



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540

การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี รวมถึงประมาณการทางบัญชี
ที่เกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

ISA™ 540 - การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี รวมถึงประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวกับมูลค่า ยุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2555 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รวมถึงประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวกับมูลค่า ยุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย - นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 540 - การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี รวมถึงประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวกับมูลค่า ยุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 - การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี รวมถึงประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวกับมูลค่า ยุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

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

ติดต่อ Permissions@ifac.org เพื่อขออนุญาตทำซ้ำ ครอบครองหรือเป็นสื่อ หรือใช้เอกสารฉบับนี้ ในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ปรับปรุงเนื้อหาและถ้อยคำบางส่วนให้สอดคล้องกับต้นฉบับ Handbook 2016-2017 Edition ของ IFAC (ISBN: 978-1-60815-318-3) ทั้งนี้ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวไม่ได้กระทบต่อข้อกำหนดหรือหลักการที่สำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ดังนั้น วันถือปฏิบัติของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้จึงเป็นวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 เป็นต้นไปเช่นเดิม ซึ่งสอดคล้องกับวันถือปฏิบัติที่ระบุไว้ใน Handbook 2016-2017 Edition ของ IFAC

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540

การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี รวมถึงประมาณการทางบัญชี ที่เกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555)

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
ลักษณะของประมาณการทางบัญชี	2-4
วันที่ถือปฏิบัติ	5
วัตถุประสงค์	6
คำจำกัดความ	7
ข้อกำหนด	
วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	8-9
การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้	10-11
การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้	12-14
การขยายการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญที่ได้ประเมินไว้	15-17
การประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีและการระบุถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง	18
การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี	19-20
ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น	21
หนังสือรับรอง	22
เอกสารหลักฐาน	23

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ลักษณะของประมาณการทางบัญชี	ก1-ก11
วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	ก12-ก44
การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้	ก45-ก51
การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้	ก52-ก101
การขยายการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญที่ได้ประเมินไว้	ก102-ก115
การประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีและการระบุถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง	ก116-ก119
การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี	ก120-ก123
ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น	ก124-ก125
หนังสือรับรอง	ก126-ก126
เอกสารหลักฐาน	ก128
ภาคผนวก การวัดมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่แตกต่างกัน	

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี รวมถึงประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดมาตรฐานและให้แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบประมาณการทางบัญชี รวมถึงการประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในการตรวจสอบงบการเงิน มาตรฐานนี้ครอบคลุมถึงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330² และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องในการประยุกต์เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ยังให้ข้อกำหนดและแนวทางสำหรับข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของประมาณการทางบัญชีและข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงที่อาจเป็นไปได้ของผู้บริหาร

ลักษณะของประมาณการทางบัญชี

2. รายการในงบการเงินบางรายการไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างแน่นอนแต่ทำได้เพียงการประมาณการ สำหรับวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ จะเรียกรายการในงบการเงินดังกล่าวว่าประมาณการทางบัญชี ลักษณะและความเชื่อถือได้ของข้อมูลที่ฝ่ายบริหารใช้ในการประกอบการจัดทำประมาณการทางบัญชีนี้อาจแตกต่างกันไปได้มาก ซึ่งส่งผลกระทบต่อระดับของความไม่แน่นอนของประมาณการทางบัญชี ซึ่งระดับของความไม่แน่นอนของประมาณการนั้นจะกระทบต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของประมาณการทางบัญชี ซึ่งรวมถึงข้อสงสัยต่อความลำเอียงของผู้บริหารทั้งที่ตั้งใจหรือไม่ตั้งใจ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก11)
3. วัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่าของประมาณการทางบัญชีจะแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและรายการทางการเงินที่รายงาน วัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่าสำหรับประมาณการทางบัญชีบางรายการเพื่อคาดการณ์ถึงผลการทำรายการหนึ่งรายการหรือมากกว่าหนึ่งรายการ เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ก่อให้เกิดความจำเป็นในการประมาณการทางบัญชี สำหรับประมาณการทางบัญชีอื่น ซึ่งรวมถึงการประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีนั้น วัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่าอาจต่างไปและแสดงในรูปของมูลค่าของรายการในปัจจุบันหรือรายการในงบการเงิน ซึ่งมีเงื่อนไข ณ วันที่วัดมูลค่า เช่น ประมาณการราคาตลาดของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น ๆ ตัวอย่างเช่น ในการนำแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไปใช้จากกำหนดให้มีการวัดมูลค่ายุติธรรมโดยใช้การตั้งข้อสมมติเกี่ยวกับรายการระหว่างผู้ที่มีความรอบรู้และความเต็มใจและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระใน

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ”

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”

ลักษณะของผู้ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน (บางครั้งเรียกว่า “ผู้เข้าร่วมซื้อขายในตลาด” หรือเทียบเท่า) มากกว่ามาจากการทำรายการที่ผ่านมาหรือในอนาคต³

4. ผลต่างระหว่างผลจากประมาณการทางบัญชีและจำนวนเงินที่เคยรับรู้หรือเปิดเผยในงบการเงิน อาจไม่ใช่ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินเสมอไป กรณีนี้จะเป็นกรณีสำหรับการประมาณมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี ซึ่งผลจากการสังเกตนั้นจะได้รับผลกระทบจากเหตุการณ์หรือเงื่อนไขภายหลังจากวันที่มีการวัดมูลค่า ซึ่งเป็นผลจากการประมาณการเพื่อวัตถุประสงค์ของงบการเงิน

วันถือปฏิบัติ

5. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

วัตถุประสงค์

6. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีคือเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสมเกี่ยวกับ
 - (ก) ประมาณการทางบัญชี รวมถึงประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีในงบการเงินว่ามี การรับรู้และเปิดเผยข้อมูลอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่
 - (ข) มีการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงินอย่างเพียงพอหรือไม่ ภายใต้มบถการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

คำจำกัดความ

7. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายตามที่แสดงไว้ดังนี้
 - (ก) ประมาณการทางบัญชี หมายถึง การประมาณเกี่ยวกับจำนวนที่เป็นตัวเงินของรายการที่ยังไม่สามารถกำหนดเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนได้ ซึ่งใช้สำหรับจำนวนที่วัดโดยมูลค่ายุติธรรมเมื่อมีความไม่แน่นอนในการประมาณ รวมถึงจำนวนอื่น ๆ ที่ต้องมีการประมาณการ หากมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ระบุถึงการประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่ายุติธรรม นั้นหมายถึงการประมาณมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี
 - (ข) ค่าประมาณแบบจุดของผู้สอบบัญชีหรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี หมายถึง จำนวนหรือช่วงของจำนวน ซึ่งได้รับจากหลักฐานการตรวจสอบเพื่อใช้ในการประเมินค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร
 - (ค) ความไม่แน่นอนของประมาณการ หมายถึง ข้อสงสัยต่อประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง เกี่ยวกับการขาดความแม่นยำที่ควรมีในการวัดมูลค่า
 - (ง) ความลำเอียงของผู้บริหาร หมายถึง การขาดความเป็นกลางของผู้บริหารในการจัดทำข้อมูล

³ ความแตกต่างของค่านิยามของมูลค่าปัจจุบันอาจแตกต่างกันในแต่ละมบถการรายงานทางการเงิน

- (จ) ค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร หมายถึง จำนวนที่ผู้บริหารกำหนดขึ้นเพื่อรับรู้หรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินว่าเป็นประมาณการทางบัญชี
- (ฉ) ผลของประมาณการทางบัญชี หมายถึง จำนวนที่เป็นตัวเงินที่เกิดขึ้นจริงซึ่งเกิดจากผลจากการสิ้นสุดของรายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์หนึ่ง หรือหลายรายการ ซึ่งกำหนดขึ้นจากประมาณการทางบัญชี

ข้อกำหนด

วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

8. เมื่อทำการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงระบบการควบคุมภายในของกิจการตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)⁴ ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจเรื่องดังต่อไปนี้ เพื่อให้สามารถให้หลักเกณฑ์ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสำหรับประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก12)
 - (ก) ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก13-ก15)
 - (ข) ผู้บริหารระบุถึงรายการ เหตุการณ์ หรือเงื่อนไขเหล่านั้นอย่างไรเพื่อให้ทราบว่ามีความจำเป็นที่จะต้องมีการจัดทำประมาณการทางบัญชีเพื่อรับรู้หรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน การได้มาซึ่งความเข้าใจนี้ ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดการจัดทำประมาณการทางบัญชีใหม่ หรือความจำเป็นที่ต้องปรับปรุงประมาณการทางบัญชีที่มีอยู่เดิม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16-ก21)
 - (ค) วิธีการที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี และความเข้าใจของข้อมูลอ้างอิงที่ใช้ในการจัดทำประมาณการ รวมถึง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก22-ก23)
 - (1) วิธีการซึ่งรวมถึงแบบจำลองที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก24-ก26)
 - (2) การควบคุมที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก27-ก28)
 - (3) ผู้บริหารมีการใช้ผู้เชี่ยวชาญหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก29-ก30)
 - (4) ข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก31-ก36)
 - (5) การจัดทำประมาณการทางบัญชีมีการเปลี่ยนแปลงหรือควรจะได้รับ การเปลี่ยนแปลงจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ในวิธีการหรือไม่ หากมีเพราะเหตุใด (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก37)
 - (6) ผู้บริหารมีการประเมินผลกระทบจากความไม่แน่นอนของประมาณการหรือไม่ และอย่างไร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก38)

⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 5-6 และ 11-12

9. ผู้สอบบัญชีต้องสอบทานผลของประมาณการทางบัญชีที่รวมอยู่ในงบการเงินงวดก่อน หรือผลของการประมาณการทางบัญชีในงวดก่อนใหม่หากเป็นไปได้เพื่อวัตถุประสงค์ของงวดปัจจุบัน ลักษณะและขอบเขตการสอบทานของผู้สอบบัญชีจะพิจารณาถึงลักษณะของประมาณการทางบัญชี และประเมินว่าข้อมูลที่ได้รับจากการสอบทานมีความเกี่ยวข้องกับการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของประมาณการทางบัญชีที่รวมอยู่ในงบการเงินรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันหรือไม่ อย่างไรก็ตาม การสอบทานดังกล่าวมิได้ทำให้ตั้งคำถามถึงการตัดสินใจที่ทำไปแล้วในงวดก่อน ซึ่งขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ได้ในเวลานั้น ๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก39-ก44)

การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้

10. ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งกำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)⁵ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินระดับของความไม่แน่นอนที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก45-ก46)
11. ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่ามีประมาณการทางบัญชีใดที่อาจมีระดับความไม่แน่นอนของประมาณการสูง ซึ่งจะทำให้เกิดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก47-ก51)

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้

12. จากผลของการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาเรื่องดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก52)
- (ก) ผู้บริหารเลือกใช้ข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีอย่างเหมาะสมหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก53-ก56)
 - (ข) วิธีการที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีมีความเหมาะสมและประยุกต์ใช้อย่างสม่ำเสมอหรือไม่ และหากมีการเปลี่ยนแปลงในประมาณการทางบัญชีหรือวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชีจากงวดก่อน การเปลี่ยนแปลงนั้นมีความเหมาะสมหรือไม่ตามสถานการณ์ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก57-ก58)
13. ในการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330⁶ ผู้สอบบัญชีต้องรับรองหรือพิจารณาอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างต่อไปนี้ต่อลักษณะของประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก59-ก61)

