



มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3420

งานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงิน
เสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ รหัส 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 ทั้งนี้ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย - นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ รหัส 3420 - งานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน © 2013 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น 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 เพื่อขออนุญาตทำซ้ำ ครอบครองหรือเป็นสื่อ หรือใช้เอกสารฉบับนี้ในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน

เนื่องจาก International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้เผยแพร่ Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition เมื่อวันที่ 20 ธันวาคม พ.ศ. 2016 (ISBN: 978-1-60815-318-8) ซึ่งมีการปรับปรุงมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) และมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่นที่เกี่ยวข้อง

ดังนั้น สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จึงปรับปรุงมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3420 - งานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน (แปลจาก ISAE 3420, Assurance Reports to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus) โดยปรับปรุงเนื้อหาและถ้อยคำบางส่วนให้สอดคล้องกับการปรับปรุงข้างต้น (ดังแสดงในส่วนที่แรเงา) สำหรับรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นลงวันที่ในหรือหลังวันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ. 2561 แต่เนื่องด้วยข้อกำหนดที่สำคัญของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ไม่เปลี่ยนแปลง ดังนั้น วันถือปฏิบัติของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นนี้จึงเป็นวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2557 เป็นต้นไปเช่นเดิม ซึ่งสอดคล้องกับวันถือปฏิบัติที่ระบุไว้ใน Handbook 2016-2017 Edition ของ IFAC

มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3420

งานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงิน เสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน

(ถือปฏิบัติสำหรับรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นลงวันที่ในหรือหลังวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2557)

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้	1-8
วันที่ถือปฏิบัติ	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	

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้

1. มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ใช้ปฏิบัติกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลและเป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อคำรับรองของบุคคลอื่น ซึ่งจัดทำโดยผู้ประกอบวิชาชีพ¹ เพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวนของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ² มาตรฐานนี้นำมาใช้เมื่อ
 - กฎหมายเกี่ยวกับหลักทรัพย์หรือข้อบังคับของการซื้อขายหลักทรัพย์ (“กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง”) ในประเทศที่ออกหนังสือชี้ชวนกำหนดให้รายงาน หรือ
 - การรายงานดังกล่าวเป็นวิธีปฏิบัติที่ยอมรับทั่วไปในประเทศนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1)

ลักษณะความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพ

2. การปฏิบัติงานภายใต้มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพไม่มีความรับผิดชอบในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนสำหรับกิจการ ความรับผิดชอบดังกล่าวเป็นของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ ผู้ประกอบวิชาชีพมีความรับผิดชอบเพียงการรายงานว่ามีหน้าที่รับผิดชอบได้รวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่
3. มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ไม่เกี่ยวกับงานที่ไม่ให้ความเชื่อมั่น ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพรับดำเนินการรวบรวมข้อมูลทางการเงินในอดีตของกิจการ

วัตถุประสงค์ของข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน

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

การรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน

5. การรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนเป็นความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการรวบรวม จัดประเภท สรุป และนำเสนอข้อมูลทางการเงินที่แสดงถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการที่มีนัยสำคัญต่อข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงของกิจการ เสมือนว่าเหตุการณ์ได้เกิดขึ้นหรือรายการได้ถูกจัดทำขึ้น ณ วันที่ระบุไว้ โดยมีขั้นตอนในการจัดทำ ดังนี้

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

² 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 อย่างไรก็ตาม งานดังกล่าวไม่ได้รวมถึงการที่ผู้ประกอบวิชาชีพปรับปรุงหรือออกรายงานใหม่หรือการแสดงความคิดเห็นต่อข้อมูลทางการเงินในอดีตที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน 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) กำหนดให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งรวมถึงคู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นในส่วน ก และ ส่วน ข หรือปฏิบัติตามข้อกำหนดทางวิชาชีพอื่น หรือกฎหมาย หรือข้อบังคับ ซึ่งอย่างน้อยต้องเป็นตามที่

กำหนด³ และกำหนดให้หัวหน้าผู้รับผิดชอบงานต้องเป็นสมาชิกของสำนักงานที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1⁴ หรือข้อกำหนดทางวิชาชีพอื่น หรือข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับ ซึ่งอย่างน้อยต้องเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1

วันถือปฏิบัติ

9. มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติสำหรับรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นลงวันที่ในหรือหลังวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2557

วัตถุประสงค์

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

คำจำกัดความ

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

รายการปรับปรุงเสมือนรวมถึงข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องของธุรกิจที่ถูกซื้อหรือจะถูกซื้อ (“ผู้ถูกซื้อ”) หรือธุรกิจที่ถูกขายหรือจะถูกขาย (“ผู้ถูกขาย”) ซึ่งข้อมูลดังกล่าวนำมาใช้ใน

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

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

- การรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน (“ข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย”)
- (ค) ข้อมูลทางการเงินเสมือน – ข้อมูลทางการเงินที่แสดงร่วมกับรายการปรับปรุง เพื่อแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการต่อข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงเสมือนว่าเหตุการณ์ได้เกิดขึ้นหรือรายการได้จัดทำขึ้น ณ วันที่ก่อนหน้าที่ระบุไว้เพื่อวัตถุประสงค์ของการแสดงเหตุการณ์และรายการนั้น มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้สันนิษฐานว่าข้อมูลทางการเงินเสมือนแสดงเป็นรูปแบบแถวในแนวดิ่ง ซึ่งประกอบด้วย
- (ก) ข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง (ข) รายการปรับปรุงเสมือน และ (ค) ผลของข้อมูลเสมือนหลังการปรับปรุง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2)
- (ง) หนังสือชี้ชวน – เอกสารที่ออกตามข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับเกี่ยวกับหลักทรัพย์ของกิจการ เพื่อให้บุคคลภายนอกใช้ประกอบการตัดสินใจลงทุนในหลักทรัพย์นั้น
- (จ) ข้อมูลทางการเงินที่เผยแพร่ – ข้อมูลทางการเงินของกิจการหรือของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขายที่เผยแพร่ต่อสาธารณชน
- (ฉ) ข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง – ข้อมูลทางการเงินของกิจการ ซึ่งผู้มีหน้าที่รับผิดชอบจะปรับปรุงด้วยรายการปรับปรุงเสมือน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก4-ก5)

ข้อกำหนด

มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง)

12. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องไม่แสดงว่าได้ปฏิบัติตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ เว้นแต่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้และมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง)

การตอบรับงาน

13. ก่อนการตกลงตอบรับงานเพื่อรายงานข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวนได้รวบรวมบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่ ผู้ประกอบวิชาชีพต้อง
- (ก) พิจารณาว่าผู้ที่ปฏิบัติงานรวบรวมข้อมูลมีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก10)
- (ข) พิจารณานบนพื้นฐานของความรู้เบื้องต้นในงานที่ตอบรับและการหารือกับผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบว่าหลักเกณฑ์ที่ผู้ประกอบวิชาชีพคาดว่าจะใช้มีความเหมาะสมและไม่มีแนวโน้มว่าข้อมูลทางการเงินเสมือนจะก่อให้เกิดความเข้าใจผิดไปจากวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้
- (ค) ประเมินถ้อยคำในการแสดงความคิดเห็นที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง (ถ้ามี) เพื่อพิจารณาว่า ผู้ประกอบวิชาชีพมีแนวโน้มที่จะสามารถแสดงความคิดเห็นตามที่กำหนดไว้จากการปฏิบัติตามวิธีปฏิบัติในมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก54-ก56)
- (ง) เมื่อแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงและข้อมูลทางการเงินใด ๆ ของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย ได้ผ่านการตรวจสอบหรือสอบทานและมีการแสดงความคิดเห็น

จากการตรวจสอบหรือข้อสรุปจากการสอบทานแบบที่เปลี่ยนแปลงไป หรือรายงานแบบมี
วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ ให้พิจารณาว่ากฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอนุญาตให้ใช้
หรืออ้างอิงความเห็นจากการตรวจสอบหรือข้อสรุปจากการสอบทานที่เปลี่ยนแปลงไป หรือมี
วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ไว้ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับแหล่งข้อมูล
ดังกล่าวหรือไม่

