและลักษณะดังกล่าวจึงขึ้นอยู่ กับเรื่องต่าง ๆ เช่น

- เนื้อหาของเหตุการณ์หรือรายการ
- วัตถุประสงค์ในการรวมรวมข้อมูลทางการเงินสมேือน
- สถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน

ปัจจัยที่ใช้พิจารณาอาจเป็นขนาดหรือลักษณะของเรื่อง หรือทั้งสองอย่างประกอบกัน

ก18. ความเสี่ยงที่ข้อมูลทางการเงินสมேือนไม่ได้รวมรวมขึ้นบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ อาจเกิดขึ้นเมื่อมีหลักฐานดังต่อไปนี้

- การใช้แหล่งข้อมูลที่ไม่เหมาะสมในการคัดลอกข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง
- การคัดลอกข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงอย่างไม่ถูกต้องจากแหล่งข้อมูลที่เหมาะสม
- การใช้นโยบายการบัญชีอย่างไม่ถูกต้องสำหรับรายการปรับปรุง หรือรายการปรับปรุง ไม่สอดคล้องกับนโยบายการบัญชีของกิจการ



- การไม่สามารถปรับปรุงรายการตามที่กำหนดไว้ในหลักเกณฑ์ที่ใช้ได้
- การปรับปรุงรายการไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ที่ใช้
- เกิดข้อผิดพลาดในการคำนวณตามหลักคณิตศาสตร์หรือข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในการคำนวณภายในข้อมูลทางการเงินเสมอ
- การเปิดเผยไม่เพียงพอ ไม่ถูกต้องหรือถูกกละเว้น

การได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมอของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบและสถานการณ์ในการปฏิบัติงานอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17)

ก19. ผู้ประกอบวิชาชีพสามารถได้มาซึ่งความเข้าใจจากวิธีปฏิบัติต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- สอนสามัญศึกษาที่รับผิดชอบและบุคคลอื่นในการที่เกี่ยวข้องกับการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมอ
- สอนสามัญศึกษาที่เหมาะสม เช่น ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและที่ปรึกษาของกิจการ
- อ่านเอกสารประกอบรายการที่เกี่ยวข้อง เช่น ลัญญาหรือข้อตกลง
- อ่านรายงานการประชุมของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

วิธีการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมอของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17(ข))

ก20. ผู้ประกอบวิชาชีพควรได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมอของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบโดยพิจารณาเรื่องดังต่อไปนี้

- แหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง
- ขั้นตอนที่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบใช้ในการ
 - คัดลอกข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงจากแหล่งข้อมูล
 - ระบุรายการปรับปรุงเสมอที่เหมาะสม เช่น วิธีการซึ่งผู้มีหน้าที่รับผิดชอบใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมอ
- ความรู้ ความสามารถของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมอ
- ลักษณะและขอบเขตของการกำกับดูแลโดยผู้มีหน้าที่รับผิดชอบต่อบุคลากรในกิจการอื่น ซึ่งเกี่ยวข้องกับการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมอ
- หลักการที่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบใช้ระบุถึงการเปิดเผยที่เหมาะสมเพื่อสนับสนุนข้อมูลทางการเงินเสมอ

ก21. สำหรับการรวมหรือขายธุรกิจ การรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมออาจซับซ้อนในเรื่องการปันส่วนรายได้ ค่าใช้จ่าย รวมทั้งลินทรัพย์และหนี้ลินในหรือระหว่างธุรกิจที่เกี่ยวข้องกัน ดังนั้นผู้ประกอบวิชาชีพจึงจำเป็นต้องมีความเข้าใจหลักการและหลักเกณฑ์การปันส่วนดังกล่าว และจำเป็นต้องมีการเปิดเผยเรื่องดังกล่าวในหมายเหตุที่เป็นคำอธิบายประกอบข้อมูลทางการเงินเสมอ



ลักษณะของกิจการและของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17(ค))

ก22. ผู้ถูกซื้ออาจเป็นกิจการจดทะเบียนหรือหน่วยงานไม่จดทะเบียนที่ระบุแยกได้ภายในกิจการอื่น เช่น แผนก สาขา หรือสายงานของธุรกิจ ส่วนผู้ถูกขายอาจเป็นกิจการจดทะเบียน เช่น บริษัทย่อย หรือ กิจการร่วมค้าหรือหน่วยงานไม่จดทะเบียนที่ระบุแยกได้ภายในกิจการ เช่น แผนก สาขา หรือ สายงานของธุรกิจ

ก23. ผู้ประกอบวิชาชีพควรมีความเข้าใจทั้งหมดหรือบางส่วนที่จำเป็นเกี่ยวกับกิจการ และผู้ถูกซื้อหรือ ผู้ถูกขาย รวมทั้งสภาพแวดล้อมที่เกี่ยวข้อง หากผู้ประกอบวิชาชีพได้ตรวจสอบหรือสอบทานข้อมูล ทางการเงินของกิจการเหล่านั้น

ปัจจัยด้านอุตสาหกรรม กฎหมายและข้อบังคับ และปัจจัยภายนอกอื่นที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17(ง))

ก24. ปัจจัยด้านอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ สภาพของอุตสาหกรรม เช่น สภาพแวดล้อมทางการแข่งขัน ความล้มพ้นอันดับคู่ค้าและลูกค้า และการพัฒนาทางด้านเทคโนโลยี ยกตัวอย่าง เรื่องที่ผู้ประกอบ วิชาชีพควรพิจารณาได้แก่