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 25

⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 5

- (ก) พิจารณาว่าเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชีนั้นให้หลักฐานในการตรวจสอบเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก62-ก67)
- (ข) ทดสอบว่าผู้บริหารจัดทำประมาณการทางบัญชีและข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการอย่างไร ซึ่งผู้สอบบัญชีจะต้องประเมินว่า (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก68-ก70)
 - (1) วิธีการวัดมูลค่าที่ใช้มีความเหมาะสมต่อสถานการณ์นั้น ๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก71-ก76)
 - (2) ข้อสมมติที่ผู้บริหารใช้มีความเหมาะสมกับวัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่าภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก77-ก83)
- (ค) ทดสอบความมีประสิทธิภาพของการควบคุมว่าผู้บริหารจัดทำประมาณการอย่างไรและตรวจสอบเนื้อหาสาระอย่างเหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก84-ก86)
- (ง) กำหนดค่าประมาณแบบจุดหรือช่วงของค่าประมาณเพื่อใช้ในการประเมินค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร เพื่อวัตถุประสงค์นี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก87-ก91)
 - (1) หากผู้สอบบัญชีใช้ข้อสมมติหรือวิธีการที่แตกต่างไปจากที่ผู้บริหารใช้ ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจในข้อสมมติของผู้บริหารหรือวิธีการที่ผู้บริหารใช้อย่างเพียงพอเพื่อที่จะสามารถกำหนดค่าประมาณของผู้สอบบัญชีหรือช่วงของค่าประมาณโดยพิจารณาถึงตัวแปรที่เกี่ยวข้องและการประเมินว่ามีผลต่างอย่างมีสาระสำคัญจากค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก92)
 - (2) หากผู้สอบบัญชีสรุปว่าช่วงของค่าประมาณมีความเหมาะสม ผู้สอบบัญชีต้องทำให้ช่วงของค่าประมาณแคบลงมา โดยอ้างอิงจากหลักฐานการตรวจสอบที่ได้รับของช่วงของค่าประมาณนั้นมีความเหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก93-ก95)

14. ในการพิจารณาถึงเรื่องที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 12 หรือในการตอบสนองต่อผลการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในย่อหน้าที่ 13 ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ามีความจำเป็นต้องใช้ทักษะและความรู้เฉพาะทางในลักษณะใดลักษณะหนึ่งหรือหลายลักษณะหรือไม่สำหรับประมาณการบัญชีเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสมสำหรับประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก96-ก101)

การขยายการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญ

ความไม่แน่นอนของประมาณการ

- 15. สำหรับประมาณการทางบัญชีที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญ นอกจากการตรวจสอบเนื้อหาสาระตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330⁷ แล้ว ผู้สอบบัญชีต้องประเมินเรื่องดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก102)
 - (ก) ผู้บริหารพิจารณาถึงทางเลือกของข้อสมมติหรือผลการประมาณการนั้นอย่างไร และเหตุผลที่ไม่ใช้ข้อสมมติหรือผลการประมาณการอื่นนั้น หรือผู้บริหารระบุถึง

⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 18

ความไม่แน่นอนของประมาณการในการจัดทำประมาณการทางบัญชีอย่างไร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก103-ก106)

- (ข) ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ผู้บริหารใช้มีความสมเหตุสมผลหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก107-ก109)
- (ค) ความเกี่ยวข้องกับความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ผู้บริหารใช้ในการประยุกต์ใช้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องมีความเหมาะสม ความตั้งใจของผู้บริหารเพื่อดำเนินการในเรื่องนั้น และความสามารถของผู้บริหารในการทำเช่นนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก110)

16. หากในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ผู้บริหารไม่สามารถระบุผลกระทบของความไม่แน่นอนของประมาณการในประมาณการทางบัญชีที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญได้อย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้อง (หากจำเป็น) กำหนดช่วงของค่าประมาณเพื่อประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก111-ก112)

เกณฑ์การรับรู้และการวัดมูลค่า

17. ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสมสำหรับประมาณการทางบัญชีที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญเกี่ยวกับเรื่องต่อไปนี้
- (ก) การตัดสินใจของผู้บริหารที่จะรับรู้หรือไม่รับรู้ประมาณการทางบัญชีในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก113-ก114)
 - (ข) หลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าที่เลือกใช้สำหรับประมาณการทางบัญชานั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก115)

มีความสอดคล้องกับข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

การประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีและการระบุถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

18. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าประมาณการทางบัญชีในงบการเงินมีความสมเหตุสมผลตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ หรือแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือไม่ จากหลักฐานการตรวจสอบที่ได้รับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก116-ก119)

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี

19. ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสมว่าการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีในงบการเงินเป็นไปตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก120-ก121)
20. สำหรับประมาณการทางบัญชีที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของประมาณการในงบการเงินให้สอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก122-ก123)

ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น

21. ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามว่าดุลยพินิจและการตัดสินใจของผู้บริหารในการจัดทำประมาณการทางบัญชีนั้นมีข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นหรือไม่ ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นไม่ได้แปลว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสำหรับวัตถุประสงค์ในการหาข้อสรุปเกี่ยวกับความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีเสมอไป (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก124-ก125)

หนังสือรับรอง

22. ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหนังสือรับรองจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลว่าผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเชื่อว่าข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำประมาณการมีความสมเหตุสมผลหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก126-ก127)

เอกสารหลักฐาน

23. ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมหลักฐานเกี่ยวกับเรื่องดังต่อไปนี้⁸
- (ก) หลักเกณฑ์สำหรับการสรุปผลของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความสมเหตุสมผลและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการบัญชีที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญ
 - (ข) ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงที่อาจเป็นไปได้ของผู้บริหาร (หากมี) (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก128)

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ลักษณะของประมาณการทางบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 2)

- ก1. รายการทางการเงินบางรายการสามารถวัดมูลค่าได้จากการประมาณการเท่านั้น เนื่องจากมีความไม่แน่นอนทั่วไปในการทำธุรกรรม นอกจากนั้นลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์ หนี้สินหรือส่วนของผู้ถือหุ้น หรือหลักเกณฑ์หรือวิธีการในการวัดมูลค่าที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินอาจก่อให้เกิดความจำเป็นที่ต้องใช้การประมาณการรายการทางการเงิน แม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทกำหนดวิธีการเฉพาะที่ใช้ในการวัดมูลค่าและการเปิดเผยข้อมูลในการจัดทำงบการเงิน ในขณะที่แม่บทการรายงานทางการเงินอื่นกำหนดวิธีการเฉพาะที่น้อยกว่า ภาคผนวกในมาตรฐานการสอบบัญชีนี้อธิบายการวัดมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่แตกต่างกัน
- ก2. ประมาณการทางบัญชีบางรายการมีระดับของความไม่แน่นอนของประมาณการน้อยและอาจก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับต่ำ ตัวอย่างเช่น
- ประมาณการทางบัญชีของกิจการที่ดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจซึ่งไม่ซับซ้อน

⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8-11 และ ย่อหน้าที่ ก6

- ประมวลการทางบัญชีที่มีการจัดทำและปรับปรุงอย่างสม่ำเสมอเนื่องจากเกี่ยวข้องกับรายการที่เกิดเป็นประจำสม่ำเสมอ
 - ประมวลการทางบัญชีที่เกิดขึ้นจากข้อมูลที่หาได้ง่าย เช่น อัตราดอกเบี้ยหรือราคาซื้อขายแลกเปลี่ยนตราสารทางการเงินที่มีการประกาศให้สาธารณชนรับทราบ อาจเรียกข้อมูลดังกล่าวว่าเป็นข้อมูล “ที่สังเกตได้” ในการประมวลมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี
 - ประมวลการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีซึ่งวิธีการในการวัดมูลค่าถูกกำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไม่มีความซับซ้อนและง่ายในการประยุกต์ใช้สำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ต้องวัดมูลค่ายุติธรรม
 - ประมวลการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีซึ่งมีแบบจำลองที่ใช้ในการวัดประมวลการทางบัญชีเป็นที่รู้จักและยอมรับโดยทั่วไป โดยมีเงื่อนไขว่าให้ข้อสมมติหรือข้อมูลนำเข้าที่ใช้ในแบบจำลองเป็นที่สามารถสังเกตได้
- ก3. อย่างไรก็ตาม ประมวลการทางบัญชีบางรายการอาจมีระดับความไม่แน่นอนของประมวลการสูงโดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อประมวลการนั้นประมวลการจากข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ ตัวอย่างเช่น
- ประมวลการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับผลของคดีความ
 - ประมวลการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีของตราสารอนุพันธ์ทางการเงินซึ่งไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ
 - ประมวลการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีที่กิจการพัฒนาแบบจำลองขึ้นใช้เป็นการเฉพาะเจาะจงอย่างสูง หรือมีข้อสมมติหรือข้อมูลเบื้องต้นที่ไม่สามารถหาได้ทั่วไป
- ก4. ระดับของความไม่แน่นอนของประมวลการอาจแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับลักษณะของประมวลการทางบัญชี ซึ่งขอบเขตของวิธีการที่ยอมรับโดยทั่วไปหรือแบบจำลองที่ใช้ในการจัดทำประมวลการทางบัญชี และการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำประมวลการทางบัญชี ในบางกรณีระดับของความไม่แน่นอนของประมวลการในการประมวลการทางบัญชีอาจมีมากจนกระทั่งไม่สอดคล้องกับเงื่อนไขการรับรู้รายการในแม่บทการรายงานทางการเงินและไม่อาจจัดทำประมวลการทางบัญชีนั้นได้
- ก5. รายการในงบการเงินทุกรายการที่ต้องวัดมูลค่ายุติธรรมไม่จำเป็นต้องมีความไม่แน่นอนของประมวลการเสมอไป ตัวอย่างเช่น กรณีที่รายการในงบการเงินบางรายการที่มีตลาดซื้อขายคล่องและตลาดเปิดรองรับ ซึ่งสามารถให้ข้อมูลที่หาได้ทั่วไปและเชื่อถือได้ ซึ่งเป็นข้อมูลราคาที่เป็นการซื้อขายจริง ในกรณีเช่นนี้การที่มีราคาตลาดที่ประกาศให้สาธารณชนรับทราบเป็นหลักฐานการตรวจสอบมูลค่ายุติธรรมที่ดีที่สุด อย่างไรก็ตาม แม้ว่าวิธีการวัดมูลค่าและข้อมูลสนับสนุนจะมีความชัดเจน ความไม่แน่นอนของประมวลการก็อาจเกิดขึ้นได้ ตัวอย่างเช่น อาจต้องปรับปรุงมูลค่าของตราสารทางการเงินที่มีราคาซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่องหาก ผู้ถือตราสารมีความเกี่ยวข้องใกล้ชิดกับตลาดหรือมีข้อจำกัดในตลาด นอกจากนี้ สภาพเศรษฐกิจโดยทั่วไปในขณะนั้น เช่น การที่ตลาดไม่มีสภาพคล่องอาจกระทบต่อความไม่แน่นอนของประมวลการ