- (จ) หากข้อมูลทางการเงินในอดีตของกิจการไม่เคยผ่านการตรวจสอบหรือสอบทาน ให้พิจารณา
ว่าผู้ประกอบวิชาชีพสามารถได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอในกิจการ การบันทึกบัญชีและ
แนวปฏิบัติในการรายงานทางการเงินของกิจการเพื่อใช้ในการปฏิบัติงานหรือไม่ (อ้างถึง
ย่อหน้าที่ ก31)
- (ฉ) หากเหตุการณ์หรือรายการได้รวมถึงการซื้อธุรกิจ และข้อมูลทางการเงินในอดีตของผู้ถูกซื้อ
ไม่เคยผ่านการตรวจสอบหรือสอบทาน ให้พิจารณาว่าผู้ประกอบวิชาชีพสามารถได้มาซึ่ง
ความเข้าใจอย่างเพียงพอในกิจการของผู้ถูกซื้อ การบันทึกบัญชีและแนวปฏิบัติในการ
รายงานทางการเงินของกิจการของผู้ถูกซื้อเพื่อใช้ในการปฏิบัติงานหรือไม่
- (ช) ได้รับข้อตกลงของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบว่ารับทราบและเข้าใจถึงความรับผิดชอบของตน
ในการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก11-ก12)
 - (1) เปิดเผยและอธิบายหลักเกณฑ์ที่ใช้แก่ผู้ใช้ข้อมูลอย่างเพียงพอหากไม่ได้มีการเปิดเผย
ต่อสาธารณชน
 - (2) รวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้
 - (3) จัดให้ผู้ประกอบวิชาชีพในเรื่องดังต่อไปนี้
 - ก. เข้าถึงข้อมูลทั้งหมด (รวมถึงข้อมูลของผู้ถูกซื้อจากการรวมธุรกิจ เมื่อจำเป็น
สำหรับการปฏิบัติงาน) ตัวอย่างเช่น รายการ เอกสาร และข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องกับ
การประเมินว่าข้อมูลทางการเงินเสมือนได้รวบรวมบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ ที่ใช้
ในสาระสำคัญหรือไม่
 - ข. ข้อมูลเพิ่มเติมที่ผู้ประกอบวิชาชีพอาจร้องขอจากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบสำหรับใช้ใน
การปฏิบัติงาน
 - ค. เข้าถึงบุคคลภายในกิจการและที่ปรึกษาของกิจการ ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพเห็นว่า
จำเป็นต้องได้มาซึ่งหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการประเมินว่าข้อมูลทางการเงินเสมือน
ถูกรวบรวมบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ
 - ง. เมื่อจำเป็นสำหรับการปฏิบัติงาน สามารถเข้าถึงบุคคลที่เหมาะสมภายในกิจการ
ของผู้ถูกซื้อจากการรวมธุรกิจ

การวางแผนงานและการปฏิบัติงาน

การพิจารณาความเหมาะสมของหลักเกณฑ์ที่ใช้

14. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาว่าหลักเกณฑ์ที่ใช้มีความเหมาะสมหรือไม่ ตามข้อกำหนดของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง)⁵ และโดยเฉพาะอย่างยิ่งต้องพิจารณาเรื่องต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย
- (ก) ข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง คัดลอกมาจากแหล่งข้อมูลที่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก4-ก5 และ ก27)
 - (ข) รายการปรับปรุงเสมือนต้อง
 - (1) เป็นผลโดยตรงจากเหตุการณ์หรือรายการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก13)
 - (2) มีข้อเท็จจริงสนับสนุน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก14)
 - (3) สอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงิน และนโยบายการบัญชีภายใต้แม่บทที่กิจการใช้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15-ก16)
 - (ค) มีการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลอย่างเหมาะสมเพื่อให้ผู้ใช้เข้าใจข้อมูลที่นำเสนอ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2-ก3 และ ก42)
15. นอกจากนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องประเมินว่าหลักเกณฑ์ที่ใช้
- (ก) มีความสม่าเสมอและไม่ขัดแย้งกับกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง
 - (ข) ไม่ส่งผลให้ข้อมูลทางการเงินเสมือนก่อให้เกิดความเข้าใจผิด

ความมีสาระสำคัญ

16. ในการวางแผนงานและปฏิบัติงาน ผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาความมีสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินว่าข้อมูลทางการเงินเสมือนได้รวบรวมขึ้นบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก17-ก18)

การได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบและสถานการณ์ในการปฏิบัติงานอื่น

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

- (ง) บัญชีด้านอุตสาหกรรม กฎหมายและข้อบังคับ และบัญชีภายนอกอื่นที่เกี่ยวข้องกับกิจการและผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขายใด ๆ และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก24-ก26)
- (จ) แม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้และแนวปฏิบัติในการบันทึกบัญชีและการรายงานทางการเงินของกิจการและของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขายใด ๆ ซึ่งรวมถึงการเลือกนโยบายการบัญชีและการนำไปใช้

การได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับความเหมาะสมของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง

- 18. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาว่า ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้คัดลอกข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงจากแหล่งข้อมูลที่เหมาะสมหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก27-ก28)
- 19. หากไม่มีรายงานการตรวจสอบหรือรายงานการสอบทานของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความพอใจว่า แหล่งข้อมูลนั้นเหมาะสม (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก29-ก31)
- 20. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาว่า ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบคัดลอกข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงจากแหล่งข้อมูลอย่างเหมาะสมหรือไม่

การได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับความเหมาะสมของรายการปรับปรุงเสมือน

- 21. ในการประเมินว่ารายการปรับปรุงเสมือนมีความเหมาะสมหรือไม่ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้ระบุถึงรายการปรับปรุงเสมือนที่จำเป็นต่อการแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการ ณ วันที่หรือสำหรับงวดเวลาที่นำเสนอหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก32)
- 22. ในการพิจารณาว่ารายการปรับปรุงเสมือนเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ใช้หรือไม่ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาว่ารายการปรับปรุงเสมือน
 - (ก) เป็นผลโดยตรงจากเหตุการณ์หรือรายการหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก13)
 - (ข) มีข้อเท็จจริงสนับสนุนหรือไม่ หากข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขายรวมอยู่ในรายการปรับปรุงเสมือนและไม่ได้มีรายงานการตรวจสอบหรือการสอบทานเกี่ยวกับแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกข้อมูลทางการเงินนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความพอใจว่าข้อมูลทางการเงินนั้น มีข้อเท็จจริงสนับสนุน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก14 และ ก33-ก38)
 - (ค) สอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินและนโยบายการบัญชีภายใต้แม่บทที่กิจการใช้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก15-ก16)

ความเห็นจากการตรวจสอบหรือข้อสรุปจากการสอบทานแบบที่เปลี่ยนแปลงไป หรือแบบเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ ซึ่งเกี่ยวกับแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงหรือจากแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย

23. กรณีที่ความเห็นจากการตรวจสอบหรือข้อสรุปจากการสอบทานเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป หรือแบบเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ต่อแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง หรือแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย หากกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องไม่มีข้อห้ามในการใช้แหล่งข้อมูลดังกล่าว ผู้ประกอบวิชาชีพต้องประเมินถึง
- (ก) ผลสืบเนื่องที่เป็นไปได้ว่า การรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก39)
 - (ข) การดำเนินการเพิ่มเติมที่เหมาะสม และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก40)
 - (ค) ผลกระทบใด ๆ ต่อความสามารถของผู้ประกอบวิชาชีพในการรายงานตามข้อตกลงของการตอบรับงาน และต่อรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ

แหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงหรือรายการปรับปรุงเสมือนที่ไม่เหมาะสม

24. บนพื้นฐานของวิธีปฏิบัติงาน หากผู้ประกอบวิชาชีพระบุว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ
- (ก) ใช้แหล่งข้อมูลที่ไม่เหมาะสมในการคัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง หรือ
 - (ข) ละเว้นรายการปรับปรุงเสมือนที่ควรจะมี ประยุกต์ใช้รายการปรับปรุงเสมือนที่ไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ที่ใช้ หรือประยุกต์ใช้รายการปรับปรุงเสมือนอย่างไม่เหมาะสม

ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปรึกษาหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ หากผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถตกลงกับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบว่าจะแก้ไขเรื่องดังกล่าวอย่างไร ผู้ประกอบวิชาชีพต้องประเมินว่าจะดำเนินการเพิ่มเติมอย่างไร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก40)

การได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับการคำนวณภายในข้อมูลทางการเงินเสมือน

25. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาว่าการคำนวณภายในข้อมูลทางการเงินเสมือนถูกต้องตามหลักคณิตศาสตร์หรือไม่

การประเมินการแสดงรายการของข้อมูลทางการเงินเสมือน

26. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องประเมินการแสดงรายการของข้อมูลทางการเงินเสมือน ซึ่งต้องพิจารณาเรื่อง
- (ก) การแสดงรายการโดยรวมและโครงสร้างของข้อมูลทางการเงินเสมือน และมีการแสดงชื่อหัวข้ออย่างชัดเจนเพื่อให้สามารถแยกได้จากข้อมูลทางการเงินในอดีตหรือข้อมูลทางการเงินอื่นหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2-ก3)
 - (ข) ข้อมูลทางการเงินเสมือนและหมายเหตุที่เป็นคำอธิบายที่เกี่ยวข้องได้แสดงให้เห็นถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการในรูปแบบที่ไม่ก่อให้เกิดความเข้าใจผิดหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก41)