- ตลาดและการแข่งขันซึ่งรวมถึงอุปสงค์ ความสามารถและการแข่งขันด้านราคา
- ธรรมเนียมปฏิบัติทางธุรกิจภายในอุตสาหกรรม
- กิจกรรมตามวัฏจักรหรือตามฤดูกาล
- เทคโนโลยีทางการผลิตที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์ของกิจการ

ก25. ปัจจัยด้านกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ สภาพแวดล้อมทางกฎหมายและข้อบังคับ รวมถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่กิจการหรือผู้ถูกซื้อ (ถ้ามี) ใช้ในการจัดทำข้อมูลทางการเงิน แต่ละงวด และสภาพแวดล้อมทางกฎหมายและการเมือง ตัวอย่างเรื่องที่ผู้ประกอบวิชาชีพควร พิจารณาได้แก่

- แนวปฏิบัติเฉพาะทางด้านบัญชีของอุตสาหกรรม
- แม่บทกฎหมายและข้อบังคับสำหรับอุตสาหกรรมที่ถูกกำหนดโดยคณะกรรมการ
- กฎหมายและข้อบังคับที่ส่งผลกระทบที่สำคัญต่อการดำเนินงานของกิจการ หรือการดำเนินงาน ของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย (ถ้ามี) รวมถึงกิจกรรมการกำกับดูแลกิจการโดยตรง
- ภาษีอากร
- นโยบายของรัฐบาลในปัจจุบันที่มีผลต่อการดำเนินธุรกิจของกิจการ หรือของผู้ถูกซื้อหรือ ผู้ถูกขาย (ถ้ามี) เช่น นโยบายทางการเงิน (รวมถึงการควบคุมการแลกเปลี่ยนเงินตรา ต่างประเทศ) นโยบายทางการคลัง สิ่งจูงใจทางการเงิน (เช่น แผนงานโปรดแกรมความช่วยเหลือ จากภาครัฐ) และนโยบายอัตราภาษีคุลลักษณ์ หรือนโยบายการกีดกันทางการค้า
- ข้อกำหนดทางด้านสภาพแวดล้อมที่มีผลต่ออุตสาหกรรมและธุรกิจของกิจการหรือของ ผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย



ก26. ตัวอย่างปัจจัยภายนอกที่ส่งผลกระทบต่อการและต่อผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย (ถ้ามี) ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพควรทราบได้แก่ สภาพเศรษฐกิจทั่วไป อัตราดอกเบี้ย และความพร้อมในการจัดหาเงินรวมทั้งภาวะเงินเพื่อหรือการเปลี่ยนแปลงค่าเงิน

การได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับความเหมาะสมของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง

ปัจจัยเกี่ยวข้องที่ต้องพิจารณา (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14(ก) และ 18)

ก27. ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเหมาะสมของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง คือมีรายงานการตรวจสอบหรือรายงานการสอบทานสำหรับแหล่งข้อมูลนั้นหรือไม่ และแหล่งข้อมูลดังกล่าว

- ได้รับอนุญาตหรือบัญญัติเป็นการเฉพาะโดยกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์ที่ต้องยื่นหนังสือศึกษาหรือไม่ หรือสามารถใช้ได้ภายใต้ธรรมเนียมและแนวปฏิบัติของตลาดโดยทั่วไปหรือไม่
- สามารถระบุได้อย่างชัดเจนหรือไม่
- แสดงถึงจุดเริ่มต้นที่สมเหตุสมผลสำหรับการรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนตามสภาพของเหตุการณ์หรือรายการ รวมทั้งสอดคล้องกับนโยบายการบัญชีของกิจการและมีวันที่ที่เหมาะสมหรือครอบคลุมช่วงเวลาที่เหมาะสมหรือไม่

ก28. กรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพอื่นเป็นผู้อกรายงานการตรวจสอบหรือรายงานการสอบทานของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ผู้ประกอบวิชาชีพที่จัดทำรายงานภายใต้ข้อกำหนดของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ จำเป็นต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการ การบันทึกบัญชีและแนวปฏิบัติการรายงานทางการเงินของกิจการตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 17(ค) และ (จ) และได้มาซึ่งความพอใจว่าแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงมีความเหมาะสม

กรณีไม่มีรายงานการตรวจสอบหรือรายงานการสอบทานของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19)

ก29. เมื่อไม่มีรายงานการตรวจสอบหรือรายงานการสอบทานของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ผู้ประกอบวิชาชีพจำเป็นต้องปฏิบัติตามวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับความเหมาะสมของแหล่งข้อมูลนั้น ซึ่งมีปัจจัยที่อาจส่งผลกระทบต่อลักษณะและขอบเขตของวิธีปฏิบัตินั้น ดังต่อไปนี้

- ผู้ประกอบวิชาชีพเดย์ตรวจสอบหรือสอบทานข้อมูลทางการเงินในอัตรากิจการหรือไม่ และความรู้ของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับกิจการจากการตรวจสอบนั้น
- การตรวจสอบหรือการสอบทานข้อมูลทางการเงินในอัตรากิจการจะดล่าสุดเป็นอย่างไร
- ข้อมูลทางการเงินของกิจการขึ้นอยู่กับการสอบทานเป็นรายวดของผู้ประกอบวิชาชีพหรือไม่ เช่น เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของการยื่นเอกสารจดทะเบียนที่บังคับใช้