- ก6. ตัวอย่างอื่นสำหรับเหตุการณ์ซึ่งอาจต้องจัดให้มีการประมาณการทางบัญชี ซึ่งไม่ใช่ประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี
- ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ
 - ค่าเผื่อสินค้าล้าสมัย
 - ภาระผูกพันจากการรับประกัน
 - วิธีคิดค่าเสื่อมราคาหรืออายุการใช้งานของสินทรัพย์
 - ค่าเผื่อการลดมูลค่าของเงินลงทุนที่มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนมีความไม่แน่นอน
 - ผลลัพธ์ของสัญญาระยะยาว
 - ต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อทำให้คดีความสิ้นสุดลง
- ก7. ตัวอย่างอื่นสำหรับเหตุการณ์ซึ่งต้องมีการประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี
- เครื่องมือทางการเงินที่มีความซับซ้อน ซึ่งไม่มีการซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่องและตลาดเปิด
 - การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์
 - สินทรัพย์หรืออุปกรณ์ที่ถือไว้เพื่อจำหน่าย
 - สินทรัพย์หรือหนี้สินบางประเภทที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ รวมถึง ค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
 - รายการที่เกี่ยวข้องกับการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือหนี้สินระหว่างผู้ที่เป็นอิสระต่อกัน โดยไม่ได้พิจารณาถึงตัวเงิน ตัวอย่างเช่น การแลกเปลี่ยนระบบสาธารณสุขไปโรคของโรงงานในกิจการที่ทำธุรกิจแตกต่างกัน
- ก8. การจัดทำประมาณการเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจโดยอ้างอิงจากข้อมูลที่ได้รับขณะที่จัดทำงบการเงิน ประมาณการทางบัญชีหลายประมาณการจะใช้ข้อสมมติเกี่ยวกับสิ่งที่มีความไม่แน่นอน ณ เวลาที่จัดทำประมาณการ ผู้สอบบัญชีไม่ได้มีหน้าที่ในการทำนายรายการหรือเหตุการณ์ที่จะเกิดขึ้นในอนาคตที่หากทราบในขณะตรวจสอบอาจส่งผลกระทบต่อเป็นนัยสำคัญต่อการกระทำของผู้บริหารหรือข้อสมมติที่ผู้บริหารใช้

ความลำเอียงของผู้บริหาร

- ก9. โดยปกติแม้บทการรายงานทางการเงินจะต้องมีความเป็นกลาง หมายถึง ปราศจากความลำเอียง อย่างไรก็ตาม ดุลยพินิจของผู้บริหารอาจทำให้ประมาณการทางบัญชีมีความไม่ชัดเจนในดุลยพินิจ ซึ่งดุลยพินิจนั้นอาจเป็นความลำเอียงทั้งที่ตั้งใจหรือไม่ได้ตั้งใจของผู้บริหาร (ตัวอย่างเช่น ผลจากการโน้มน้าวเพื่อให้บรรลุเป้าหมาย) เมื่อมีดุลยพินิจเกี่ยวข้องในการประมาณการจะทำให้เกิดข้อสงสัยต่อประมาณการทางบัญชีต่อความลำเอียงของผู้บริหารเพิ่มขึ้น ความลำเอียงที่ไม่ได้ตั้งใจของผู้บริหาร และความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงโดยตั้งใจของผู้บริหารในการประมาณการทางบัญชี สำหรับการตรวจสอบปีถัดไป

ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเป็นไปได้ในงวดก่อนมีผลต่อการวางแผนและการระบุความเสี่ยงและการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีในงวดปัจจุบัน

- ก10. ความลำเอียงของผู้บริหารอาจพบได้ยากในระดับของบัญชีใดบัญชีหนึ่ง แต่อาจพบได้หากพิจารณาในภาพรวมของประมาณการทางบัญชี หรือเมื่อพิจารณาประมาณการทางบัญชีทั้งหมด หรือเมื่อสังเกตจากหลาย ๆ งวดบัญชี ถึงแม้ว่าความลำเอียงของผู้บริหารในบางรูปแบบเกิดจากการตัดสินใจ ซึ่งในการตัดสินใจนั้นผู้บริหารอาจไม่มีเจตนาที่จะบิดเบือนต่อผู้ใช้งบการเงิน อย่างไรก็ตาม หากผู้บริหารมีเจตนาจะบิดเบือน กรณีนี้ถือว่าความลำเอียงของผู้บริหารเป็นการทุจริต

ข้อพิจารณาสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ

- ก11. กิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะอาจมีการถือครองสินทรัพย์ที่มีลักษณะเฉพาะอย่าง ซึ่งสินทรัพย์นั้นไม่มีแหล่งข้อมูลที่มีความเชื่อถือได้เพื่อใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรมหรือมูลค่าปัจจุบันหรือทั้งสองวิธี สินทรัพย์ที่มีลักษณะเฉพาะนั้นจะไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดและไม่มีตลาดซื้อขายคล่อง ดังนั้น การวัดมูลค่ายุติธรรมจึงมักต้องการการประมาณการ ซึ่งอาจมีความซับซ้อนและในบางกรณีอาจไม่สามารถประมาณการได้เลย ซึ่งพบได้ไม่บ่อยนัก

วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8)

- ก12. วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องในย่อหน้าที่ 8 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ช่วยผู้สอบบัญชีในการคาดการณ์ว่าน่าจะมีลักษณะและประเภทของประมาณการทางบัญชีที่อาจมีในกิจการ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาเบื้องต้นว่าความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเพียงพอหรือไม่ที่จะระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี และวางแผนลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตการตรวจสอบต่อไป

การทำความเข้าใจเกี่ยวกับข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8 (ก))

- ก13. การทำความเข้าใจเกี่ยวกับข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เหมาะสมช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่า
- มีการกำหนดเงื่อนไขบางประการในการรับรู้หรือวิธีการวัดมูลค่าสำหรับประมาณการทางบัญชีหรือไม่
 - มีการระบุถึงเงื่อนไขบางประการ ซึ่งอนุญาตหรือกำหนดให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ ตัวอย่างเช่น มีการอ้างถึงความตั้งใจของผู้บริหารที่จะทำกิจกรรมบางอย่างเกี่ยวกับสินทรัพย์หรือหนี้สิน

⁹ แม่บทการรายงานทางการเงินส่วนใหญ่ ต้องการให้รายงานในงบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุนมีเงื่อนไขการรับรู้รายการการเปิดเผยนโยบายการบัญชีหรือหมายเหตุประกอบงบการเงินไม่ทำให้เกิดความผิดพลาดของการรับรู้รายการนั้น ซึ่งรวมถึงการประมาณการทางบัญชีด้วย

- มีการระบุข้อกำหนดหรือการอนุญาตเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลหรือไม่
- การทำความเข้าใจนี้ยังช่วยผู้สอบบัญชีในการสอบถามผู้บริหารว่าผู้บริหารนำข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีมาประยุกต์ใช้อย่างไร และช่วยให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาได้ว่าผู้บริหารมีการนำมาประยุกต์ใช้อย่างเหมาะสมหรือไม่

- ก14. กรณีที่มีทางเลือก แม่บทการรายงานทางการเงินอาจให้แนวทางสำหรับผู้บริหารในการพิจารณา ค่าประมาณแบบจุด ตัวอย่างเช่น แม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทกำหนดให้ค่าประมาณแบบจุด ซึ่งถูกเลือกเป็นทางเลือกสะท้อนการตัดสินใจของผู้บริหารต่อผลลัพธ์ที่น่าจะเป็นไปได้มากที่สุด¹⁰ ในขณะที่แม่บทการรายงานทางการเงินอื่นให้ใช้วิธี “คิดลดความน่าจะเป็น-ค่าที่คาดไว้ถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก” สำหรับบางกรณีผู้บริหารอาจสามารถจัดทำค่าประมาณแบบจุดได้โดยตรง ในกรณีอื่นผู้บริหารอาจสามารถจัดทำค่าประมาณแบบจุดที่เชื่อถือได้หลังจากพิจารณาข้อสมมติหลาย ๆ ทางเลือกหรือผลจากการพิจารณาค่าประมาณแบบจุด
- ก15. แม่บทการรายงานทางการเงินอาจกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับข้อสมมติที่เป็นนัยสำคัญของประมาณการทางบัญชีที่เปลี่ยนแปลงได้ง่าย นอกจากนี้หากมีระดับความไม่แน่นอนของประมาณการสูง แม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทไม่อนุญาตให้รับรู้ประมาณการทางบัญชีนั้นในงบการเงิน แต่อาจกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลบางประการในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

การทำความเข้าใจว่าผู้บริภรรระบุว่ามีโอกาสที่จะมีความจำเป็นในการประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8 (ข))

- ก16. ในการจัดทำงบการเงินผู้บริหารต้องพิจารณาว่ามี รายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้เกิดความจำเป็นต้องจัดทำประมาณการทางบัญชีหรือไม่ และประมาณการทางบัญชีที่จำเป็นทั้งหมดนั้นรับรู้ วัตถุประสงค์ และเปิดเผยในงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
- ก17. การระบุรายการ เหตุการณ์และสถานการณ์ที่ทำให้เกิดความจำเป็นในการจัดทำประมาณการทางบัญชีของผู้บริหารขึ้นอยู่กับ
- ความรู้ของผู้บริหารเกี่ยวกับธุรกิจและอุตสาหกรรมของกิจการ
 - ความรู้ของผู้บริหารเกี่ยวกับกลยุทธ์ทางธุรกิจที่ใช้อยู่ในงวดปัจจุบัน
 - ประสบการณ์ของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินของกิจการในงวดก่อน
- ในกรณีนี้ ผู้สอบบัญชีอาจทำความเข้าใจว่าผู้บริหารระบุถึงความจำเป็นในการประมาณการทางบัญชีเบื้องต้นอย่างไรโดยการสอบถามผู้บริหาร ในกรณีอื่น หากกระบวนการของผู้บริหารมีแบบแผนมากขึ้น เช่น เมื่อผู้บริหารมีการจัดตั้งหน่วยงานบริหารความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีอาจประเมินความเสี่ยงโดยตรง จากวิธีการและวิธีปฏิบัติตามแนวทางของผู้บริหารโดยการสอบทาน

¹⁰ แม่บทการรายงานทางการเงินที่ต่างกันอาจใช้คำศัพท์เฉพาะทางที่ต่างกันในการบรรยายถึงค่าประมาณการนี้

ถึงสถานการณ์ที่ควรมีการจัดทำประมาณการทางบัญชีและการปรับปรุงการประมาณการทางบัญชีหากจำเป็น ความครบถ้วนของประมาณการทางบัญชีจะเป็นส่วนที่ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในการพิจารณา โดยเฉพาะประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวกับหนี้สิน