- (ค) มีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเหมาะสมเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินเสมือนเพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลสามารถเข้าใจข้อมูลที่น่าเสนอหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก42)
 - (ง) ผู้ประกอบวิชาชีพตระหนักถึงเหตุการณ์สำคัญใด ๆ ภายหลังจากวันที่ของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ซึ่งควรต้องอ้างถึงหรือเปิดเผยในข้อมูลทางการเงินเสมือนหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก43)
27. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องอ่านข้อมูลอื่นในหนังสือชี้ชวนที่มีข้อมูลทางการเงินเสมือนเป็นส่วนประกอบเพื่อระบุถึงความไม่สอดคล้องอย่างมีสาระสำคัญกับข้อมูลทางการเงินเสมือน หรือรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นที่อาจมี ในกรณีที่พบความไม่สอดคล้องอย่างมีสาระสำคัญ หรือตระหนักถึงการมีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในข้อมูลอื่นนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปรึกษาหารือกับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ และถ้าเรื่องดังกล่าวควรได้รับการแก้ไขแต่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบปฏิเสธ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องดำเนินการเพิ่มเติมที่เหมาะสมต่อไป (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก44)

หนังสือรับรอง

28. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องขอหนังสือรับรองจากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ เพื่อรับรองว่า
- (ก) ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้รวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนโดยระบุถึงรายการปรับปรุงเสมือนที่เหมาะสมทั้งหมด ซึ่งจำเป็นต่อการแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการ ณ วันที่หรือสำหรับช่วงเวลาที่น่าเสนอ และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก45)
 - (ข) การรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนอยู่บนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ

การแสดงความเห็น

29. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องแสดงความเห็นว่ามีหน้าที่รับผิดชอบได้รวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก46 - ก48)
30. เพื่อประกอบการแสดงความเห็น ผู้ประกอบวิชาชีพต้องสรุปว่า ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่าการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนปราศจากการละเว้นอย่างมีสาระสำคัญ หรือมีการปรับปรุงหรือจัดทำรายการปรับปรุงเสมือนอย่างไม่เหมาะสมหรือไม่ ผลสรุปดังกล่าวต้องรวมถึงการประเมินว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้เปิดเผยและอธิบายเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดทำรายการปรับปรุงเสมือนไว้อย่างเพียงพอในขอบเขตที่ว่าข้อมูลดังกล่าวไม่ได้เปิดเผยต่อสาธารณชน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก49 - ก50)

รูปแบบของการแสดงความเห็น

ความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข

31. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพสรุปว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้รวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ

ความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

32. ในหลายประเทศ กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องห้ามไม่ให้เผยแพร่หนังสือชี้ชวนต่อสาธารณชน หากรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนว่าอยู่บนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ กรณีดังกล่าว หากผู้ประกอบการวิชาชีพสรุปว่าการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปมีความเหมาะสมแล้วตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปรึกษาหารือกับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ หากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบไม่ปฏิบัติตามหรือไม่ปรับปรุงแก้ไขในส่วนที่จำเป็น ผู้ประกอบวิชาชีพต้อง
- (ก) ระงับการออกรายงาน
 - (ข) ถอนตัวจากการปฏิบัติงาน หรือ
 - (ค) พิจารณาขอคำแนะนำจากที่ปรึกษากฎหมาย
33. ในบางประเทศ กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องไม่ห้ามการเผยแพร่หนังสือชี้ชวนต่อสาธารณชน หากรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนว่าอยู่บนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ กรณีดังกล่าว หากผู้ประกอบการวิชาชีพสรุปว่าการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปมีความเหมาะสมแล้วตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง)⁶ เกี่ยวกับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

วรรณคดีข้อมูลและเหตุการณ์

34. ผู้ประกอบวิชาชีพอาจพิจารณาว่าจำเป็นต้องเน้นเรื่องที่ได้แสดงหรือเปิดเผยไว้ในข้อมูลทางการเงินเสมือนหรือหมายเหตุที่เป็นคำอธิบายประกอบ เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพเห็นว่ามีความสำคัญที่เป็นพื้นฐานต่อความเข้าใจของผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินเสมือนว่าได้จัดทำขึ้นบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่ ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้ประกอบวิชาชีพต้องเพิ่มวรรณคดีข้อมูลและเหตุการณ์ไว้ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ โดยระบุว่าผู้ประกอบวิชาชีพได้รับหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่าเรื่องดังกล่าวไม่ส่งผลกระทบต่อจัดทำข้อมูลทางการเงินเสมือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ และวรรณคดีข้อมูลและเหตุการณ์ต้องอ้างอิงข้อมูลที่แสดงหรือเปิดเผยไว้ในข้อมูลทางการเงินเสมือนหรือหมายเหตุที่เป็นคำอธิบายประกอบเท่านั้น

การจัดทำรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น

35. รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพต้องรวมองค์ประกอบพื้นฐานต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก57)
- (ก) ชื่อรายงาน ที่ระบุอย่างชัดเจนว่าเป็นรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างเป็นทางการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก51)
 - (ข) ผู้รับรายงาน เป็นไปตามที่ตกลงในข้อตกลงการตอบรับงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก52)

⁶ มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 74

- (ค) วรรคนำ จะกล่าวถึง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก53)
- (1) ข้อมูลทางการเงินเสมือน
 - (2) แหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง และรายงานการตรวจสอบหรือรายงานการสอบทานแหล่งข้อมูลนั้นได้เผยแพร่ต่อสาธารณชนหรือไม่
 - (3) รอบระยะเวลาบัญชีที่ครอบคลุมหรือวันที่ของข้อมูลทางการเงินเสมือน
 - (4) การอ้างถึงหลักเกณฑ์ที่ใช้บนพื้นฐานซึ่งผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้ใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน และแหล่งที่มาของหลักเกณฑ์
- (ง) ข้อความที่ระบุว่า ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบมีความผู้รับผิดชอบต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้
- (จ) คำอธิบายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพ รวมถึงข้อความว่า
- (1) ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพ คือเพื่อแสดงให้เห็นว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่
 - (2) เพื่อวัตถุประสงค์ของงานนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพไม่ได้รับผิดชอบในการปรับปรุงแก้ไขหรือการออกรายงานใหม่ หรือการแสดงให้เห็นต่อข้อมูลทางการเงินในอดีต ซึ่งใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน รวมถึงการตรวจสอบหรือสอบทานข้อมูลทางการเงินที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน
 - (3) ข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวนมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการที่มีนัยสำคัญต่อข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงของกิจการ เสมือนว่าเหตุการณ์หรือรายการเกิดขึ้น ณ วันที่ก่อนหน้าที่จะระบุไว้เพื่อวัตถุประสงค์ของการแสดงรายการดังกล่าว ดังนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถให้ความเชื่อมั่นใด ๆ ต่อผลที่เกิดขึ้นจริงของเหตุการณ์หรือรายการที่เสนอ ณ วันที่รายงานนั้น
- (ฉ) ข้อความที่ระบุว่า การปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3420 เรื่องงานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินรวมเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน ซึ่งกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพต้องวางแผนและปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่
- (ช) ข้อความที่ระบุว่าสำนักงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพเป็นสมาชิกอยู่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 หรือข้อกำหนดทางวิชาชีพอื่น หรือข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับ ที่อย่างน้อยต้องเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ถ้าผู้ประกอบวิชาชีพไม่ใช่บัญชีวิชาชีพ ข้อความต้องระบุถึงข้อกำหนดทางวิชาชีพ หรือข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับที่ใช้โดยอย่างน้อยต้องเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1

(ช) ข้อความที่ระบุว่าผู้ประกอบการวิชาชีพปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งรวมถึงคู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นในส่วน ก และ ส่วน ข หรือปฏิบัติตามข้อกำหนดทางวิชาชีพอื่น หรือกฎหมาย หรือข้อบังคับ ซึ่งอย่างน้อยต้องเป็นตามที่กำหนดข้างต้น ถ้าผู้ประกอบการวิชาชีพไม่ใช่ นักบัญชีวิชาชีพ ข้อความต้องระบุถึงข้อกำหนดทางวิชาชีพ หรือข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับที่ใช้โดยอย่างน้อยต้องเป็นไปตามคู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นในส่วน ก และ ส่วน ข ที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่น