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

- สอดคล้องผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับ
 - กระบวนการจัดเตรียมแหล่งข้อมูลและความน่าเชื่อถือของรายการบัญชีที่ใช้สอบยันยอดหรือกระบวนการดักจับแหล่งข้อมูล
 - การบันทึกรายการทั้งหมดครบถ้วนหรือไม่
 - การจัดเตรียมแหล่งข้อมูลเป็นไปตามนโยบายการบัญชีของกิจการหรือไม่
 - มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากช่วงเวลาที่มีการตรวจสอบหรือสอบทานล่าสุดหรือไม่ หากมีการเปลี่ยนแปลง กิจการมีวิธีการจัดการอย่างไร
 - การประเมินความเสี่ยงว่าแหล่งข้อมูลอาจแสดงผลพลาดในสาระสำคัญซึ่งเป็นผลจากการทุจริต
 - ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในกิจกรรมและการดำเนินงานทางธุรกิจของกิจการ
- หากผู้ประกอบวิชาชีพได้ตรวจสอบหรือสอบทานข้อมูลทางการเงินประจำปีหรือข้อมูลทางการเงินระหว่างกาลในงวดถัดมา ผู้ประกอบวิชาชีพควรพิจารณาผลการตรวจสอบหรือสอบทานดังกล่าวว่าอาจบ่งชี้ถึงประเด็นปัญหาในการจัดเตรียมแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงหรือไม่
- หากหลักฐานมายืนยันสนับสนุนข้อมูลที่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบใช้ตอบคำถามของผู้ประกอบวิชาชีพ เมื่อคำตอบที่ได้ขัดแย้งกับความเข้าใจในกิจการหรือสถานการณ์ในการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพ
 - เปรียบเทียบแหล่งข้อมูลกับข้อมูลทางการเงินงวดก่อนที่เกี่ยวข้องและกับข้อมูลทางการเงินประจำปีหรือระหว่างกาลที่จัดทำในงวดถัดมา (ถ้ามี) และปรึกษาหารือกับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญ

ข้อมูลทางการเงินในอดีตของกิจการไม่เคยผ่านการตรวจสอบหรือสอบทาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(จ))

ก31. กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องไม่น่าจะอนุญาตให้กิจการออกหนังสือชี้ชวนหากข้อมูลทางการเงินในอดีตของกิจการไม่เคยผ่านการตรวจสอบหรือสอบทาน ยกเว้นกรณีที่กิจการจัดตั้งเพื่อวัตถุประสงค์ของรายการและไม่เคยมีกิจกรรมทางการค้าใดมาก่อน



การได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับความเหมาะสมของรายการปรับปรุงสมอ่อน

การระบุถึงรายการปรับปรุงสมอ่อนที่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21)

ก32. จากการได้มาซึ่งความเข้าใจถึงวิธีการรวบรวมข้อมูลทางการเงินสมอ่อนของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบและสถานการณ์ในการปฏิบัติงานอื่น ผู้ประกอบวิชาชีพอาจได้มาซึ่งหลักฐานว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้ระบุถึงรายการปรับปรุงสมอ่อนที่จำเป็นอย่างเหมาะสม ด้วยวิธีปฏิบัติต่าง ๆ เช่น

- ประเมินความสมเหตุสมผลของหลักการที่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบใช้ในการระบุรายการปรับปรุงสมอ่อนที่เหมาะสม เช่น วิธีการที่ใช้ระบุถึงการบันส่วนที่เหมาะสมของรายได้ ค่าใช้จ่ายสินทรัพย์ หรือหนี้สินระหว่างธุรกิจที่เกี่ยวข้องกัน
- สอนถามผู้ที่เกี่ยวข้องในกิจการผู้ถูกซื้อ เกี่ยวกับหลักการคัดลอกข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อ
- ประเมินประเด็นเฉพาะของสัญญา ข้อตกลง หรือเอกสารอื่นใดที่เกี่ยวข้อง
- สอนถามที่ปรึกษาของกิจการเกี่ยวกับประเด็นเฉพาะของเหตุการณ์หรือรายการ รวมทั้งสัญญา และข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเกี่ยวข้องกับการระบุถึงรายการปรับปรุงที่เหมาะสม
- ประเมินบทวิเคราะห์และแผ่นกระดาษงานที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจัดทำโดยผู้มีหน้าที่รับผิดชอบและบุคลากรของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องกับการรวบรวมข้อมูลทางการเงินสมอ่อน
- รวบรวมหลักฐานในการกำกับดูแลบุคลากรของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องกับการรวบรวมข้อมูลทางการเงินสมอ่อนโดยผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ
- วิเคราะห์เปรียบเทียบ

ข้อเท็จจริงสนับสนุนสำหรับข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขายที่รวมอยู่ในรายการปรับปรุงสมอ่อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22(ข))

ข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกขาย

ก33. ในกรณีที่มีการขายกิจการ ข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกขายจะได้จากแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ซึ่งส่วนใหญ่จะผ่านการตรวจสอบหรือสอบทานแล้ว แหล่งข้อมูลดังกล่าวจึงถือเป็นพืนฐานให้ผู้ประกอบวิชาชีพใช้พิจารณาว่ามีข้อเท็จจริงสนับสนุนสำหรับข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกขายหรือไม่ ตัวอย่างเรื่องที่ควรพิจารณาจากกรณีดังกล่าว เช่น รายได้และค่าใช้จ่ายของผู้ถูกขายที่ถูกบันทึกในระดับงบการเงินรวมได้สะท้อนไว้อย่างเหมาะสมในรายการปรับปรุงสมอ่อนแล้วหรือไม่