- ก18. การทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการในระหว่างการประเมินความเสี่ยง รวมทั้งหลักฐานการตรวจสอบอื่นที่ได้รับในระหว่างการตรวจสอบจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีระบุถึงสถานการณ์หรือการเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดความจำเป็นในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- ก19. การสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ ซึ่งอาจรวมถึงการสอบถามว่า
- กิจการมีรายการใหม่ที่ต้องจัดทำประมาณการทางบัญชีหรือไม่
 - มีเงื่อนไขของรายการที่ทำให้ประมาณการทางบัญชีเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่
 - นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีมีการเปลี่ยนแปลงเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรืออื่น ๆ หรือไม่
 - มีข้อกำหนดทางกฎหมายหรือการเปลี่ยนแปลงอื่นนอกเหนือการควบคุมของผู้บริหารที่อาจเป็นเหตุให้ผู้บริหารต้องปรับปรุงหรือจัดทำประมาณการทางบัญชีใหม่หรือไม่
 - มีเงื่อนไขหรือเหตุการณ์ใหม่เกิดขึ้น ซึ่งทำให้เกิดความจำเป็นที่จัดทำประมาณการทางบัญชีใหม่หรือปรับปรุงประมาณการทางบัญชีเดิมหรือไม่
- ก20. ระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจระบุรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์ ซึ่งทำให้เกิดความจำเป็นในการจัดทำประมาณการทางบัญชีซึ่งผู้บริหารไม่สามารถระบุได้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ ซึ่งผู้สอบบัญชีระบุนอกจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ผู้บริหารไม่สามารถระบุได้ รวมถึงการพิจารณาว่ามีข้อบกพร่องที่เป็นนัยสำคัญในการควบคุมภายในจากกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการหรือไม่ ¹¹

ข้อพิจารณาสำหรับกิจการขนาดเล็ก

- ก21. การทำความเข้าใจสำหรับกิจการขนาดเล็กจะมีความซับซ้อนน้อย เนื่องจากธรรมชาติของกิจการขนาดเล็กมีจำนวนไม่มากและมีรายการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่า นอกจากนั้นมักจะมีบุคคลเพียงคนเดียว เช่น เจ้าของกิจการที่เป็นผู้ระบุความจำเป็นในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจสอบถามได้จากบุคคลนั้น

¹¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 16

การทำความเข้าใจว่าผู้บริหารจัดทำประมาณการทางบัญชีอย่างไร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8 (ค))

ก22. ในการจัดทำงบการเงิน ผู้บริหารต้องกำหนดกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงินสำหรับประมาณการทางบัญชี รวมถึงความเพียงพอของการควบคุมภายใน กระบวนการดังกล่าว รวมถึง

- การเลือกนโยบายการบัญชีและการกำหนดวิธีการจัดทำประมาณการอย่างเหมาะสม รวมถึงความเหมาะสมของวิธีการประมาณการหรือการวัดมูลค่ารวมถึงแบบจำลองที่เหมาะสม (ถ้ามี)
- การจัดทำหรือการระบุข้อมูลและข้อสมมติที่เกี่ยวข้องซึ่งกระทบต่อประมาณการทางบัญชี
- การสอบทานอย่างสม่ำเสมอถึงสถานการณ์ที่ก่อให้เกิดความจำเป็นในการจัดทำประมาณการทางบัญชีและการปรับปรุงประมาณการทางบัญชีหากจำเป็น

ก23. เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ตัวอย่างเช่น

- ประเภทของบัญชีหรือรายการบัญชีเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี (ตัวอย่างเช่น มีประมาณการทางบัญชีที่เกิดขึ้นจากการบันทึกรายการทางบัญชีที่เกิดขึ้นเป็นประจำ หรือเกิดจากรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ หรือรายการผิดปกติหรือไม่)
- ผู้บริหารใช้เทคนิคการวัดมูลค่าที่ใช้กันทั่วไปในการจัดทำประมาณการทางบัญชีเป็นพิเศษหรือไม่อย่างไร
- ประมาณการทางบัญชีจัดทำขึ้นจากข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบระหว่างกาลหรือไม่ หากเป็นเช่นนั้น ผู้บริหารมีการพิจารณาผลกระทบของเหตุการณ์ รายการและการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ตรวจสอบระหว่างกาลถึงสิ้นงวดหรือไม่อย่างไร

วิธีวัดมูลค่าและการใช้แบบจำลอง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8 (ค) (1))

ก24. ในบางกรณี แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดวิธีการวัดมูลค่าสำหรับประมาณการทางบัญชี ตัวอย่างเช่น แบบจำลองที่ใช้ในการวัดประมาณการมูลค่ายุติธรรม อย่างไรก็ตาม แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจไม่ได้กำหนดการวัดมูลค่าหรืออาจกำหนดทางเลือกอื่นไว้

ก25. หากแม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไม่ได้กำหนดวิธีการเฉพาะเพื่อใช้ในแต่ละสถานการณ์ เรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาในการทำความเข้าใจในวิธีการหรือแบบจำลองที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ตัวอย่างเช่น

- ผู้บริหารมีการพิจารณาลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกประมาณการอย่างไรในการเลือกใช้วิธีการประมาณการวิธีการใดวิธีการหนึ่ง

- กิจการดำเนินงานในธุรกิจที่มีลักษณะเฉพาะหรืออยู่ในอุตสาหกรรมหรือสภาพแวดล้อม ซึ่งมีวิธีการที่ใช้กันโดยทั่วไปในการประมาณการสำหรับประมาณการทางบัญชีบางลักษณะ เป็นการเฉพาะหรือไม่

ก26. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอาจเพิ่มมากขึ้น เช่น ในกรณีที่ผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะจัดทำแบบจำลองที่ใช้สำหรับจัดทำประมาณการทางบัญชี ขึ้นเองหรือใช้วิธีการที่แตกต่างไปจากที่ใช้กันโดยทั่วไปในอุตสาหกรรมหรือสภาพแวดล้อมนั้น ๆ

การควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8 (ค) (2))

ก27. เรื่องที่ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำประมาณการ ตัวอย่างเช่น ประสิทธิภาพและความสามารถของผู้จัดทำประมาณการทางบัญชีและการควบคุม ซึ่งเกี่ยวข้องกับ

- วิธีการที่ผู้บริหารใช้ในการพิจารณาถึงความครบถ้วน ความเกี่ยวข้องกัน และความถูกต้องของข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- การสอบทานและการอนุมัติประมาณการทางบัญชีโดยผู้บริหารตามระดับที่เหมาะสม รวมถึงข้อสมมติหรือข้อมูลนำเข้าที่ใช้ในการจัดทำ และหากเป็นไปได้อนุมัติโดยผู้มีหน้าที่กำกับดูแล
- การแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างผู้ทำรายการ ซึ่งมีผลผูกพันกิจการและผู้มีหน้าที่จัดทำประมาณการทางบัญชี รวมถึงการมอบหมายความรับผิดชอบมีความเหมาะสมกับลักษณะของกิจการ สินค้าหรือบริการของกิจการหรือไม่ (ตัวอย่างเช่น ในสถาบันทางการเงินขนาดใหญ่ การแบ่งแยกหน้าที่อาจรวมถึงความเป็นอิสระของหน่วยงานที่รับผิดชอบในการประมาณการและตรวจสอบมูลค่ายุติธรรมของผลิตภัณฑ์ทางการเงิน ซึ่งทำโดยผู้ที่ไม่มีส่วนได้เสียกับผลิตภัณฑ์นั้น)

ก28. การควบคุมอื่นอาจมีความเกี่ยวข้องในการจัดทำประมาณการทางบัญชีขึ้นอยู่กับสถานการณ์ เช่น หากกิจการใช้แบบจำลองเฉพาะในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ผู้บริหารอาจต้องกำหนดนโยบายหรือวิธีการเป็นการเฉพาะสำหรับแบบจำลองนั้น เช่น การควบคุมที่เกี่ยวข้องอาจรวมถึงการควบคุมเกี่ยวกับ

- การออกแบบและจัดทำหรือการเลือกใช้แบบจำลองที่มีลักษณะเฉพาะเพื่อวัตถุประสงค์ใดวัตถุประสงค์หนึ่งเป็นการเฉพาะ
- การใช้แบบจำลอง
- การบำรุงรักษาและการทดสอบความสมบูรณ์ของแบบจำลองเป็นระยะ ๆ

การใช้งานของผู้เชี่ยวชาญโดยผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8 (ค) (3))

ก29. ผู้บริหารหรือกิจการอาจจ้างผู้มีประสิทธิภาพและความสามารถที่จำเป็นต้องมีในการจัดทำค่าประมาณแบบจุด อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีผู้บริหารอาจต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญในการจัดทำหรือช่วยจัดทำประมาณการทางบัญชี ความจำเป็นดังกล่าวเป็นผลจาก

- ลักษณะเฉพาะของรายการซึ่งต้องมีการจัดทำประมาณการ เช่น การวัดมูลค่าของแร่ธาตุ หรือไฮโดรคาร์บอนในอุตสาหกรรมแร่
- ลักษณะของเทคนิคในแบบจำลองถูกกำหนดเพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งอาจเป็นกรณีที่ต้องใช้การวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม
- ลักษณะของสถานการณ์ รายการหรือเหตุการณ์ที่ผิดปกติหรือเกิดขึ้นไม่บ่อย ซึ่งเป็นเหตุให้ต้องมีการจัดทำประมาณการทางบัญชี

ข้อพิจารณาสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก30. ในกิจการขนาดเล็ก สถานการณ์ที่กำหนดให้ต้องมีการประมาณการทางบัญชีมักเป็นกรณีที่เจ้าของเป็นผู้จัดการสามารถทำการประมาณค่าประมาณแบบจุดได้ อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีก็อาจจำเป็นต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญ การหารือกับเจ้าของที่เป็นผู้จัดการในช่วงแรกของการตรวจสอบเกี่ยวกับลักษณะของประมาณการทางบัญชี ความครบถ้วนของประมาณการทางบัญชีที่ควรมีและความเพียงพอของกระบวนการในการจัดทำประมาณการจะช่วยเจ้าของที่เป็นผู้จัดการในการประเมินว่ามีความจำเป็นในการใช้ผู้เชี่ยวชาญหรือไม่

ข้อสมมติ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 8 (ค) (4))

ก31. ข้อสมมติเป็นส่วนสำคัญในประมาณการทางบัญชี เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจต้องพิจารณาในการทำความเข้าใจในข้อสมมติที่ใช้จัดทำประมาณการทางบัญชี มีดังนี้

- ลักษณะของข้อสมมติรวมถึงข้อสมมติใดที่อาจเป็นข้อสมมติที่เป็นนัยสำคัญ
- ผู้บริหาร ประเมินถึงความเกี่ยวข้องและความครบถ้วนของข้อสมมติอย่างไร (มีการพิจารณาตัวแปรทั้งหมดที่เกี่ยวข้องแล้ว)
- หากเป็นไปได้ ผู้บริหารมีการพิจารณาว่าข้อสมมติที่ใช้มีความสม่าเสมออย่างไร
- ข้อสมมตินั้นเกี่ยวข้องกับเรื่องที่อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้บริหารหรือไม่ (เช่น ข้อสมมติเกี่ยวกับโปรแกรมการบำรุงรักษา ซึ่งอาจกระทบต่อประมาณการอายุการใช้งานของสินทรัพย์) และผู้บริหารปฏิบัติตามแผนทางธุรกิจและสภาพแวดล้อมภายนอกหรือเรื่องที่อยู่นอกเหนือการควบคุมอย่างไร (ตัวอย่างเช่น ข้อสมมติเกี่ยวกับอัตราดอกเบี้ย อัตราการเสียชีวิต การตัดสินใจที่เป็นไปได้หรือการกระทำทางกฎหมาย หรือความผันผวนและช่วงของกระแสเงินสดในอนาคต)
- ลักษณะและขอบเขตของหลักฐานการสอบบัญชี มีเพื่อสนับสนุนข้อสมมติ (ถ้ามี) ผู้เชี่ยวชาญอาจช่วยผู้บริหาร ในการจัดทำหรือระบุข้อสมมติในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ข้อสมมติเหล่านั้นเมื่อถูกใช้โดยผู้บริหารก็จะถือเป็นข้อสมมติของผู้บริหาร