(ฉ) 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

(จ) สถานที่ตั้งสำนักงานของผู้ประกอบวิชาชีพ

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ขอบเขตของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 1)

ก1. มาตรฐานฉบับนี้ไม่ใช้กับสถานการณ์ที่ข้อมูลทางการเงินเสมือนแสดงเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินของกิจการ เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้

วัตถุประสงค์ของข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 4 ย่อหน้าที่ 11(ค) ย่อหน้าที่ 14(ค) และย่อหน้าที่ 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 ย่อหน้าที่ 11(ฉ) และย่อหน้าที่ 14(ก))

ก4. ในหลายกรณี ข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงได้ตัดลอกมาจากข้อมูลทางการเงินที่เผยแพร่ต่อสาธารณชน เช่น งบการเงินประจำปี หรืองบการเงินระหว่างกาล

ก5. ข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงอาจประกอบด้วยรายการดังต่อไปนี้ ขึ้นอยู่กับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบว่าจะเลือกที่จะแสดงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการอย่างไร

- งบการเงินหนึ่งงบการเงินหรือมากกว่า เช่น งบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ หรือ
- ข้อมูลทางการเงินอย่างย่อซึ่งนำมาจากงบการเงินฉบับสมบูรณ์ เช่น งบสินทรัพย์สุทธิ

ลักษณะงานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล (อ้างอิงย่อหน้าที่ 6)

ก6. มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ อธิบายข้อมูลทางการเงินเสมือนว่า “ได้รวบรวมขึ้นอย่างเหมาะสม” ซึ่งหมายความว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้รวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ

คำจำกัดความ

หลักเกณฑ์ที่ใช้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 11 (ก))

- ก7. เมื่อไม่มีหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้สำหรับการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบจะต้องกำหนดหลักเกณฑ์บนพื้นฐานต่าง ๆ เช่น แนวปฏิบัติที่ใช้ในอุตสาหกรรมเฉพาะ หรือหลักเกณฑ์ของประเทศที่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้และเปิดเผยถึงข้อเท็จจริงนั้น
- ก8. หลักเกณฑ์ที่ใช้รวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนจะเหมาะสมกับสถานการณ์ หากเป็นไปตามข้อกำหนดที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 14
- ก9. หมายเหตุที่เป็นคำอธิบายประกอบควรมีรายละเอียดเพิ่มเติมเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ เพื่ออธิบายว่าหลักเกณฑ์ดังกล่าวแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการเฉพาะนั้นอย่างไร เช่น
- วันที่คาดว่าจะเกิดเหตุการณ์หรือมีการจัดทำรายการ
 - หลักการที่ใช้ปันส่วนรายได้ ค่าใช้จ่าย สินทรัพย์ และหนี้สินระหว่างธุรกิจที่เกี่ยวข้องกันในการขายกิจการ

การตอบรับงาน

ความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13(ก))

- ก10. จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพรักษาไว้ซึ่งความรู้และทักษะทางวิชาชีพที่เหมาะสม รวมถึงตระหนักและเข้าใจถึงการเปลี่ยนแปลงทางธุรกิจ ทางวิชาชีพและทางเทคนิคที่เกี่ยวข้อง เพื่อสามารถให้บริการแก่ผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเหมาะสม⁷ ความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานตามข้อกำหนดของจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ ยังรวมถึงเรื่องดังต่อไปนี้
- ความรู้และประสบการณ์ในธุรกิจของกิจการ
 - ความเข้าใจกฎหมายและข้อบังคับว่าด้วยหลักทรัพย์ที่เกี่ยวข้องและการเปลี่ยนแปลงที่เกี่ยวข้อง
 - ความเข้าใจข้อกำหนดในการจดทะเบียนของตลาดหลักทรัพย์ที่เกี่ยวข้องและของรายการตลาดทุน เช่น การควบรวมกิจการ การซื้อกิจการ และการเสนอขายหลักทรัพย์
 - ความคุ้นเคยกับกระบวนการจัดเตรียมหนังสือชี้ชวนและการจดทะเบียนหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์

⁷ คำอธิบายคำชี้แจงข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2553 เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ย่อหน้าที่ 130.1-130.3

- ความรู้ในแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้จัดทำแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงและข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อ (ถ้ามี)

ความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ข))

ก11. การตอบรับงานตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้จัดทำขึ้นบนสมมติฐานว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบรับทราบและเข้าใจว่ามีความรับผิดชอบตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 13(ข) ในบางประเทศ ความรับผิดชอบดังกล่าวอาจระบุไว้ในกฎหมายหรือข้อบังคับ แต่ในบางประเทศ อาจระบุถึงความรับผิดชอบดังกล่าวเพียงเล็กน้อยหรือไม่ระบุไว้ในกฎหมายหรือข้อบังคับ ทั้งนี้ งานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานข้อมูลทางการเงินเสมือนได้ถูกรวบรวมตามหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่ จัดทำบนสมมติฐานว่า

- (ก) ผู้ประกอบวิชาชีพไม่มีบทบาทเกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบในการรวบรวมข้อมูลดังกล่าว
- (ข) ผู้ประกอบวิชาชีพมีความคาดหวังอย่างสมเหตุสมผลว่าจะได้รับข้อมูลที่จำเป็นในการปฏิบัติงาน

ดังนั้น สมมติฐานนี้เป็นพื้นฐานในการปฏิบัติงาน และเพื่อหลีกเลี่ยงความเข้าใจผิด ควรจัดทำข้อตกลงกับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเพื่อให้รับทราบและเข้าใจว่ามีความรับผิดชอบดังกล่าว ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของการตกลงร่วมกันและบันทึกข้อตกลงของการตอบรับงานตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง)⁸

ก12. หากกฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดรายละเอียดข้อตกลงที่จำเป็นในการตอบรับงาน ผู้ประกอบวิชาชีพเพียงต้องบันทึกข้อเท็จจริงว่าได้นำกฎหมายหรือข้อบังคับดังกล่าวมาใช้ และผู้มีหน้าที่รับผิดชอบรับทราบและเข้าใจความรับผิดชอบของตนซึ่งได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 13(ข) แล้ว

การวางแผนงานและการปฏิบัติงาน

การประเมินความเหมาะสมของหลักเกณฑ์ที่ใช้

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

ก13. รายการปรับปรุงเสมือนจำเป็นต้องเป็นผลโดยตรงจากเหตุการณ์หรือรายการ เพื่อหลีกเลี่ยงการที่ข้อมูลทางการเงินเสมือนสะท้อนถึงเรื่องที่ไม่ได้เกิดจากเหตุการณ์หรือเป็นส่วนหนึ่งของรายการ ซึ่งรายการปรับปรุงโดยตรงนี้ไม่รวมถึงเรื่องที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์ในอนาคตหรือขึ้นอยู่กับ การดำเนินการที่จะเกิดขึ้นเมื่อรายการเสร็จสมบูรณ์ ถึงแม้ว่าการดำเนินการดังกล่าวจะเป็นเหตุให้เกิดการจัดทำรายการนั้น (เช่น การปิดหน่วยงานผลิตที่เข้าซ้อนกันภายหลังการรวมธุรกิจ)

⁸ มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 27

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

ก14. รายการปรับปรุงเสมือนจำเป็นต้องมีข้อเท็จจริงสนับสนุน เพื่อให้ได้หลักฐานที่น่าเชื่อถือสำหรับข้อมูลทางการเงินเสมือน รายการปรับปรุงที่มีข้อเท็จจริงสนับสนุนสามารถพิจารณาได้อย่างเป็นรูปธรรม ตัวอย่างแหล่งข้อมูลของข้อเท็จจริงสนับสนุนสำหรับรายการปรับปรุงเสมือนมีดังต่อไปนี้

- สัญญาซื้อขาย
- เอกสารทางการเงินสำหรับเหตุการณ์หรือรายการ เช่น สัญญาการกู้ยืมเงิน
- รายงานการประเมินมูลค่าอย่างเป็นอิสระ
- เอกสารอื่นที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือรายการ
- งบการเงินที่เผยแพร่ต่อสาธารณชน
- ข้อมูลทางการเงินอื่นที่เปิดเผยในหนังสือชี้ชวน
- การดำเนินการทางกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง เช่น ภาษีอากร
- สัญญาจ้างงาน
- การดำเนินการของหน่วยงานกำกับดูแล

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

ก15. เพื่อให้ข้อมูลทางการเงินเสมือนแสดงอย่างเหมาะสม รายการปรับปรุงเสมือนจำเป็นต้องสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่กิจการใช้และกับนโยบายการบัญชีภายใต้แม่บทนั้น ตัวอย่างเช่น การรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้สำหรับการรวมธุรกิจ จะพิจารณาเรื่อง เช่น