ก34. เมื่อแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ไม่ได้ผ่านการตรวจสอบหรือสอบทาน ผู้ประกอบวิชาชีพควรพิจารณาตามแนวปฏิบัติในย่อหน้าที่ ก 29-ก30 ว่าข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกขายมีข้อเท็จจริงสนับสนุนหรือไม่

ข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อ

ก35. แหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้ออาจผ่านการตรวจสอบหรือสอบทานแล้ว กรณีที่แหล่งข้อมูลดังกล่าวตรวจสอบหรือสอบทานโดยผู้ประกอบวิชาชีพ ข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อจะสนับสนุนข้อเท็จจริง ภายใต้ผลกระทบซึ่งเกิดจากสถานการณ์ที่กล่าวในย่อหน้าที่ 23



ก36. ในกรณีที่แหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกชี้อ้าจผ่านการตรวจสอบหรือสอบทานโดยผู้ประกอบวิชาชีพอื่น ผู้ประกอบวิชาชีพที่จัดทำรายงานตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้จำเป็นต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจกรรมของผู้ถูกชี้อ การบันทึกบัญชีและแนวปฏิบัติในการรายงานทางการเงินของกิจกรรมผู้ถูกชี้อตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 17(ค) และ (จ) รวมถึงได้มาซึ่งความพอใจว่าข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกชี้อ้มีข้อเท็จจริงสนับสนุนอย่างเพียงพอ

ก37. ในกรณีที่แหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกชี้อไม่ผ่านการตรวจสอบหรือสอบทาน ผู้ประกอบวิชาชีพจำเป็นต้องปฏิบัติตามวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับความเหมาะสมของแหล่งข้อมูลนั้น ซึ่งมีปัจจัยที่อาจส่งผลกระทบต่อลักษณะและขอบเขตของวิธีปฏิบัติ ดังตัวอย่างต่อไปนี้

- ผู้ประกอบวิชาชีพเคยตรวจสอบหรือสอบทานข้อมูลทางการเงินในอดีตของผู้ถูกชี้อมา ก่อน หรือไม่ และความรู้ของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับกิจกรรมของผู้ถูกชี้อจากงานนั้น
- การตรวจสอบหรือการสอบทานข้อมูลทางการเงินในอดีตของผู้ถูกชี้อที่งวดล่าสุดเป็นอย่างไร
- ข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกชี้อขึ้นอยู่กับการสอบทานเป็นรายงวดของผู้ประกอบวิชาชีพหรือไม่ เช่น เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของการยื่นเอกสารจดทะเบียนที่บังคับใช้

ก38. ในกรณีที่แหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกชี้อยังไม่ผ่านการตรวจสอบหรือสอบทาน แต่งบการเงินของผู้ถูกชี้สำหรับงวดลัดจากงวดของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกชี้ส่วนใหญ่จะผ่านการตรวจสอบหรือสอบทานแล้ว ผู้ประกอบวิชาชีพควรตรวจสอบตามวิธีปฏิบัติที่ได้พิจารณาปัจจัยในย่อหน้าที่ ก37 และว่าข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกชี้ อ้มีข้อเท็จจริงสนับสนุนหรือไม่ ดังนี้

- สอดคล้องผู้บริหารของผู้ถูกชี้ เกี่ยวกับ
 - กระบวนการจัดเตรียมแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกชี้ และความน่าเชื่อถือของรายการบัญชีที่ใช้สอบยันยอดหรือกระบวนการจัดเตรียมแหล่งข้อมูล
 - การบันทึกรายการทั้งหมดครบถ้วนหรือไม่
 - การจัดเตรียมแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกชี้ เป็นไปตามนโยบายการบัญชีของผู้ถูกชี้หรือไม่
 - มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากช่วงเวลาที่มีการตรวจสอบหรือสอบทาน งบการเงินล่าสุดหรือไม่ หากมีการเปลี่ยนแปลง กิจกรรมมีวิธีการจัดการอย่างไร
 - การประเมินความเสี่ยงว่าแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกชี้อาจแสดงผลลัพธ์ในสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลจากการทุจริต
 - ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในกิจกรรมและการดำเนินงานทางธุรกิจของผู้ถูกชี้
- หากผู้ประกอบวิชาชีพได้ตรวจสอบข้อมูลทางการเงินประจำปีหรือสอบทานข้อมูลทางการเงิน ระหว่างกาลในงวดถัดมา ควรพิจารณาผลการตรวจสอบหรือสอบทานดังกล่าวว่าอาจบ่งชี้ถึงประเด็นปัญหาในการจัดเตรียมแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกชี้ หรือไม่



- หาหลักฐานมายืนยันสนับสนุนข้อมูลที่ผู้บริหารของผู้ถูกซื้อใช้ตอบคำถามของผู้ประกอบวิชาชีพ เมื่อค่าตอบที่ได้ขัดแย้งกับเรื่องที่ผู้ประกอบวิชาชีพเข้าใจในกิจการของผู้ถูกซื้อหรือสถานการณ์ในการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพ
- เปรียบเทียบแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อกับข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องในวดก่อน และกับข้อมูลทางการเงินประจำปีหรือระหว่างกาลที่จัดทำในวดถัดมา (ถ้ามี) และปรึกษาหารือกับผู้บริหารของกิจการผู้ถูกซื้อเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญ

ความเห็นจากการตรวจสอบหรือข้อสรุปจากการสอบทานแบบที่เปลี่ยนแปลงไป หรือแบบเพิ่มวาระเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ ซึ่งเกี่ยวกับแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงหรือที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย อาจไม่กระทบต่อเรื่องที่ว่า ข้อมูลทางการเงินเหล่านี้มีความสามารถร่วมบันทึกฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ หรือไม่ตัวอย่างเช่น การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขต่องบการเงินของกิจการ เนื่องจากการไม่เปิดเผยข้อมูลการจ่ายค่าตอบแทนแก่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้ในกรณีนี้ หากงบการเงินดังกล่าวถูกใช้เป็นแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขดังกล่าวอาจไม่มีผลกระทบต่อการพิจารณาว่างบสินทรัพย์สุทธิสมมูล และงบกำไรขาดทุนสมมูลสามารถร่วมบันทึกฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ หรือไม่

ผลลัพธ์ที่เป็นไปได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23(ก))

ก39. ความเห็นจากการตรวจสอบหรือข้อสรุปจากการสอบทานแบบที่เปลี่ยนแปลงไป หรือแบบเพิ่มวาระเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ต่อแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงหรือที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย อาจไม่กระทบต่อเรื่องที่ว่า ข้อมูลทางการเงินเหล่านี้มีความสามารถร่วมบันทึกฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ หรือไม่ตัวอย่างเช่น การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขต่องบการเงินของกิจการ เนื่องจากการไม่เปิดเผยข้อมูลการจ่ายค่าตอบแทนแก่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้ในกรณีนี้ หากงบการเงินดังกล่าวถูกใช้เป็นแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขดังกล่าวอาจไม่มีผลกระทบต่อการพิจารณาว่างบสินทรัพย์สุทธิสมมูล และงบกำไรขาดทุนสมมูลสามารถร่วมบันทึกฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ หรือไม่

การดำเนินการเพิ่มเติมที่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23(ข) และ 24)

ก40. การดำเนินการเพิ่มเติมที่เหมาะสมของผู้ประกอบวิชาชีพควรรวมถึงตัวอย่างดังต่อไปนี้

- ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 23(ข)
 - การปรึกษาหารือเรื่องที่สำคัญกับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ
 - การอ้างอิงไว้ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพถึงการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบหรือข้อสรุปจากการสอบทานที่เปลี่ยนแปลงไป หรือวาระเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ (เมื่อเป็นไปได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง) หากใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเห็นว่าเรื่องดังกล่าวมีความสำคัญและเกี่ยวข้องอย่างเพียงพอต่อความเข้าใจของผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินสมมูล
- ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 24 การเปลี่ยนแปลงความเห็นของผู้ประกอบวิชาชีพ (เมื่อเป็นไปได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง)
- การระบุการอกรายงานหรือขอถอนตัวจากการรับงานดังกล่าว (เมื่อเป็นไปได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง)
- การขอคำปรึกษาจากที่ปรึกษาทางกฎหมาย



การประเมินการแสดงรายการของข้อมูลทางการเงินเสมือน

หลักเลี่ยงการมีส่วนร่วมในการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่ทำให้เกิดความเข้าใจผิด (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26(ข))

ก41. จրายบธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี กำหนดว่าผู้ประกอบวิชาชีพต้องไม่เกี่ยวข้อง หรือเป็นที่ทราบได้ว่าเกี่ยวข้องกับรายงาน แบบแสดงรายการภาษี การล็อตาร์ หรือข้อมูลอื่น โดยที่ผู้ประกอบวิชาชีพ เชื่อว่า⁹

- (ก) เป็นข้อมูลที่ผิดจากความจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ หรือ ก่อให้เกิดความเข้าใจผิด
- (ข) เป็นรายงานหรือข้อมูลที่จัดทำขึ้นโดยไม่ได้ต้องอย่างรอบคอบ
- (ค) ได้ละเว้นหรือปิดบังข้อมูลที่จำเป็นต้องมีอยู่ในรายงาน ซึ่งการละเว้นหรือปิดบังนี้ก่อให้เกิดความเข้าใจผิด

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

ก42. การเปิดเผยข้อมูลอย่างเหมาะสม ควรรวมถึงเรื่อง เช่น

- ลักษณะและวัตถุประสงค์ของข้อมูลทางการเงินเสมือน รวมถึง ลักษณะของเหตุการณ์หรือ รายการ และวันที่ซึ่งสมมติว่าเหตุการณ์หรือรายการนั้นได้เกิดขึ้น
- แหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง และรายงานการตรวจสอบ หรือการสอบทานของแหล่งข้อมูลดังกล่าวได้เผยแพร่สู่สาธารณะหรือไม่
- รายการปรับปรุงเสมือนพร้อมคำอธิบายและข้อมูลเพิ่มเติมของแต่ละรายการ ซึ่งรวมถึง แหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย และรายงาน การตรวจสอบหรือการสอบทานของแหล่งข้อมูลดังกล่าวได้เผยแพร่สู่สาธารณะหรือไม่
- คำอธิบายหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนดังกล่าว หากไม่ได้เปิดเผย หลักเกณฑ์ที่ใช้ต่อสาธารณะ
- ข้อความที่ระบุว่าข้อมูลทางการเงินเสมือนจัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงข้อมูลเสมือน เท่านั้น ไม่ได้แสดงถึงฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน หรือกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจริงของ กิจการ

กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลตามที่กล่าวมาหรืออาจเปิดเผยข้อมูล เฉพาะด้านอื่นเพิ่มเติม

การพิจารณาเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่สำคัญภายในวันที่ของแหล่งข้อมูล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26(ง))