ก32. ในบางกรณี ข้อสมมติอาจเป็นข้อมูลนำเข้า เช่น กรณีที่ผู้บริหารใช้แบบจำลองในการจัดทำประมาณการทางบัญชี แต่ข้อมูลนำเข้าอาจถูกใช้ในการอ้างอิงข้อมูลพื้นฐานที่ใช้ข้อสมมติแบบเฉพาะเจาะจง

- ก33. ผู้บริหารอาจสนับสนุนข้อสมมติด้วยข้อมูลที่แตกต่างกันจากทั้งภายในและภายนอกกิจการที่มีความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือที่แตกต่างกัน ในบางกรณีข้อสมมติอาจมีความน่าเชื่อถือเนื่องจากการใช้ข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอก (เช่น อัตราดอกเบี้ยหรือข้อมูลทางสถิติที่ประกาศเป็นสาธารณะ) หรือจากแหล่งข้อมูลภายใน (เช่น ข้อมูลในอดีตหรือสถานการณ์ที่เคยเกิดขึ้นของกิจการ) ในกรณีอื่น ๆ ข้อสมมติอาจขึ้นกับดุลยพินิจมากขึ้น เช่น กรณีที่กิจการไม่มีประสบการณ์หรือไม่มีแหล่งข้อมูลภายนอก
- ก34. ในการประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี ข้อสมมติควรพิจารณาถึงผู้ที่มีความรอบรู้และความเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน (บางครั้งเรียกว่า “ผู้ซื้อผู้ขายในตลาด” หรือเทียบเท่า) ใช้พิจารณามูลค่ายุติธรรมเมื่อมีการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือหักกลบลบหนี้ ข้อสมมติที่มีลักษณะเฉพาะเช่นนี้อาจแตกต่างกันจากลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกวัดมูลค่า วิธีการวัดมูลค่าที่ใช้ (เช่น วิธีราคาตลาดหรือวิธีรายได้) และข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- ก35. สำหรับการประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีนั้น ข้อสมมติหรือข้อมูลนำเข้าอาจมีความแตกต่างกันไปตามแหล่งข้อมูลและข้อมูลนำเข้าดังต่อไปนี้
- (ก) ข้อสมมติหรือข้อมูลนำเข้าที่สะท้อนถึงรายการที่ผู้ซื้อผู้ขายในตลาดอาจใช้ในการกำหนดราคาสินทรัพย์หรือหนี้สิน ซึ่งได้มาจากข้อมูลทางการตลาดที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลอิสระของกิจการที่รายงาน (บางครั้งถูกเรียกว่า “ข้อมูลนำเข้าที่สังเกตได้” หรือเทียบเท่า)
 - (ข) ข้อสมมติหรือข้อมูลนำเข้าที่สะท้อนดุลยพินิจของกิจการเกี่ยวกับข้อสมมติที่ผู้ซื้อผู้ขายในตลาดอาจใช้ในการตั้งราคาสินทรัพย์หรือหนี้สิน ซึ่งได้มาจากข้อมูลที่ดีที่สุดที่หาได้ในสถานการณ์นั้น (บางครั้งถูกเรียกว่า “ข้อมูลนำเข้าที่สังเกตไม่ได้” หรือเทียบเท่า)
- อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ การแยกความแตกต่างระหว่าง (ก) และ (ข) ไม่สามารถทำได้เสมอไป นอกจากนี้ผู้บริหารอาจมีความจำเป็นที่ต้องเลือกข้อสมมติจากหลายข้อสมมติที่มีความแตกต่างกันที่ใช้โดยผู้ซื้อผู้ขายในตลาดต่างรายกัน
- ก36. ขอบเขตของดุลยพินิจ เช่น ข้อสมมติหรือข้อมูลนำเข้าสามารถสังเกตได้หรือไม่ มีอิทธิพลต่อระดับความไม่แน่นอนของประมาณการหรือไม่ และการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสำหรับประมาณการทางบัญชีเป็นการเฉพาะของผู้สอบบัญชี

การเปลี่ยนแปลงในวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8 (ค) (5))

- ก37. ในการประเมินว่าผู้บริหารจัดทำประมาณการทางบัญชีอย่างไร ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจว่ามีการเปลี่ยนแปลงหรือควรมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชีจากงวดก่อนหรือไม่ วิธีประมาณการเฉพาะอาจต้องเปลี่ยนแปลงให้เป็นไปตามการเปลี่ยนแปลงใน

สภาพแวดล้อมหรือสภาวะการณ์ ซึ่งกระทบต่อกิจการหรือตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หากผู้บริหารมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชี ผู้บริหารจำเป็นต้องแสดงว่าวิธีการใหม่มีความเหมาะสมกว่าหรือวิธีการใหม่นี้สามารถตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงได้โดยตรง ตัวอย่างเช่น ถ้าผู้บริหารเปลี่ยนเกณฑ์การจัดทำประมาณการทางบัญชีจากวิธีราคาตลาดเป็นการใช้แบบจำลอง ผู้สอบบัญชีต้องพิสูจน์ว่าข้อสมมติของผู้บริหารเกี่ยวกับตลาดนั้นมีความสมเหตุสมผลตามสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ

ความไม่แน่นอนของประมาณการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8 (ค) (6))

ก38. เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการทำความเข้าใจว่าผู้บริหารมีการประเมินผลกระทบจากความไม่แน่นอนของประมาณการหรือไม่ และอย่างไร ตัวอย่างเช่น

- ผู้บริหารมีการพิจารณาข้อสมมติหรือผลลัพธ์อื่นหรือไม่และอย่างไร ตัวอย่างเช่น การวิเคราะห์ความอ่อนไหวเพื่อพิจารณาผลกระทบการเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติของประมาณการทางบัญชี
- ผู้บริหารกำหนดประมาณการทางบัญชีอย่างไรเมื่อมีการวิเคราะห์ว่ามีผลลัพธ์หลายผลลัพธ์ที่แตกต่างกันของแต่ละสถานการณ์
- ผู้บริหารติดตามผลลัพธ์ของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำในงวดก่อนหรือไม่ และผู้บริหารตอบสนองต่อผลที่ได้จากกระบวนการติดตามผลอย่างเหมาะสมหรือไม่

การสอบทานประมาณการทางบัญชีในงวดก่อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9)

ก39. ผลที่ได้จากประมาณการทางบัญชีมักแตกต่างจากประมาณการทางบัญชีที่รับรู้ในงบการเงินงวดก่อน ผู้สอบบัญชีอาจประเมินความเสี่ยงเพื่อระบุและทำความเข้าใจในเหตุผลที่เกิดความแตกต่าง โดยการขอข้อมูลดังนี้

- ข้อมูลเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของกระบวนการประมาณการของผู้บริหารในงวดก่อน ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจใช้ในการพิจารณาความมีประสิทธิภาพของการประมาณการของผู้บริหารในงวดปัจจุบัน
- หลักฐานการตรวจสอบเกี่ยวกับการปรับปรุงประมาณการทางบัญชีในงวดบัญชีปัจจุบันของประมาณการทางบัญชีที่รับรู้ในงวดบัญชีก่อน
- หลักฐานการตรวจสอบ ซึ่งอาจต้องเปิดเผยในงบการเงิน เช่น ความไม่แน่นอนของประมาณการ

ก40. การสอบทานประมาณการทางบัญชีในงวดก่อนอาจช่วยผู้สอบบัญชีในงวดปัจจุบันในการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่เพิ่มข้อสงสัยต่อประมาณการทางบัญชีหรือช่วยระบุความลำเอียงที่เป็นไปได้ของผู้บริหารในปัจจุบัน ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีจะช่วยระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ในการพิจารณาลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตการตรวจสอบต่อไป

- ก41. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240¹² กำหนดให้มีการสอบทานย้อนหลังถึงการตัดสินใจของผู้บริหารและข้อสมมติที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติตามในการสอบทานประมาณการทางบัญชีเกี่ยวกับความลำเอียงที่อาจก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเนื่องจากการทุจริตในกรณีที่มีความเสี่ยงที่ผู้บริหารอาจไม่ทำตามระบบการควบคุมภายใน ในทางปฏิบัติการสอบทานประมาณการทางบัญชีในงวดก่อนของผู้สอบบัญชีเพื่อประเมินความเสี่ยงให้สอดคล้องกับมาตรฐาน การสอบบัญชีอาจทำได้โดยการทำตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240
- ก42. ผู้สอบบัญชีอาจใช้ดุลยพินิจว่าควรมีการสอบทานรายละเอียดเพิ่มเติมสำหรับประมาณการทางบัญชีที่พบในการตรวจสอบงวดก่อน ซึ่งได้รับการระบุว่ามีความไม่แน่นอนของประมาณการสูง หรือสำหรับประมาณการทางบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญจากงวดก่อน ในทางตรงกันข้าม สำหรับประมาณการทางบัญชีที่เกิดจากการบันทึกรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าการใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อประเมินความเสี่ยงก็เพียงพอแล้วสำหรับการสอบทาน
- ก43. สำหรับการประมาณมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีและประมาณการทางบัญชีอื่น ซึ่งประมาณจากสถานการณ์ปัจจุบัน ณ วันที่มีการวัดมูลค่า อาจมีผลต่างเกิดขึ้นระหว่างมูลค่ายุติธรรมที่รับรู้ในงบการเงินงวดก่อนและผลหรือจำนวนที่ได้จากการประมาณการใหม่เพื่อวัตถุประสงค์ของงวดปัจจุบัน ที่เป็นเช่นนี้เพราะวัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่าสำหรับประมาณการทางบัญชีเกี่ยวเนื่องกับการรับรู้เกี่ยวกับมูลค่า ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ซึ่งอาจเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญและรวดเร็วเมื่อสภาพแวดล้อมในการดำเนินงานเปลี่ยนแปลงไป ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจให้ความสำคัญกับการสอบทานเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลซึ่งเกี่ยวข้องกับการระบุหรือการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น ในบางกรณี การทำความเข้าใจการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับข้อสมมติของผู้ซื้อผู้ขายในตลาด ซึ่งส่งผลต่อผลของประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีในงวดก่อนอาจไม่ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องในวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ หากเป็นเช่นนั้นการพิจารณาถึงผลของประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีในงวดก่อนของผู้สอบบัญชีอาจทำให้เข้าใจในประสิทธิภาพของกระบวนการประมาณการของผู้บริหารในงวดก่อน ซึ่งคือการติดตามบันทึกของผู้บริหาร ซึ่งผู้สอบบัญชีสามารถใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของกระบวนการประมาณการของผู้บริหารในปัจจุบัน
- ก44. ผลต่างระหว่างผลจากประมาณการทางบัญชีและจำนวนที่ถูกรับรู้ในงบการเงินงวดก่อนอาจไม่ได้แสดงถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของงบการเงินในงวดก่อนเสมอไป อย่างไรก็ตามผลต่างนั้นอาจแสดงถึงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของงบการเงินงวดก่อนได้ เช่น ผลต่างซึ่ง