- มีความแตกต่างระหว่างนโยบายการบัญชีของผู้ถูกซื้อต่อกิจการหรือไม่
- มีการพิจารณาเป็นการเฉพาะถึงเรื่องนโยบายการบัญชีสำหรับรายการค้าของผู้ถูกซื้อซึ่งกิจการไม่เคยใช้มาก่อน 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 หรือทั้งสองอย่างประกอบกันได้

ก18. ความเสี่ยงที่ข้อมูลทางการเงินเสมือนไม่ได้รวบรวมขึ้นบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญ อาจเกิดขึ้นเมื่อมีหลักฐานดังตัวอย่างต่อไปนี้

- การใช้แหล่งข้อมูลที่ไม่เหมาะสมในการคัดลอกข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง
- การคัดลอกข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงอย่างไม่ถูกต้องจากแหล่งข้อมูลที่เหมาะสม
- การใช้นโยบายการบัญชีอย่างไม่ถูกต้องสำหรับรายการปรับปรุง หรือรายการปรับปรุงไม่สอดคล้องกับนโยบายการบัญชีของกิจการ
- การไม่สามารถปรับปรุงรายการตามที่กำหนดไว้ในหลักเกณฑ์ที่ใช้ได้
- การปรับปรุงรายการไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ที่ใช้
- เกิดข้อผิดพลาดในการคำนวณตามหลักคณิตศาสตร์หรือข้อผิดพลาดที่เกิดซ้ำในการคำนวณภายในข้อมูลทางการเงินเสมือน
- การเปิดเผยไม่เพียงพอ ไม่ถูกต้องหรือถูกละเว้น

การได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบและสถานการณ์ในการปฏิบัติงานอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17)

ก19. ผู้ประกอบวิชาชีพสามารถได้มาซึ่งความเข้าใจจากวิธีปฏิบัติต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- สอบถามผู้มีหน้าที่รับผิดชอบและบุคคลอื่นในกิจการที่เกี่ยวข้องกับการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน
- สอบถามหน่วยงานอื่นที่เหมาะสม เช่น ผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลและที่ปรึกษาของกิจการ
- อ่านเอกสารประกอบรายการที่เกี่ยวข้อง เช่น สัญญาหรือข้อตกลง
- อ่านรายงานการประชุมของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

วิธีการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17(ข))

ก20. ผู้ประกอบวิชาชีพควรได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบโดยพิจารณาเรื่องดังตัวอย่างต่อไปนี้

- แหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง
- ขั้นตอนที่มีหน้าที่รับผิดชอบใช้ในการ
 - คัดลอกข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงจากแหล่งข้อมูล
 - ระบุรายการปรับปรุงเสมือนที่เหมาะสม เช่น วิธีการซึ่งผู้มีหน้าที่รับผิดชอบใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน
- ความรู้ ความสามารถของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน
- ลักษณะและขอบเขตของการกำกับดูแลโดยผู้มีหน้าที่รับผิดชอบต่อบุคลากรในกิจการอื่นซึ่งเกี่ยวข้องกับการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน
- หลักการที่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบใช้ระบุถึงการเปิดเผยที่เหมาะสมเพื่อสนับสนุนข้อมูลทางการเงินเสมือน

ก21. สำหรับการรวมหรือขายธุรกิจ การรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนอาจซับซ้อนในเรื่องการปันส่วนรายได้ ค่าใช้จ่าย รวมทั้งสินทรัพย์และหนี้สินในหรือระหว่างธุรกิจที่เกี่ยวข้องกัน ดังนั้นผู้ประกอบวิชาชีพจึงจำเป็นต้องมีความเข้าใจหลักการและหลักเกณฑ์การปันส่วนดังกล่าวและจำเป็นต้องมีการเปิดเผยเรื่องดังกล่าวในหมายเหตุที่เป็นคำอธิบายประกอบข้อมูลทางการเงินเสมือน

ลักษณะของกิจการและผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย (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 เรื่องที่ผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาได้แก่

- ตลาดและการแข่งขันซึ่งรวมถึงอุปสงค์ ความสามารถและการแข่งขันด้านราคา
- ธรรมเนียมปฏิบัติทางธุรกิจภายในอุตสาหกรรม
- กิจกรรมตามวัฏจักรหรือตามฤดูกาล

- เทคโนโลยีทางการผลิตที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์ของกิจการ

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

- แนวปฏิบัติเฉพาะทางด้านบัญชีของอุตสาหกรรม
- แม่บทกฎหมายและข้อบังคับสำหรับอุตสาหกรรมที่ถูกกำกับดูแล
- กฎหมายและข้อบังคับที่ส่งผลกระทบต่อที่สำคัญต่อการดำเนินงานของกิจการ หรือการดำเนินงานของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย (ถ้ามี) รวมถึงกิจกรรมการกำกับดูแลกิจการโดยตรง
- ภาษีอากร
- นโยบายของรัฐบาลในปัจจุบันที่มีผลต่อการดำเนินธุรกิจของกิจการ หรือของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย (ถ้ามี) เช่น นโยบายทางการเงิน (รวมถึงการควบคุมการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ) นโยบายทางการคลัง สิ่งจูงใจทางการเงิน (เช่น แผนงานโปรแกรมความช่วยเหลือจากภาครัฐ) และนโยบายอัตราภาษีศุลกากร หรือนโยบายการกีดกันทางการค้า
- ข้อกำหนดทางด้านสภาพแวดล้อมที่มีผลต่ออุตสาหกรรมและธุรกิจของกิจการหรือของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย

ก26. ตัวอย่างปัจจัยภายนอกที่ส่งผลกระทบต่อกิจการและต่อผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย (ถ้ามี) ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาได้แก่ สภาพเศรษฐกิจทั่วไป อัตราดอกเบี้ย และความพร้อมในการจัดหาเงิน รวมทั้งภาวะเงินเฟ้อหรือการเปลี่ยนแปลงค่าเงิน

การได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับความเหมาะสมของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง

ปัจจัยเกี่ยวข้องที่ต้องพิจารณา (อ้างอิงย่อหน้าที่ 14(ก) และย่อหน้าที่ 18)

ก27. ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเหมาะสมของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง คือมีรายงานการตรวจสอบหรือรายงานการสอบทานสำหรับแหล่งข้อมูลนั้นหรือไม่ และแหล่งข้อมูลดังกล่าว

- ได้รับอนุญาตหรือบัญญัติเป็นการเฉพาะโดยกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์ที่ต้องยื่นหนังสือชี้ชวนหรือไม่ หรือสามารถใช้ได้ภายใต้ธรรมเนียมและแนวปฏิบัติของตลาดโดยทั่วไปหรือไม่
- สามารถระบุได้อย่างชัดเจนหรือไม่
- แสดงถึงจุดเริ่มต้นที่สมเหตุสมผลสำหรับการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนตามสภาพของเหตุการณ์หรือรายการ รวมทั้งสอดคล้องกับนโยบายการบัญชีของกิจการและมีวันที่ที่เหมาะสมหรือครอบคลุมช่วงเวลาที่เหมาะสมหรือไม่

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

กรณีไม่มีรายงานการตรวจสอบหรือรายงานการสอบทานของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19)

ก29. เมื่อไม่มีรายงานการตรวจสอบหรือรายงานการสอบทานของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ผู้ประกอบวิชาชีพจำเป็นต้องปฏิบัติตามวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับความเหมาะสมของแหล่งข้อมูลนั้น ซึ่งมีปัจจัยที่อาจส่งผลกระทบต่อลักษณะและขอบเขตของวิธีปฏิบัติ นั้น ดังตัวอย่างต่อไปนี้

- ผู้ประกอบวิชาชีพเคยตรวจสอบหรือสอบทานข้อมูลทางการเงินในอดีตของกิจการหรือไม่ และความรู้ของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับกิจการจากการตรวจสอบนั้น
- การตรวจสอบหรือการสอบทานข้อมูลทางการเงินในอดีตของกิจการงวดล่าสุดเป็นอย่างไร
- ข้อมูลทางการเงินของกิจการขึ้นอยู่กับสอบทานเป็นรายงวดของผู้ประกอบวิชาชีพหรือไม่ 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 (อ้างถึงย่อหน้า 13(จ))

ก31. กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องไม่น่าจะอนุญาตให้กิจการออกหนังสือชี้ชวนหากข้อมูลทางการเงินในอดีตของกิจการไม่เคยผ่านการตรวจสอบหรือสอบทาน ยกเว้นกรณีที่เกิดการจัดตั้งเพื่อวัตถุประสงค์ของรายการและไม่เคยมีกิจกรรมทางการค้าใดมาก่อน

การได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับความเหมาะสมของรายการปรับปรุงเสมือน