ก43. เนื่องจากผู้ประกอบวิชาชีพไม่ได้รายงานต่อแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ ถูกปรับปรุง จึงไม่มีข้อกำหนดให้ปฏิบัติงานเพื่อรับบุเหตุการณ์ภายในวันที่ของแหล่งข้อมูล ซึ่งจำเป็นต้องปรับปรุงหรือเปิดเผย อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบวิชาชีพจำเป็นต้องพิจารณาว่า มีเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญเกิดขึ้นภายในวันที่ของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพเห็นว่า ควรต้องอ้างถึงหรือเปิดเผยในหมายเหตุที่เป็น

⁹ คู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ย่อหน้าที่ 110.2



คำอธิบายของข้อมูลทางการเงินเสมือนเพื่อหลักเลี้ยงความเข้าใจผิดในภายหลังหรือไม่ การพิจารณาเกี่ยวกับเหตุการณ์ดังกล่าวควรเป็นไปตามวิธีปฏิบัติภายในมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ หรือตามความรู้เกี่ยวกับกิจการ และสถานการณ์ในการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพ ด้วยอย่างเช่น ภายหลังวันที่ของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง กิจการอาจมีรายการที่เกี่ยวข้องกับการแปลงหนี้เป็นทุน ซึ่งหากไม่เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวจะส่งผลให้ข้อมูลทางการเงินเสมือนก่อให้เกิดความเข้าใจผิดได้

ความไม่สอดคล้องอย่างมีสาระสำคัญกับข้อมูลอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 27)

- ก44. การดำเนินการเพิ่มเติมที่เหมาะสมซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพควรปฏิบัติ หากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบปฏิเสธ การปรับปรุงข้อมูลทางการเงินเสมือน หรือข้อมูลอื่นให้เหมาะสม มีตัวอย่างดังต่อไปนี้
- เมื่อเป็นไปได้ภายใต้กฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง
 - อธิบายถึงความไม่สอดคล้องกันที่มีสาระสำคัญในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ
 - เปลี่ยนแปลงการแสดงความเห็นของผู้ประกอบวิชาชีพ
 - ระงับหรือถอนตัวจากการดังกล่าว
 - ขอคำปรึกษาจากที่ปรึกษาทางกฎหมาย

หนังสือรับรอง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 28(ก))

- ก45. ในบางสถานการณ์ ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบอาจจำเป็นต้องเลือกนโยบายการบัญชีสำหรับรายการปรับปรุง เสมือนที่มีรายการประเภทที่ไม่เคยจัดทำมาก่อน เนื่องจากไม่มีรายการที่เกี่ยวข้อง กรณีเช่นนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพควรร้องขอหนังสือรับรองเพิ่มเติมจากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบให้เพิ่มข้อความรับรองในหนังสือรับรองว่านโยบายการบัญชีที่เลือกใช้นำมาใช้กับรายการประเภทดังกล่าว

การแสดงความเห็น

การให้ความเชื่อมั่นต่อเรื่องอื่นเพิ่มเติมตามข้อกำหนดของกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 29)

- ก46. กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพแสดงความเห็นต่อเรื่องอื่น นอกเหนือจากการแสดงความเห็นว่าข้อมูลทางการเงินเสมือนถูกรวมบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่ ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพอาจไม่มีความจำเป็นต้องปฏิบัติงานเพิ่มเติม ด้วยอย่างเช่น กฎหมายหรือข้อบังคับอาจกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพแสดงความเห็นต่อหลักเกณฑ์ ซึ่งผู้มีหน้าที่รับผิดชอบใช้ในการรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน ว่ามีความสอดคล้องกับนโยบายการบัญชีของกิจการหรือไม่ ซึ่งการปฏิบัติตามข้อกำหนดที่กล่าวในย่อหน้าที่ 18 และ 22(ค) ของ มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ จะถือเป็นเกณฑ์สำหรับการแสดงความเห็นดังกล่าว

- ก47. ในบางสถานการณ์ ผู้ประกอบวิชาชีพอาจจำเป็นต้องปฏิบัติงานเพิ่มเติม ซึ่งลักษณะและขอบเขตของ วิธีปฏิบัติงานเพิ่มเติมอาจแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับลักษณะของเรื่องอื่นนั้นที่กฎหมายหรือข้อบังคับ กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพแสดงความเห็น



ข้อความเกี่ยวกับหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพที่ระบุในรายงาน

ก48. กฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้เพิ่มข้อความที่ชัดเจนเพื่อรับรองหรือยืนยันเกี่ยวกับหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพไว้ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ การเพิ่มข้อความตามที่กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดไว้ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพไม่เป็นการขัดแย้งกับข้อกำหนดตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้

การเปิดเผยเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่ใช้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30)

ก49. ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบไม่ต้องอธิบายเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ใดที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับหรือมีการประกาศใช้โดยองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่หรือเป็นที่ยอมรับในการกำหนดมาตรฐานในหมายเหตุที่เป็นคำอธิบายของข้อมูลทางการเงินเสมือนซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวจะเปิดเผยต่อสาธารณะโดยเป็นส่วนหนึ่งของระบบการรายงาน ดังนั้น จึงแสดงโดยนัยในการรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ

ก50. ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้กำหนดหลักเกณฑ์เฉพาะขั้นmann จำเป็นต้องเปิดเผยหลักเกณฑ์เหล่านั้น เพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเหมาะสมเกี่ยวกับวิธีการรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน

การจัดทำรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น

ชื่อเรื่อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35(ก))