¹² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 32 (ข) (2)

เกิดขึ้นจากข้อมูลซึ่งผู้บริหารสามารถหามาได้ในขณะที่งบการเงินในงวดก่อนได้รับการสรุปผลแล้วหรือมีความคาดหวังอย่างสมเหตุสมผลว่าต้องได้รับข้อมูลดังกล่าวเพื่อใช้ในการจัดทำงบการเงินในงวดก่อน ในแม่บทการรายงานทางการเงินหลายแม่บทอาจกำหนดแนวทางในการแยกความแตกต่างระหว่างการเปลี่ยนแปลงในประมาณการทางบัญชี ซึ่งก่อให้เกิดหรือไม่ก่อให้เกิดการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง และให้แนวทางปฏิบัติทางบัญชีด้วยการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
ความไม่แน่นอนของประมาณการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10)

ก45. ระดับของความไม่แน่นอนของประมาณการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีอาจได้รับอิทธิพลจากปัจจัยดังต่อไปนี้

- ขอบเขตของประมาณการทางบัญชีที่ต้องขึ้นอยู่กับดุลยพินิจ
- ความอ่อนไหวของประมาณการทางบัญชีต่อการเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติ
- ความมีอยู่จริงของเทคนิคการวัดมูลค่าซึ่งอาจทำให้ความไม่แน่นอนของประมาณการหมดไป (ถึงแม้ว่าการให้ดุลยพินิจสำหรับข้อสมมติที่ใช้เป็นข้อมูลนำเข้าอาจก่อให้เกิดความไม่แน่นอนของประมาณการ)
- ช่วงเวลาที่มีการประมาณ และข้อมูลที่เกี่ยวข้องในอดีตที่ใช้ในการคาดการณ์เหตุการณ์ในอนาคต
- ความสามารถในการหาข้อมูลที่เชื่อถือได้จากแหล่งภายนอก
- ขอบเขตซึ่งประมาณการทางบัญชีจัดทำจากข้อมูลนำเข้าที่หาได้หรือข้อมูลนำเข้าที่หาไม่ได้

ระดับของความไม่แน่นอนของประมาณการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีอาจมีอิทธิพลต่อข้อสงสัยต่อความลำเอียงในการประมาณการ

ก46. เรื่องที่ผู้สอบบัญชีใช้พิจารณาในการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอาจรวมถึง

- จำนวนประมาณการทางบัญชีที่เกิดขึ้นจริงหรือคาดว่าจะเกิด
- ประมาณการทางบัญชีที่บันทึกบัญชี (ซึ่งหมายถึงค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร) เปรียบเทียบกับประมาณการทางบัญชีที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะต้องบันทึก
- ผู้บริหารใช้ผู้เชี่ยวชาญในการจัดทำประมาณการทางบัญชีหรือไม่
- ผลจากการสอบทานประมาณการทางบัญชีในงวดก่อน

ความไม่แน่นอนของประมาณการในระดับสูงและความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11)

ก47. ตัวอย่างของประมาณการทางบัญชีที่อาจมีความไม่แน่นอนของประมาณการสูง

- ประมาณการทางบัญชี ซึ่งใช้ดุลยพินิจสูง ตัวอย่างเช่น ดุลยพินิจเกี่ยวกับผลที่จะเกิดขึ้นจากคดีความที่ค้างอยู่ หรือจำนวนและช่วงเวลาของกระแสเงินสดในอนาคตขึ้นอยู่กับหลายเหตุการณ์ที่มีความไม่แน่นอนหลายปีในอนาคต

- ประเมินการทางบัญชีซึ่งไม่สามารถคำนวณได้โดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่าที่ใช้กัน
- ประเมินการทางบัญชีที่ผลจากการสอบทานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเมินการบัญชีที่คล้ายคลึงกันที่จัดทำขึ้นในงวดก่อนระบุว่ามีความแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญระหว่างประเมินการที่จัดทำขึ้นเดิมและผลที่เกิดขึ้นจริง
- ประเมินการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี ซึ่งใช้แบบจำลองที่กิจการพัฒนาขึ้นเองเป็นการเฉพาะ หรือโดยไม่มีข้อมูลนำเข้าที่จัดหาได้

ก48. ประเมินการทางบัญชี ซึ่งดูเสมือนว่าไม่มีนัยสำคัญอาจก่อให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้เนื่องจากมีความไม่แน่นอนของการประเมินที่เกี่ยวข้องกับประเมินการนั้น ดังนั้น ขนาดของจำนวนที่รับรู้หรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินสำหรับประเมินการทางบัญชีอาจไม่ใช่ข้อบ่งชี้ถึงความไม่แน่นอนของการประเมินการ

ก49. ในบางสถานการณ์ ความไม่แน่นอนของประเมินการมีระดับสูงจนไม่สามารถจัดทำประเมินการทางบัญชีที่สมเหตุสมผลได้ ดังนั้น แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจไม่ได้รับรู้ประเมินการในงบการเงินหรือไม่ให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ในกรณีนี้ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญไม่เพียงเกี่ยวข้องว่าควรรับรู้ประเมินการทางบัญชีหรือควรวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ หากรวมถึงความเสี่ยงของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินด้วย แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประเมินการทางบัญชีและความไม่แน่นอนของประเมินการในระดับสูงที่เกี่ยวข้องกับประเมินการนั้น (ดูย่อหน้าที่ ก120-ก123)

ก50. หากผู้สอบบัญชีระบุว่าประเมินการทางบัญชีนั้นก่อให้เกิดความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจการควบคุมภายในของกิจการรวมถึงกิจกรรมการควบคุมภายในด้วย¹³

ก51. ในบางกรณี ความไม่แน่นอนของการประเมินการทางบัญชีอาจก่อให้เกิดความสงสัยอย่างมากเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)¹⁴ ได้ให้ข้อกำหนดและให้แนวทางในสถานการณ์ดังกล่าว

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

ก52. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติงานตรวจสอบโดยระบุลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตการตรวจสอบให้เป็นไปตามความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้จากการประเมินประเมินการ

¹³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 29

¹⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง”

ทางบัญชี ทั้งในระดับงบการเงินและระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้¹⁵ ย่อหน้าที่ ก53-ก115 เน้นถึงการตอบสนองเฉพาะในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เท่านั้น

การนำไปใช้ของข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12 (ก))

ก53. แม่บทการรายงานทางการเงินหลายแม่บทกำหนดเงื่อนไขบางประการสำหรับการรับรู้ประมาณการทางบัญชีและวิธีการเฉพาะในการจัดทำประมาณการทางบัญชี รวมถึงกำหนดการเปิดเผยข้อมูลไว้ด้วย ข้อกำหนดดังกล่าวอาจมีความซับซ้อนหรือต้องใช้ดุลยพินิจ จากการทำความเข้าใจการประเมินความเสี่ยง ข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง อาจทำให้ผู้สอบบัญชีเกิดข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามหรือการตีความที่แตกต่างกัน ทำให้ผู้สอบบัญชีมุ่งให้ความสนใจในด้านนั้น

ก54. การพิจารณาว่าผู้บริหารปฏิบัติตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอย่างเหมาะสมหรือไม่ ส่วนหนึ่งได้มาจากการทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ ตัวอย่างเช่น การวัดมูลค่ายุติธรรมของบางรายการ เช่น สินทรัพย์ ไม่มีตัวตนซึ่งได้มาจากการรวมธุรกิจ อาจต้องพิจารณาผลกระทบจากลักษณะของกิจการหรือการดำเนินงานของกิจการ

ก55. ในบางสถานการณ์ การตรวจสอบเพิ่มเติม เช่น การตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับสภาพด้านกายภาพในปัจจุบันของสินทรัพย์อาจมีความจำเป็นในการพิจารณาว่าผู้บริหารปฏิบัติตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอย่างเหมาะสมหรือไม่

ก56. การปฏิบัติตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกำหนดให้ผู้บริหารต้องพิจารณาการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมหรือสถานการณ์ที่กระทบต่อกิจการ ตัวอย่างเช่น การที่เริ่มมีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินบางประเภทอาจบอกได้ว่าการใช้วิธีคิดลดกระแสเงินสดเพื่อประมาณการมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น ไม่เหมาะสมอีกต่อไป

ความสม่ำเสมอในวิธีการและเกณฑ์ที่ใช้ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12 (ข))

ก57. การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในประมาณการทางบัญชีหรือวิธีจัดทำประมาณการทางบัญชีจากงวดก่อนมีความสำคัญ เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงซึ่งไม่ได้เกิดจากการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมหรือมีข้อมูลใหม่ที่ปราศจากเหตุผลในการพิจารณาการเปลี่ยนแปลงที่ปราศจากเหตุผลในประมาณการทางบัญชีจะส่งผลต่อความไม่สม่ำเสมอของงบการเงินตลอดช่วงระยะเวลาหนึ่ง และอาจทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือเป็นข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงที่อาจเป็นไปได้ของผู้บริหาร

¹⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 5-6

ก58. ผู้บริหารมีเหตุผลที่ดีสำหรับการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีหรือเปลี่ยนวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชีจากงวดหนึ่งไปอีกรายหนึ่งเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อม การมีเหตุผลที่ดีและความเพียงพอของเอกสารที่สนับสนุนข้อยืนยันของผู้บริหารว่ามีการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อม ซึ่งทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีหรือวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณา

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้จากการประเมิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13)

ก59. การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองโดยอย่างหนึ่งอย่างใดหรือหลายอย่างในย่อหน้าที่ 13 ในการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอาจได้รับอิทธิพลจากปัจจัยดังต่อไปนี้

- ลักษณะของประมาณการทางบัญชี รวมถึงการเกิดของประมาณการทางบัญชีที่เกิดจากรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำหรือไม่ค่อยเกิดบ่อย
- มีวิธีการที่คาดว่าจะมีประสิทธิภาพที่จะให้หลักฐานการตรวจสอบแก่ผู้สอบบัญชีอย่างเพียงพอและเหมาะสมหรือไม่
- การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญรวมถึงการประเมินว่าความเสี่ยงที่ประเมินไว้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญหรือไม่

ก60. ตัวอย่างเช่น ในการประเมินความสมเหตุสมผลของค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ วิธีการที่มีประสิทธิภาพสำหรับผู้สอบบัญชีอาจเป็นการสอบทานการรับชำระหนี้ในภายหลังร่วมกับวิธีการอื่น ๆ หากมีความไม่แน่นอนของการประมาณการเกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีในระดับสูง ตัวอย่างเช่น ประมาณการทางบัญชีขึ้นอยู่กับแบบจำลองที่จัดทำขึ้นเอง ซึ่งใช้ข้อมูลนำเข้าที่สังเกตไม่ได้ ผู้สอบบัญชีอาจต้องใช้การตรวจสอบหลายอย่างเพื่อตอบสนองต่อผลการประเมินความเสี่ยงในย่อหน้าที่ 13 เพื่อให้ได้รับหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสม

ก61. แนวทางการปฏิบัติอื่นเพิ่มเติมที่อธิบายสถานการณ์ในการตอบสนองแต่ละแบบที่เหมาะสมได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก62-ก95

เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13 (ก))

ก62. การพิจารณาว่าเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชีให้หลักฐานการตรวจสอบเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีเป็นการตอบสนองที่เหมาะสมหรือไม่ เมื่อเหตุการณ์นั้นคาดว่าจะ

- เกิดขึ้น
- ให้หลักฐานการตรวจสอบเพื่อยืนยันหรือขัดแย้งกับประมาณการทางบัญชี

ก63. เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชีบางกรณีอาจให้หลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสมเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ตัวอย่างเช่น ยอดขายของสินค้า

คงเหลือในช่วงระยะเวลาที่ใกล้หลังจากวันสิ้นงวดอาจให้หลักฐานการตรวจสอบเกี่ยวกับประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ในกรณีนี้อาจไม่จำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นสำหรับประมาณการทางบัญชีนั้นเนื่องจากได้รับหลักฐานการตรวจสอบอย่างเพียงพอและเหมาะสมแล้ว

- ก64. สำหรับประมาณการทางบัญชีบางรายการ เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชี อาจไม่ให้หลักฐานการตรวจสอบเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ตัวอย่างเช่น สถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาที่เนิ่นนานไป นอกจากนั้นเนื่องจากวัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่าประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี ข้อมูลหลังจากวันสิ้นงวดอาจไม่สะท้อนเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่มีอยู่ ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน ดังนั้นจึงอาจไม่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี ย่อหน้าที่ 13 ได้ระบุการตอบสนองอื่นต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ผู้สอบบัญชีอาจเลือกใช้
- ก65. ในบางกรณี เหตุการณ์ซึ่งขัดแย้งกับประมาณการทางบัญชีอาจบอกได้ว่ากระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีของผู้บริหารไม่มีประสิทธิภาพ หรืออาจมีความลำเอียงของผู้บริหารในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- ก66. ถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจที่จะไม่เลือกใช้วิธีนี้เป็นการเฉพาะในการประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชียังต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560¹⁶ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสมว่าเหตุการณ์ทั้งหมดที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินและวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชีทุกรายการ¹⁷ ที่เป็นรายการที่ต้องปรับปรุงหรือเปิดเผยในงบการเงินได้ปรากฏในงบการเงินอย่างเหมาะสม¹⁸ เนื่องจากการวัดมูลค่าประมาณการทางบัญชีในหลาย ๆ กรณีที่นอกเหนือไปจากการวัดประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี ซึ่งโดยปกติจะขึ้นอยู่กับผลของสถานการณ์ รายการหรือเหตุการณ์ในอนาคต ผู้สอบบัญชีจึงต้องปฏิบัติตามตรวจสอบภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

- ก67. หากระยะเวลาระหว่างวันที่ในงบแสดงฐานะการเงินและวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชีมีระยะเวลานาน การสอบทานเหตุการณ์ของผู้สอบบัญชีในช่วงนี้อาจเป็นวิธีที่มีประสิทธิภาพต่อประมาณการทางบัญชีอื่นที่ไม่ใช่การประมาณมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี ในกรณีนี้อาจเป็นกรณีสำหรับกิจการที่มีขนาดเล็กที่เจ้าของบริหารเอง โดยเฉพาะเมื่อผู้บริหารไม่มีวิธีการควบคุมที่เป็นลายลักษณ์อักษรสำหรับประมาณการทางบัญชี

¹⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 “เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน”

¹⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 ย่อหน้าที่ 6

¹⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 ย่อหน้าที่ 8

การทดสอบวิธีการจัดทำประมาณการของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13 (ข))

ก68. การทดสอบวิธีการจัดทำประมาณการโดยผู้บริหารและข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำอาจเหมาะสมเมื่อประมาณการทางบัญชีเป็นการประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี ซึ่งจัดทำจากแบบจำลองที่ใช้ข้อมูลนำเข้าที่สังเกตได้และข้อมูลนำเข้าที่สังเกตไม่ได้ ตัวอย่างเช่น

- ประมาณการทางบัญชีจัดทำจากการประมวลผลของข้อมูลตามปกติของข้อมูลโดยระบบบัญชีของกิจการ
- การสอบทานของผู้สอบบัญชีสำหรับประมาณการทางบัญชีที่มีลักษณะเดียวกันในงบการเงินในงวดบัญชีก่อนทำให้เชื่อได้ว่ากระบวนการของผู้บริหารในปัจจุบันน่าจะมีประสิทธิภาพ
- ประมาณการทางบัญชีขึ้นอยู่กับประชากรที่มีขนาดใหญ่ซึ่งมีลักษณะคล้ายกันโดยที่ความแตกต่างของประชากรแต่ละรายไม่มีนัยสำคัญ

ก69. การทดสอบการจัดทำประมาณการโดยผู้บริหารอาจมีส่วนเกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น

- การทดสอบขอบเขตของข้อมูล ซึ่งใช้ในการประมาณการทางบัญชีว่ามีความถูกต้องครบถ้วนและเกี่ยวข้องกัน และประมาณการทางบัญชีได้ถูกกำหนดอย่างเหมาะสมโดยใช้ข้อมูลนั้น ๆ รวมถึงข้อสมมติของผู้บริหาร
- การพิจารณาแหล่งข้อมูล ความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข่าวสารหรือข้อมูลภายนอก รวมถึงข้อมูลที่ได้รับจากผู้เชี่ยวชาญภายนอกที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- การทดสอบการคำนวณประมาณการทางบัญชี การสอบทานข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีว่ามีความสอดคล้องซึ่งกันและกันหรือไม่
- การพิจารณากระบวนการสอบทานและการอนุมัติของผู้บริหาร

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก70. ในกิจการขนาดเล็ก กระบวนการในการจัดทำประมาณการทางบัญชีมักมีแบบแผนที่น้อยกว่ากิจการขนาดใหญ่ ในกิจการขนาดเล็กที่ผู้บริหารมีส่วนเกี่ยวข้องมาก อาจมักไม่มีคำอธิบายในรายละเอียดเกี่ยวกับวิธีการทางบัญชี ความซับซ้อนของการบันทึกบัญชี และนโยบายที่เป็นลายลักษณ์อักษร แม้ว่ากิจการจะไม่มีกระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีอย่างเป็นทางการเป็นลายลักษณ์อักษรก็ไม่ได้หมายความว่าผู้บริหารไม่มีหลักเกณฑ์ในการจัดทำที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถทดสอบได้สำหรับประมาณการทางบัญชี

การประเมินวิธีการวัดค่า (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13 (ข) (1))

ก71. เมื่อแม่บทการรายงานทางการเงินไม่ได้กำหนดวิธีการในการวัดมูลค่า ก็จะต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินว่าวิธีการที่ใช้หรือแบบจำลองมีความเหมาะสมกับสถานการณ์นั้น ๆ หรือไม่

ก72. สำหรับวัตถุประสงค์นี้ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาสิ่งต่อไปนี้

- เหตุผลของผู้บริหารสำหรับวิธีการที่เลือกใช้นั้นมีความสมเหตุสมผล
- ผู้บริหารมีการประเมินอย่างเพียงพอและมีการประยุกต์ใช้เกณฑ์อย่างเหมาะสม (หากมี) ตามที่กำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องเพื่อสนับสนุนวิธีการที่เลือกใช้
- วิธีการที่ใช้มีความเหมาะสมตามสถานการณ์โดยคำนึงถึงลักษณะของสินทรัพย์และหนี้สินที่ถูกประเมินการ และเป็นไปตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี
- วิธีการที่ใช้มีความเหมาะสมต่อธุรกิจ อุตสาหกรรมและสิ่งแวดล้อมซึ่งกิจการดำเนินงานอยู่

ก73. ในบางกรณี ผู้บริหารอาจพบว่าวิธีการที่แตกต่างกันอาจส่งผลให้ประมาณการทางบัญชีให้ผลที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ในกรณีเช่นนั้น การทำความเข้าใจว่ากิจการมีเหตุผลสนับสนุนความแตกต่างนี้อย่างไรจะช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินความสมเหตุสมผลของวิธีการที่เลือกใช้

การประเมินวิธีการที่เลือกใช้

ก74. ในบางกรณีโดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อจัดทำประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี ผู้บริหารอาจมีการใช้แบบจำลอง แบบจำลองที่ใช้จะเหมาะสมตามสถานการณ์หรือไม่อาจขึ้นอยู่กับหลายปัจจัยที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น ลักษณะและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงอุตสาหกรรมที่กิจการนั้นดำเนินงานอยู่ และลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกวัดมูลค่า

ก75. ขอบเขตของข้อพิจารณาต่อไปนี้ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ รวมถึงแบบจำลองไม่ว่าจะเป็นรูปแบบที่เป็นเชิงพาณิชย์สำหรับการใช้งานในเฉพาะภาคส่วน หรืออุตสาหกรรม หรือแบบจำลองซึ่งจดทะเบียน ในบางกรณีกิจการอาจใช้ผู้เชี่ยวชาญในการจัดทำและทดสอบแบบจำลอง

ก76. เรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาในการทำการทดสอบแบบจำลองขึ้นอยู่กับสถานการณ์ เช่น

- แบบจำลองได้รับการตรวจสอบก่อนนำไปใช้ โดยมีการสอบทานเป็นระยะเพื่อให้มั่นใจว่ามีความเหมาะสมกับวัตถุประสงค์ที่จะนำไปใช้ กระบวนการตรวจสอบของกิจการ รวมถึงการประเมินดังต่อไปนี้
 - ความสมบูรณ์ทางทฤษฎีของแบบจำลองและความเชื่อถือได้ของการคำนวณ รวมถึงความเหมาะสมของตัวแปรที่ใช้ในแบบจำลอง
 - ความสม่ำเสมอและความครบถ้วนของข้อมูลนำเข้าในแบบจำลองกับวิธีการปฏิบัติที่ใช้กันโดยทั่วไป
 - ผลของแบบจำลองเปรียบเทียบกับรายการที่เกิดขึ้นจริง
- นโยบายเกี่ยวกับการควบคุมการเปลี่ยนแปลงมีความเหมาะสมและมีขั้นตอนอยู่จริง
- มีการปรับแบบจำลองเป็นระยะ ๆ และมีการตรวจสอบความถูกต้องโดยเฉพาะเมื่อข้อมูลนำเข้าต้องใช้ดุลยพินิจ

- การปรับปรุงผลจากแบบจำลอง รวมถึงในกรณีของประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี ว่าการปรับปรุงนั้นได้มีการสะท้อนถึงข้อสมมติของผู้ซื้อผู้ขายในตลาดภายใต้สถานการณ์เดียวกัน
- แบบจำลองมีการจัดทำเอกสารหลักฐานอย่างเพียงพอ รวมถึงการใช้แบบจำลองข้อจำกัดของแบบจำลอง ข้อมูลนำเข้าตัวแปรสำคัญ ข้อมูลนำเข้าที่จำเป็นและผลจากการวิเคราะห์ผลการตรวจสอบแบบจำลอง