การระบุถึงรายการปรับปรุงเสมือนที่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้า 21)

ก32. จากการได้มาซึ่งความเข้าใจถึงวิธีการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบและสถานการณ์ในการปฏิบัติงานอื่น ผู้ประกอบวิชาชีพอาจได้มาซึ่งหลักฐานว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้ระบุถึงรายการปรับปรุงเสมือนที่จำเป็นอย่างเหมาะสม ด้วยวิธีปฏิบัติต่าง ๆ เช่น

- ประเมินความสมเหตุสมผลของหลักการที่มีหน้าที่รับผิดชอบใช้ในการระบุรายการปรับปรุงเสมือนที่เหมาะสม เช่น วิธีการที่ใช้ระบุถึงการปันส่วนที่เหมาะสมของรายได้ ค่าใช้จ่ายสินทรัพย์หรือหนี้สินระหว่างธุรกิจที่เกี่ยวข้องกัน
- สอบถามผู้ที่เกี่ยวข้องในกิจการผู้ถูกซื้อ เกี่ยวกับหลักการคัดลอกข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อ
- ประเมินประเด็นเฉพาะของสัญญา ข้อตกลง หรือเอกสารอื่นใดที่เกี่ยวข้อง
- สอบถามที่ปรึกษาของกิจการเกี่ยวกับประเด็นเฉพาะของเหตุการณ์หรือรายการ รวมทั้งสัญญาและข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเกี่ยวข้องกับการระบุถึงรายการปรับปรุงที่เหมาะสม
- ประเมินบทวิเคราะห์และแผนกระดาษที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจัดทำโดยผู้มีหน้าที่รับผิดชอบและบุคลากรของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องกับการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน
- รวบรวมหลักฐานในการกำกับดูแลบุคลากรของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องกับการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนโดยผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ
- วิเคราะห์เปรียบเทียบ

ข้อเท็จจริงสนับสนุนสำหรับข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขายที่รวมอยู่ในรายการปรับปรุงเสมือน (อ้างอิงย่อหน้า 22(ข))

ข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกขาย

- ก 33. ในกรณีที่มีการขายกิจการ ข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกขายจะได้จากแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ซึ่งส่วนใหญ่จะผ่านการตรวจสอบหรือสอบทานแล้ว แหล่งข้อมูลดังกล่าวจึงถือเป็นพื้นฐานให้ผู้ประกอบวิชาชีพใช้พิจารณาว่ามีข้อเท็จจริงสนับสนุนสำหรับข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกขายหรือไม่ ตัวอย่างเรื่องที่ต้องพิจารณาจากกรณีดังกล่าว เช่น รายได้และค่าใช้จ่ายของผู้ถูกขายที่ถูกรับบันทึกในระดับงบการเงินรวมได้สะท้อนไว้อย่างเหมาะสมในรายการปรับปรุงเสมือนแล้วหรือไม่
- ก 34. เมื่อแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ไม่ได้ผ่านการตรวจสอบหรือสอบทาน ผู้ประกอบวิชาชีพควรพิจารณาตามแนวปฏิบัติในย่อหน้าที่ ก 29-ก 30 ว่าข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกขายมีข้อเท็จจริงสนับสนุนหรือไม่

ข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อ

- ก 35. แหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้ออาจผ่านการตรวจสอบหรือสอบทานแล้ว กรณีที่แหล่งข้อมูลดังกล่าวตรวจสอบหรือสอบทานโดยผู้ประกอบวิชาชีพ ข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อจะสนับสนุนข้อเท็จจริง ภายใต้ผลกระทบซึ่งเกิดจากสถานการณ์ที่กล่าวในย่อหน้าที่ 23
- ก 36. ในกรณีที่แหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้ออาจผ่านการตรวจสอบหรือสอบทานโดยผู้ประกอบวิชาชีพอื่น ผู้ประกอบวิชาชีพที่จัดทำรายงานตามมาตรฐานงานที่ให้ ความเชื่อมั่นฉบับนี้จำเป็นต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการของผู้ถูกซื้อ การบันทึกบัญชีและแนวปฏิบัติในการรายงานทางการเงินของกิจการผู้ถูกซื้อตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 17(ค) และ (จ) รวมถึงได้มาซึ่งความพอใจว่าข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อที่มีข้อเท็จจริงสนับสนุนอย่างเพียงพอ
- ก 37. ในกรณีที่แหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อไม่ผ่านการตรวจสอบหรือสอบทาน ผู้ประกอบวิชาชีพจำเป็นต้องปฏิบัติตามวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับความเหมาะสมของแหล่งข้อมูลนั้น ซึ่งมีปัจจัยที่อาจส่งผลกระทบต่อลักษณะและขอบเขตของวิธีปฏิบัติ ดังตัวอย่างต่อไปนี้
- ผู้ประกอบวิชาชีพเคยตรวจสอบหรือสอบทานข้อมูลทางการเงินในอดีตของผู้ถูกซื้อมาก่อนหรือไม่ และความรู้ของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับกิจการของผู้ถูกซื้อจากงานนั้น
 - การตรวจสอบหรือการสอบทานข้อมูลทางการเงินในอดีตของผู้ถูกซื้องวดล่าสุดเป็นอย่างไร
 - ข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อขึ้นอยู่กับสอบทานเป็นรายงวดของผู้ประกอบวิชาชีพหรือไม่ เช่น เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของการยื่นเอกสารจดทะเบียนที่บังคับใช้

ก38. ในกรณีที่แหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อยังไม่ผ่านการตรวจสอบหรือสอบทาน แต่งบการเงินของผู้ถูกซื้อสำหรับงวดถัดจากงวดของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อส่วนใหญ่จะผ่านการตรวจสอบหรือสอบทานแล้ว ผู้ประกอบวิชาชีพควรตรวจสอบตามวิธีปฏิบัติที่ได้พิจารณาปัจจัยในย่อหน้าที่ ก37 แล้ว ว่าข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อ มีข้อเท็จจริงสนับสนุนหรือไม่ ดังนี้

- สอบถามผู้บริหารของผู้ถูกซื้อ เกี่ยวกับ
 - กระบวนการจัดเตรียมแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อ และความน่าเชื่อถือของรายการบัญชีที่ใช้สอบย้อนหรือกระทบยอดกับแหล่งข้อมูล
 - การบันทึกรายการทั้งหมดครบถ้วนหรือไม่
 - การจัดเตรียมแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อ เป็นไปตามนโยบายการบัญชีของผู้ถูกซื้อหรือไม่
 - มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากช่วงเวลาที่มีการตรวจสอบหรือสอบทานงบการเงินล่าสุดหรือไม่ หากมีการเปลี่ยนแปลง กิจการมีวิธีการจัดการอย่างไร
 - การประเมินความเสี่ยงว่าแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อ อาจแสดงผิดพลาดในสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลจากการทุจริต
 - ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในกิจกรรมและการดำเนินงานทางธุรกิจของผู้ถูกซื้อ
- หากผู้ประกอบวิชาชีพได้ตรวจสอบข้อมูลทางการเงินประจำปีหรือสอบทานข้อมูลทางการเงินระหว่างกาลในงวดถัดมา ควรพิจารณาผลการตรวจสอบหรือสอบทานดังกล่าวว่าอาจบ่งชี้ถึงประเด็นปัญหาในการจัดเตรียมแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อหรือไม่
- หาหลักฐานมายืนยันสนับสนุนข้อมูลที่ผู้บริหารของผู้ถูกซื้อใช้ตอบคำถามของผู้ประกอบวิชาชีพ เมื่อคำตอบที่ได้ขัดแย้งกับเรื่องที่คุณประกอบวิชาชีพเข้าใจในกิจการของผู้ถูกซื้อหรือสถานการณ์ในการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพ
- เปรียบเทียบแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อกับข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องในงวดก่อน และกับข้อมูลทางการเงินประจำปีหรือระหว่างกาลที่จัดทำในงวดถัดมา (ถ้ามี) และปรึกษาหารือกับผู้บริหารของกิจการผู้ถูกซื้อเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญ

ความเห็นจากการตรวจสอบหรือข้อสรุปจากการสอบทานแบบที่เปลี่ยนแปลงไป หรือแบบเพิ่มวรรณเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ ซึ่งเกี่ยวกับแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง หรือแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย

ผลสืบเนื่องที่เป็นไปได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23(ก))

ก39. ความเห็นจากการตรวจสอบหรือข้อสรุปจากการสอบทานแบบที่เปลี่ยนแปลงไป หรือแบบเพิ่มวรรณเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ต่อแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงหรือที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินของผู้ถูกซื้อหรือผู้ถูกขาย อาจไม่กระทบต่อเรื่องที่ว่าข้อมูลทางการเงินเสมือนสามารถรวบรวมบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่