ก51. ชื่อเรื่องของรายงาน ควรระบุว่าเป็นรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ ตัวอย่างเช่น “รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ ต่อการรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน” เพื่อเป็นการยืนยันว่าผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติหน้าที่โดยยึดถือจรรยาบรรณทางวิชาชีพเกี่ยวกับความเป็นอิสระตามที่กำหนดในมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง)¹⁰ อย่างครบถ้วนแล้ว ซึ่งส่งผลให้รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระแตกต่างจากรายงานที่ออกโดยบุคคลอื่น

ผู้รับรายงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35(ข))

ก52. กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจระบุผู้รับรายงานไว้โดยเฉพาะ หรือผู้ประกอบวิชาชีพอาจเลือกตกลงกับกิจการถึงรายชื่อผู้รับรายงานไว้เป็นส่วนหนึ่งในข้อตกลงการตอบรับงาน

วรรคนำ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35(ค))

ก53. เนื่องจากหนังสือชี้ชวนแสดงทั้งข้อมูลทางการเงินเสมือนและข้อมูลอื่น ผู้ประกอบวิชาชีพควรพิจารณาเพิ่มการอ้างถึงตำแหน่งของข้อมูลทางการเงินเสมือนที่แสดงไว้ในหนังสือชี้ชวน เพื่อช่วยให้ผู้อ่านสามารถทราบว่า รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวข้องกับข้อมูลทางการเงินเสมือน ส่วนใด

¹⁰ มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 20



วรรคความเห็น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ค) และ 35(ญ))

- ก54. การแสดงความเห็น ควรใช้ข้อความ “ข้อมูลทางการเงินสมੇือนได้รวบรวมตามหลักเกณฑ์ของ [หลักเกณฑ์ที่ใช้] ในสาระสำคัญ” หรือข้อความ “ข้อมูลทางการเงินสมੇือนได้รวบรวมอย่างเหมาะสม ตามหลักเกณฑ์ที่กล่าวไว้” จะพิจารณาจากกฎหมายหรือข้อบังคับที่กำหนดการรายงานต่อข้อมูลทางการเงินสมੇือนในประเทศไทย หรือโดยแนวปฏิบัติที่ยอมรับทั่วไปในประเทศไทย
- ก55. กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องในบางประเทศอาจกำหนดถ้อยคำในการแสดงความเห็นของผู้ประกอบวิชาชีพที่แตกต่างไปจากที่กล่าวมาข้างต้น ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพอาจจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจ พิจารณาว่าการปฏิบัติตามวิธีปฏิบัติที่กำหนดไว้ในมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้จะสามารถช่วยผู้ประกอบวิชาชีพแสดงความเห็นในรายงานด้วยถ้อยคำที่กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดได้ หรือไม่ หรือจำเป็นต้องปฏิบัติงานเพิ่มเติมหรือไม่
- ก56. เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพรู้ผลว่าการปฏิบัติตามวิธีปฏิบัติที่กำหนดไว้ในมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ เพียงพอที่จะแสดงความเห็นด้วยถ้อยคำที่กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดได้ ดังนั้น การแสดงความเห็นดังกล่าวจึงเหมาะสมซึ่งเทียบเท่ากับการใช้ถ้อยคำของการแสดงความเห็นทั้งสองแบบที่กำหนดไว้ในมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้

ตัวอย่างรายงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35)

- ก57. รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ กรณีแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข ตามตัวอย่างในภาคผนวก



ภาคผนวก

(อ้างถึงย่อหน้าที่ ก57)

ตัวอย่างรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพชี้แจงแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข

รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ / ผู้สอบบัญชี ต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินสมมุติที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน

เสนอ ผู้ถือหุ้นและคณะกรรมการของบริษัท [ชื่อบริษัท] จำกัด

รายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินสมมุติที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินสมมุติของบริษัท [ชื่อบริษัท] จำกัด ซึ่งจัดทำโดย [ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ] ข้อมูลทางการเงินสมมุตินี้ ประกอบด้วย [งบแสดงฐานะการเงินสมมุติ ณ วันที่ [วันที่]] [งบกำไรขาดทุนสมมุติ งบกระแสเงินสดสมมุติสำหรับปีสิ้นสุด[วันเดียวกัน]] และหมายเหตุประกอบข้อมูลทางการเงินสมมุติที่เกี่ยวข้อง [ตามที่กล่าวไว้ในหน้าที่ XX-XX ของหนังสือชี้ชวนที่ออกโดยบริษัท] โดยหลักเกณฑ์ที่ [ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ] ใช้เพื่อรวบรวมข้อมูลทางการเงินสมมุติ [เป็นไปตาม [ข้อบังคับของตลาดหลักทรัพย์ชื่อที่ XX]] และที่ได้อธิบายไว้ใน [หมายเหตุประกอบข้อมูลทางการเงินสมมุติ X] และ [ที่ได้อธิบายไว้ใน [หมายเหตุประกอบข้อมูลทางการเงินสมมุติ X]]

ข้อมูลทางการเงินสมมุตินี้รวบรวมขึ้นโดย [ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ] เพื่อแสดงผลลัพธ์ของ [เหตุการณ์ หรือรายการ] [ที่กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบข้อมูลทางการเงินสมมุติ X] ที่มีต่อ [ฐานะการเงินสมมุติของบริษัท ณ วันที่ [วันที่กำหนด]] [และ] [ผลการดำเนินงานสมมุติ [และกระแสเงินสดสมมุติ] สำหรับปีสิ้นสุด [วันเดียวกัน]] เสมือนว่า [เหตุการณ์หรือรายการ] ได้เกิดขึ้น ณ วันที่ [วันที่กำหนด] [และวันที่กำหนด ตามลำดับ] ทั้งนี้ [ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ] ได้คัดลอกข้อมูลเกี่ยวกับ [ฐานะการเงิน] [ผลการดำเนินงาน] [และกระแสเงินสด] ของบริษัทที่รวมอยู่ในข้อมูลทางการเงินสมมุติ จากงบการเงินของบริษัท [สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ [วันที่]] ซึ่งรายงาน [การตรวจสอบหรือสอบทาน] / [ไม่ได้ตรวจสอบหรือสอบทาน] ได้เผยแพร่ต่อสาธารณะแล้ว¹

ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อข้อมูลทางการเงินสมมุติ

[ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ] เป็นผู้รับผิดชอบในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินสมมุติตามหลักเกณฑ์ของ [หลักเกณฑ์ที่ใช้]

¹ หากความเห็นในรายงานการตรวจสอบหรือรายงานการสอบทานของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป อาจอ้างถึงคำอธิบายส่วนที่เปลี่ยนแปลงไปไว้ในหนังสือชี้ชวน



ความเป็นอิสระและการควบคุมคุณภาพของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณเกี่ยวกับความเป็นอิสระและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณอื่นตามข้อกำหนดจรรยาบรรณและคู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ที่กำหนดโดยสาขาวิชาบัญชี ซึ่งใช้เป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานสำหรับความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม ความรู้ ความสามารถทางวิชาชีพและความมั่นคงรอบคอบ การรักษาความลับ และพฤติกรรมทางวิชาชีพ

สำนักงานของข้าพเจ้าปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1² และดำเนินไว้ซึ่งระบบการควบคุมคุณภาพที่สมบูรณ์รวมถึงนโยบายและวิธีปฏิบัติที่ได้รับการบันทึกไว้เกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณ มาตรฐานทางวิชาชีพ และ กฎหมายและข้อกำหนดของข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพ/ผู้สอบบัญชี

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

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3420 เรื่องงานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินรวมเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าวางแผนและปฏิบัติตามเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า [ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ] รวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนตามหลักเกณฑ์ของ [หลักเกณฑ์ที่ใช้] ในสาระสำคัญหรือไม่

วัตถุประสงค์ของงานนี้มิได้เพื่อให้ข้าพเจ้ารับผิดชอบต่อการปรับปรุงแก้ไขหรือการออกรายงานใหม่ หรือ การแสดงความเห็นต่อข้อมูลทางการเงินในอดีต ซึ่งใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน และ การตรวจสอบของข้าพเจ้าไม่ได้รวมถึงการตรวจสอบหรือสอบทานข้อมูลทางการเงินดังกล่าว

ข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวนมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการที่มีนัยสำคัญต่อข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงของบริษัท เสมือนว่าเหตุการณ์หรือรายการเกิดขึ้น ณ วันที่ที่ระบุไว้เพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าว ดังนั้น ข้าพเจ้าไม่ให้ความเชื่อมั่นได้ ฯ ต่อผลที่เกิดขึ้นจริงของเหตุการณ์หรือรายการที่เสนอ ณ วันที่ [วันที่กำหนด]

งานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล เพื่อรายงานว่าข้อมูลทางการเงินเสมือนรวมตามหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่นั้น รวมถึงการประเมินว่าหลักเกณฑ์ที่ [ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ] ใช้ในการรวบรวมข้อมูลมีความสมเหตุสมผลหรือไม่ สำหรับการแสดงถึงผลกระทบที่มีนัยสำคัญจากเหตุการณ์หรือรายการโดยตรง และเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่า

- รายการปรับปรุงเสมือนที่เกี่ยวข้องได้แสดงอย่างเหมาะสมตามหลักเกณฑ์ดังกล่าว
- ข้อมูลทางการเงินเสมือนจะท่อนถึงการนำรายการปรับปรุงเสมือนข้างต้นไปปรับปรุงข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงอย่างเหมาะสม

² มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 “การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนงานบริการเกี่ยวเนื่อง”



วิธีการปฏิบัติงานที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของข้าพเจ้าตามความเข้าใจในลักษณะของกิจการ รวมถึง เหตุการณ์หรือรายการที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินสมอ่อน และสถานการณ์ของงานอื่นที่เกี่ยวข้อง การปฏิบัติงานของข้าพเจ้ารวมถึงการประเมินการนำเสนอข้อมูลทางการเงินสมอ่อนโดยรวม

ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานที่ข้าพเจ้าได้รับมีความเพียงพอและเหมาะสมสมสำหรับใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดง ความเห็นของข้าพเจ้า

ความเห็น

ข้าพเจ้าเห็นว่า [ข้อมูลทางการเงินสมอ่อนข้างต้นนี้ได้รวบรวมตามหลักเกณฑ์ของ [หลักเกณฑ์ที่ใช้] ในสาระสำคัญ] / [ข้อมูลทางการเงินสมอ่อนรวบรวมอย่างเหมาะสมตามหลักเกณฑ์ที่กล่าวไว้]

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพต้องแสดงความเห็นต่อเรื่องอื่น ๆ (ดูย่อหน้าที่ ก46-ก47) รูปแบบและเนื้อหาของส่วนประกอบของรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพจะ แตกต่างไปตามความรับผิดชอบของรายงานอื่นแต่ละกรณี]

[ลายมือชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพ / ผู้สอบบัญชี]

[เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี]

[ชื่อและที่ตั้งสำนักงาน]

[วันที่ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ / ผู้สอบบัญชี]