ตัวอย่างเช่น การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขต่องบการเงินของกิจการ เนื่องจากการไม่เปิดเผยข้อมูลการจ่ายค่าตอบแทนแก่ผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้ ในกรณีนี้ หากงบการเงินดังกล่าวถูกใช้เป็นแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขดังกล่าวอาจไม่มีผลกระทบต่อการพิจารณาว่า งบสินทรัพย์สุทธิเสมือน และ งบกำไรขาดทุนเสมือนสามารถรวบรวมบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่

การดำเนินการเพิ่มเติมที่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23(ข) และ 24)

ก40. การดำเนินการเพิ่มเติมที่เหมาะสมของผู้ประกอบวิชาชีพควรรวมถึงตัวอย่างดังต่อไปนี้

- ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 23(ข)
 - การปรึกษาหารือเรื่องที่สำคัญกับผู้มีส่วนที่รับผิดชอบ
 - การอ้างอิงไว้ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพถึงการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบหรือข้อสรุปจากการสอบทานที่เปลี่ยนแปลงไป หรือวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ (เมื่อเป็นไปได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง) หากใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเห็นว่าเรื่องดังกล่าวมีความสำคัญและเกี่ยวข้องอย่างเพียงพอต่อความเข้าใจของผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินเสมือน
- ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 24 การเปลี่ยนแปลงความเห็นของผู้ประกอบวิชาชีพ (เมื่อเป็นไปได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง)
- การระงับการออกรายงานหรือขอถอนตัวจากการรับงานดังกล่าว (เมื่อเป็นไปได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง)
- การขอคำปรึกษาจากที่ปรึกษาทางกฎหมาย

การประเมินการแสดงรายการของข้อมูลทางการเงินเสมือน

หลีกเลี่ยงการมีส่วนร่วมในการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่ทำให้เกิดความเข้าใจผิด (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26(ข))

- ก41. จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี กำหนดว่าผู้ประกอบวิชาชีพต้องไม่เกี่ยวข้อง หรือเป็นที่ทราบได้ว่าเกี่ยวข้องกับรายงาน แบบแสดงรายการภาษี การสื่อสาร หรือข้อมูลอื่น โดยที่ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่า⁹
- (ก) เป็นข้อมูลที่ผิดจากความจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ หรือ ก่อให้เกิดความเข้าใจผิด
 - (ข) เป็นรายงานหรือข้อมูลที่จัดทำขึ้นโดยไม่ไตร่ตรองอย่างรอบคอบ
 - (ค) ได้ละเว้นหรือปิดบังข้อมูลที่จำเป็นต้องมีอยู่ในรายงาน ซึ่งการละเว้นหรือปิดบังนี้ก่อให้เกิดความเข้าใจผิด

⁹ คำอธิบายคำชี้แจงข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2553 เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ย่อหน้าที่ 110.2

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. เนื่องจากผู้ประกอบการวิชาชีพไม่ได้รายงานต่อแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง จึงไม่มีข้อกำหนดให้ปฏิบัติงานเพื่อระบุเหตุการณ์ภายหลังวันที่ของแหล่งข้อมูล ซึ่งจำเป็นต้องปรับปรุงหรือเปิดเผย อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบวิชาชีพจำเป็นต้องพิจารณาว่ามีเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญเกิดขึ้นภายหลังวันที่ของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง ซึ่งผู้ประกอบการวิชาชีพเห็นว่า ควรต้องอ้างถึงหรือเปิดเผยในหมายเหตุที่เป็นคำอธิบายของข้อมูลทางการเงินเสมือนเพื่อหลีกเลี่ยงความเข้าใจผิดในภายหลังหรือไม่ การพิจารณาเกี่ยวกับเหตุการณ์ดังกล่าวควรเป็นไปตามวิธีปฏิบัติภายใต้มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ หรือตามความรู้เกี่ยวกับกิจการ และสถานการณ์ในการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพ ตัวอย่างเช่น ภายหลังวันที่ของแหล่งข้อมูลที่ใช้คัดลอกเป็นข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง กิจการอาจมีรายการที่เกี่ยวข้องกับการแปลงสภาพหนี้เป็นทุน ซึ่งหากไม่เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวจะส่งผลให้ข้อมูลทางการเงินเสมือนก่อให้เกิดความเข้าใจผิดได้

ความไม่สอดคล้องอย่างมีสาระสำคัญกับข้อมูลอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 27)

ก44. การดำเนินการเพิ่มเติมที่เหมาะสมซึ่งผู้ประกอบการวิชาชีพควรปฏิบัติ หากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบปฏิเสธการปรับปรุงข้อมูลทางการเงินเสมือน หรือข้อมูลอื่นที่เหมาะสม มีตัวอย่างดังต่อไปนี้

- เมื่อเป็นไปได้ภายใต้กฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง
 - อธิบายถึงความไม่สอดคล้องกันที่มีสาระสำคัญในรายงานของผู้ประกอบการวิชาชีพ
 - เปลี่ยนแปลงการแสดงความเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพ
 - ระบุหรือขอลอนตัวจากงานดังกล่าว
- ขอคำปรึกษาจากที่ปรึกษาทางกฎหมาย

หนังสือรับรอง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 28(ก))

ก45. ในบางสถานการณ์ ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบอาจจำเป็นต้องเลือกนโยบายการบัญชีสำหรับรายการปรับปรุงเสมือนที่มีรายการประเภทที่ไม่เคยจัดทำมาก่อน เนื่องจากไม่มีรายการที่เกี่ยวข้องกรณีเช่นนี้ ผู้ประกอบการวิชาชีพควรร้องขอหนังสือรับรองเพิ่มเติมจากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบให้เพิ่มข้อความรับรองในหนังสือรับรองว่านโยบายการบัญชีที่เลือกใช้นำมาใช้กับรายการประเภทดังกล่าว

การแสดงความเห็น

การให้ความเชื่อมั่นต่อเรื่องอื่นเพิ่มเติมตามข้อกำหนดของกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 29)

ก46. กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้ผู้ประกอบการวิชาชีพแสดงความเห็นต่อเรื่องอื่นนอกเหนือจากการแสดงความเห็นว่าข้อมูลทางการเงินเสมือนถูกรวบรวมบนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่ ซึ่งผู้ประกอบการวิชาชีพอาจไม่มีความจำเป็นต้องปฏิบัติตามเพิ่มเติม ตัวอย่างเช่น กฎหมายหรือข้อบังคับอาจกำหนดให้ผู้ประกอบการวิชาชีพแสดงความเห็นต่อหลักเกณฑ์ซึ่งผู้มีหน้าที่รับผิดชอบใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน ว่ามีความสอดคล้องกับนโยบายการบัญชีของกิจการหรือไม่ ซึ่งการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวในย่อหน้าที่ 18 และ 22(ค) ของมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ จะถือเป็นเกณฑ์สำหรับการแสดงความเห็นดังกล่าว

ก47. ในบางสถานการณ์ ผู้ประกอบการวิชาชีพอาจจำเป็นต้องปฏิบัติตามเพิ่มเติม ซึ่งลักษณะและขอบเขตของวิธีปฏิบัติงานเพิ่มเติมอาจแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับลักษณะของเรื่องอื่นนั้นที่กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดให้ผู้ประกอบการวิชาชีพแสดงความเห็น

ข้อความเกี่ยวกับหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ประกอบการวิชาชีพที่ระบุในรายงาน

ก48. กฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้เพิ่มข้อความที่ชัดเจนเพื่อรับรองหรือยืนยันเกี่ยวกับหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ประกอบการวิชาชีพไว้ในรายงานของผู้ประกอบการวิชาชีพ การเพิ่มข้อความตามที่กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดไว้ในรายงานของผู้ประกอบการวิชาชีพไม่เป็นการขัดแย้งกับข้อกำหนดตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้

การเปิดเผยเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่ใช้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30)

ก49. ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบไม่ต้องอธิบายเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ใดที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ หรือมีการประกาศใช้โดยองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่หรือเป็นที่ยอมรับในการกำหนดมาตรฐาน ในหมายเหตุที่เป็นคำอธิบายของข้อมูลทางการเงินเสมือนซ้ำอีก หลักเกณฑ์ดังกล่าวจะเปิดเผยต่อ สาธารณชนโดยเป็นส่วนหนึ่งของระบบการรายงาน ดังนั้น จึงแสดงโดยนัยในการรวบรวมข้อมูลทาง การเงินเสมือนของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ

ก50. ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้กำหนดหลักเกณฑ์เฉพาะขึ้นมาขึ้น จำเป็นต้องเปิดเผย หลักเกณฑ์เหล่านั้น เพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเหมาะสมเกี่ยวกับวิธีการรวบรวม ข้อมูลทางการเงินเสมือน

การจัดทำรายงานที่ให้ความเชื่อมั่น

ชื่อเรื่อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35(ก))

ก51. ชื่อเรื่องของรายงาน ควรระบุว่าเป็นรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ ตัวอย่างเช่น “รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ ต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ใน หนังสือชี้ชวน” เพื่อเป็นการยืนยันว่าผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติหน้าที่โดยยึดถือจรรยาบรรณทาง วิชาชีพเกี่ยวกับความเป็นอิสระตามที่กำหนดในมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง)¹⁰ อย่างครบถ้วนแล้ว ซึ่งส่งผลให้รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระแตกต่างจาก รายงานที่ออกโดยบุคคลอื่น

ผู้รับรายงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35(ข))

ก52. กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจระบุผู้รับรายงานไว้โดยเฉพาะ หรือผู้ประกอบวิชาชีพอาจเลือก ตกลงกับกิจการถึงรายชื่อผู้รับรายงานไว้เป็นส่วนหนึ่งในข้อตกลงการตอบรับงาน

วรรณคดี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35(ค))

ก53. เนื่องจากหนังสือชี้ชวนแสดงทั้งข้อมูลทางการเงินเสมือนและข้อมูลอื่น ผู้ประกอบวิชาชีพควร พิจารณาเพิ่มการอ้างอิงตำแหน่งของข้อมูลทางการเงินเสมือนที่แสดงไว้ในหนังสือชี้ชวน เพื่อช่วยให้ ผู้อ่านสามารถทราบได้ว่า รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวข้องกับข้อมูลทางการเงินเสมือน ส่วนใด

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

ก54. การแสดงความเห็น ควรใช้ข้อความ “ข้อมูลทางการเงินเสมือนได้รวบรวมตามหลักเกณฑ์ ของ [หลักเกณฑ์ที่ใช้] ในสาระสำคัญ” หรือข้อความ “ข้อมูลทางการเงินเสมือนได้รวบรวมอย่าง เหมาะสมตามหลักเกณฑ์ที่กล่าวไว้” จะพิจารณาจากกฎหมายหรือข้อบังคับที่กำกับรายงานต่อ ข้อมูลทางการเงินเสมือนในประเทศนั้น หรือโดยแนวปฏิบัติที่ยอมรับทั่วไปในประเทศนั้น

¹⁰ มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 20

ก 55. กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องในบางประเทศอาจกำหนดถ้อยคำในการแสดงความเห็นของผู้ประกอบวิชาชีพที่แตกต่างไปจากที่กล่าวมาข้างต้น ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพอาจจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจพิจารณาว่าการปฏิบัติตามวิธีปฏิบัติที่กำหนดไว้ในมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้จะสามารถช่วยผู้ประกอบวิชาชีพแสดงความเห็นในรายงานด้วยถ้อยคำที่กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดได้หรือไม่ หรือจำเป็นต้องปฏิบัติงานเพิ่มเติมหรือไม่

ก 56. เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพสรุปผลว่าการปฏิบัติตามวิธีปฏิบัติที่กำหนดไว้ในมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้ เพียงพอที่จะแสดงความเห็นด้วยถ้อยคำที่กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดได้ ดังนั้นการแสดงความเห็นดังกล่าวจึงเหมาะสมซึ่งเทียบเท่ากับการใช้ถ้อยคำของการแสดงความเห็นทั้งสองแบบที่กำหนดไว้ในมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับนี้

ตัวอย่างรายงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35)

ก 57. รายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ กรณีแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข ตามตัวอย่างในภาคผนวก

ตัวอย่างรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข

รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ / ผู้สอบบัญชี ต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน

เสนอ ผู้ถือหุ้นและคณะกรรมการของบริษัท [ชื่อบริษัท] จำกัด

รายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนที่รวมอยู่ในหนังสือชี้ชวน

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นเพื่อรายงานต่อการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนของบริษัท [ชื่อบริษัท] จำกัด ซึ่งจัดทำโดย [ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ] ข้อมูลทางการเงินเสมือนนี้ ประกอบด้วย [งบแสดงฐานะการเงินเสมือน ณ วันที่ [วันที่]] [งบกำไรขาดทุนเสมือน งบกระแสเงินสดเสมือนสำหรับปีสิ้นสุด[วันเดียวกัน]] และหมายเหตุประกอบข้อมูลทางการเงินเสมือนที่เกี่ยวข้อง [ตามที่กล่าวไว้ในหน้า 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] ได้เผยแพร่ต่อสาธารณชนแล้ว¹

ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อข้อมูลทางการเงินเสมือน

[ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ] เป็นผู้รับผิดชอบในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือนตามหลักเกณฑ์ของ [หลักเกณฑ์ที่ใช้]

¹ หากความเห็นในรายงานการตรวจสอบหรือรายงานการสอบทานของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป อาจอ้างอิงถึงคำอธิบายส่วนที่เปลี่ยนแปลงไปไว้ในหนังสือชี้ชวน

ความเป็นอิสระและการควบคุมคุณภาพของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณเกี่ยวกับความเป็นอิสระและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณอื่นตามข้อกำหนดจรรยาบรรณและคู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งใช้เป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานสำหรับความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ การรักษาความลับ และพฤติกรรมทางวิชาชีพ

สำนักงานของข้าพเจ้าปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 และดำรงไว้ซึ่งระบบการควบคุมคุณภาพที่สมบูรณ์รวมถึงนโยบายและวิธีปฏิบัติที่ได้รับการบันทึกไว้เกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณ มาตรฐานทางวิชาชีพ และ กฎหมายและข้อกำหนดของข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพ/ผู้สอบบัญชี

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

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

วัตถุประสงค์ของงานนี้มีไว้เพื่อให้ข้าพเจ้ารับผิดชอบต่อการปรับปรุงแก้ไขหรือการออกรายงานใหม่ หรือการแสดงความเห็นต่อข้อมูลทางการเงินในอดีต ซึ่งใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน และการตรวจสอบของข้าพเจ้าไม่ได้รวมถึงการตรวจสอบหรือสอบทานข้อมูลทางการเงินดังกล่าว

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

งานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล เพื่อรายงานว่าข้อมูลทางการเงินเสมือนรวบรวมตามหลักเกณฑ์ที่ใช้ในสาระสำคัญหรือไม่นั้น รวมถึงการประเมินว่าหลักเกณฑ์ที่ [ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ] ใช้ในการรวบรวมข้อมูลมีความสมเหตุสมผลหรือไม่สำหรับการแสดงถึงผลกระทบที่มีนัยสำคัญจากเหตุการณ์หรือรายการโดยตรง และเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่า

- รายการปรับปรุงเสมือนที่เกี่ยวข้องได้แสดงอย่างเหมาะสมตามหลักเกณฑ์ดังกล่าว

- ข้อมูลทางการเงินเสมือนสะท้อนถึงการนำรายการปรับปรุงเสมือนข้างต้นไปปรับปรุงข้อมูลทางการเงินที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุงอย่างเหมาะสม

วิธีการปฏิบัติงานที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของข้าพเจ้าตามความเข้าใจในลักษณะของกิจการ รวมถึงเหตุการณ์หรือรายการที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินเสมือน และสถานการณ์ของงานอื่นที่เกี่ยวข้อง

การปฏิบัติงานของข้าพเจ้ารวมถึงการประเมินการนำเสนอข้อมูลทางการเงินเสมือนโดยรวม

ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานที่ข้าพเจ้าได้รับมีความเพียงพอและเหมาะสมสำหรับใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าเห็นว่า [ข้อมูลทางการเงินเสมือนข้างต้นนี้ได้รวบรวมตามหลักเกณฑ์ของ [หลักเกณฑ์ที่ใช้] ในสาระสำคัญ] / [ข้อมูลทางการเงินเสมือนรวบรวมอย่างเหมาะสมตามหลักเกณฑ์ที่กล่าวไว้]

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพต้องแสดงความเห็นต่อเรื่องอื่น ๆ (ดูย่อหน้าที่ ก46-ก47) รูปแบบและเนื้อหาของส่วนประกอบของรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพจะแตกต่างกันไปตามความรับผิดชอบของรายงานอื่นแต่ละกรณี]

[ลายมือชื่อของผู้ประกอบวิชาชีพ / ผู้สอบบัญชี]

[เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี]

[ชื่อและที่ตั้งสำนักงาน]

[วันที่ในรายงานของผู้ประกอบวิชาชีพ / ผู้สอบบัญชี]