ข้อสมมติที่ใช้โดยผู้บริหาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13 (ข) (2))

- ก77. การประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อสมมติที่ใช้โดยผู้บริหารขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ได้รับขณะทำการตรวจสอบเท่านั้น วิธีการตรวจสอบข้อสมมติของผู้บริหารจัดทำเพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบงบการเงินของกิจการเท่านั้น ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อข้อสมมตินั้น ๆ
- ก78. เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการประเมินความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่ใช้โดยผู้บริหาร มีดังต่อไปนี้
- ข้อสมมติแต่ละข้อมีความสมเหตุสมผลหรือไม่
 - ข้อสมมติมีความเป็นอิสระและมีความสอดคล้องซึ่งกันและกันอย่างสม่ำเสมอหรือไม่
 - ข้อสมมติค่อนข้างมีความสมเหตุสมผลเมื่อพิจารณาโดยรวมหรือมีความสอดคล้องกับข้อสมมติอื่นที่ใช้สำหรับประมาณการทางบัญชีนั้นหรือสำหรับประมาณการทางบัญชีอื่น
 - ในกรณีของการประมาณมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี ข้อสมมติได้สะท้อนถึงข้อสมมติทางการตลาดที่สังเกตได้อย่างเหมาะสมหรือไม่
- ก79. ข้อสมมติของประมาณการทางบัญชีอาจสะท้อนถึงสิ่งที่ผู้บริหารคาดหวังซึ่งจะเป็นวัตถุประสงค์และกลยุทธ์ที่เฉพาะเจาะจง ในกรณีเช่นนั้นผู้สอบบัญชีอาจต้องปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อประเมินความสมเหตุสมผลของข้อสมมตินั้นโดยพิจารณาว่าข้อสมมติสอดคล้องกับเงื่อนไขดังนี้
- สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจโดยทั่วไปและสภาพเศรษฐกิจของกิจการ
 - แผนงานของกิจการ
 - ข้อสมมติที่ใช้ในงวดก่อนหากมีความเกี่ยวข้อง
 - ประสบการณ์ของกิจการหรือเงื่อนไขในอดีตของกิจการ ข้อมูลในอดีตอาจเป็นตัวแทนของสถานการณ์ หรือเหตุการณ์ในอนาคต
 - ข้อสมมติอื่นที่ผู้บริหารใช้ที่เกี่ยวข้องกับงบการเงิน
- ก80. ความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่ผู้บริหารใช้อาจขึ้นอยู่กับความตั้งใจและความสามารถในการปฏิบัติงานของผู้บริหาร ผู้บริหารจัดทำเอกสารเกี่ยวกับแผนงานและความตั้งใจที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินเฉพาะอย่าง และแม่บทการรายงานทางการเงินอาจกำหนดให้ทำเช่นนั้นด้วย ถึงแม้ว่าขอบเขตของหลักฐานการตรวจสอบที่จะได้รับจะเกี่ยวข้องกับความตั้งใจและ

ความสามารถของผู้บริหารเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ การตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอาจรวมถึง

- การสอบทานเหตุการณ์ในอดีตเกี่ยวกับการทำตามความตั้งใจของผู้บริหาร
- การสอบทานแผนงานหรือเอกสารอื่นซึ่งรวมถึง แผนงบประมาณที่ผ่านการอนุมัติแล้ว หรือรายงานการประชุม (หากเป็นไปได้)
- การสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับเหตุผลสำหรับการดำเนินการที่มีลักษณะเฉพาะนั้น
- การสอบทานเหตุการณ์ที่เกิดภายหลังวันที่ในงบการเงินจนถึงวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชี
- การประเมินความสามารถของกิจการในการทำตามสิ่งที่กำหนดไว้ภายใต้สภาพเศรษฐกิจของกิจการรวมถึงผลกระทบของภาวะผูกพันที่มี

อย่างไรก็ตาม แม้บทการรายงานทางการเงินบางแห่งอาจไม่อนุญาตให้ใช้ความตั้งใจของผู้บริหารหรือแผนงานในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ส่วนใหญ่เป็นกรณีของการประมาณมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีเนื่องจากวัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่ากำหนดให้ต้องสะท้อนให้เห็นถึงข้อสมมติที่ใช้โดยผู้ซื้อและผู้ขายในตลาด

ก81. เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการประเมินความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำประมาณมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี นอกเหนือไปจากที่กล่าวไว้แล้ว อาจประกอบด้วย

- ผู้บริหารใช้ข้อมูลเบื้องต้นทางการตลาดที่เฉพาะเจาะจงในการจัดทำข้อสมมติหรือไม่
- ข้อสมมติมีความสม่ำเสมอกับเงื่อนไขทางการตลาดที่สังเกตได้และลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สินถ่วงมูลค่ายุติธรรมหรือไม่
- แหล่งข้อมูลของข้อสมมติเกี่ยวกับผู้ซื้อผู้ขายในตลาดมีความเกี่ยวข้องกันและเชื่อถือได้หรือไม่ และผู้บริหารเลือกใช้ข้อสมมติอย่างไรเมื่อข้อสมมติของผู้ซื้อผู้ขายในตลาดที่มีอยู่มีหลายข้อที่แตกต่างกัน
- ข้อสมมติได้คำนึงถึงสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เปรียบเทียบกันได้อย่างไร

ก82. การประมาณมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีอาจประกอบด้วยข้อมูลนำเข้าที่สังเกตได้และข้อมูลนำเข้าที่สังเกตไม่ได้ หากการประมาณมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีขึ้นอยู่กับข้อมูลนำเข้าที่สังเกตไม่ได้ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าผู้บริหารสนับสนุนเรื่องต่อไปนี้หรือไม่

- การระบุถึงลักษณะของผู้ซื้อผู้ขายในตลาดที่เกี่ยวข้องกับการประมาณการทางบัญชี
- การปรับเปลี่ยนข้อสมมติเพื่อสะท้อนมุมมองของข้อสมมติที่ผู้ซื้อผู้ขายในตลาดจะใช้
- มีการรวบรวมข้อมูลที่ดีที่สุดในการดำเนินการนั้น ๆ หรือไม่
- หากเป็นไปได้ ข้อสมมติได้คำนึงถึงรายการสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เปรียบเทียบกันได้อย่างไร

หากมีข้อมูลนำเข้าที่สังเกตไม่ได้ การประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อสมมติอาจต้องถูกรวมกับการตอบสนองอื่น ๆ ต่อความเสี่ยงตามย่อหน้าที่ 13 เพื่อที่จะได้รับหลักฐานการตรวจสอบบัญชีที่เหมาะสม ในกรณีเช่นนั้นผู้สอบบัญชีอาจมีความจำเป็นต้องตรวจสอบด้วยวิธีอื่น

ตัวอย่างเช่น การตรวจสอบเอกสารสนับสนุนที่มีการสอบทานและการอนุมัติประมาณการทางบัญชีโดยผู้บริหารในระดับที่เหมาะสม และโดยผู้มีหน้าที่กำกับดูแลหากเป็นไปได้

ก83. ในการประเมินความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่สนับสนุนประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจระบุหนึ่งหรือหลายข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ ซึ่งอาจแสดงให้เห็นว่าประมาณการทางบัญชีมีความไม่แน่นอนในการประมาณการในระดับสูงและอาจก่อให้เกิดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ การตอบสนองเพิ่มเติมต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก102-ก115

การทดสอบประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13 (ค))

ก84. การทดสอบประสิทธิภาพการควบคุมภายในว่าผู้บริหารจัดทำประมาณการทางบัญชีอย่างไร อาจมีความเหมาะสมเมื่อกระบวนการของผู้บริหารมีการออกแบบมาอย่างดีและมีการนำไปใช้ และปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ ตัวอย่างเช่น

- มีการควบคุมภายในเกี่ยวกับการสอบทานและการอนุมัติประมาณการทางบัญชีโดยผู้บริหารในระดับที่เหมาะสม และโดยผู้มีหน้าที่กำกับดูแลหากเป็นไปได้
- ประมาณการทางบัญชีได้มาจากกระบวนการที่เกิดขึ้นเป็นประจำสม่ำเสมอของข้อมูล โดยระบบบัญชีของกิจการ

ก85. ผู้สอบบัญชีควรทดสอบประสิทธิภาพการควบคุมภายในเมื่อ:

- (ก) การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของ ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ซึ่งรวมถึงการควบคุมภายในของ กระบวนการดำเนินงานมีการดำเนินการอย่างมีประสิทธิภาพ หรือ
- (ข) การตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่อาจให้หลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอ และเหมาะสมในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้¹⁹

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก86. การควบคุมภายในของกระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีอาจจะมีอยู่ในกิจการขนาดเล็กแต่จะมีลักษณะแตกต่างกันไป นอกจากนั้นกิจการขนาดเล็กอาจเห็นว่าการควบคุมภายใน บางอย่างไม่มีความจำเป็นเนื่องจากผู้บริหารเข้ามาควบคุมดูแลในกระบวนการรายงานทางการเงินอยู่แล้ว อย่างไรก็ตามในกิจการขนาดเล็กหลาย ๆ กิจการ อาจไม่มีการควบคุมภายใน หลายอย่างที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถระบุได้ ด้วยเหตุนี้การตอบสนองของผู้สอบบัญชีต่อการประเมินความเสี่ยงก็มีแนวโน้มที่จะเป็นการตรวจสอบอย่างหนึ่งอย่างใดหรือหลายอย่าง ตามย่อหน้าที่ 13

¹⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 8

การจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วง (อ้างอิงย่อหน้า 13 (ง))

ก87. การจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงในการประเมินค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารอาจมีความเหมาะสม ในกรณีที่

- ประเมินการทางบัญชีไม่อาจได้มาจากกระบวนการทางบัญชีที่เกิดเป็นประจำสม่ำเสมอจากระบบบัญชี
- การสอบทานของผู้สอบบัญชีในประมาณการทางบัญชีที่คล้ายคลึงกันในงวดก่อนทำให้เชื่อว่ากระบวนการประมาณการของผู้บริหารในงวดปัจจุบันอาจไม่มีประสิทธิภาพ
- การควบคุมภายในของกิจการที่อยู่ภายใต้กระบวนการของผู้บริหารในการพิจารณาประมาณการทางบัญชีมีการออกแบบที่ไม่ดีพอหรือไม่มีการนำไปใช้
- เหตุการณ์หรือรายการระหว่างวันสิ้นงวดและวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชีมีความขัดแย้งต่อค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร
- มีแหล่งข้อมูลอื่นที่ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ในการจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วง

ก88. ถึงแม้ว่าการควบคุมภายในของกิจการจะมีการออกแบบที่ดีและมีการนำไปใช้อย่างเหมาะสมการจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงอาจมีประสิทธิภาพหรือประสิทธิผลในการตอบสนองต่อผลของการประเมินความเสี่ยง ในสถานการณ์อื่นผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าวิธีการนี้เป็นส่วนหนึ่งของการพิจารณาว่าจำเป็นต้องขยายการตรวจสอบหรือไม่ และหากมีความจำเป็นจะต้องพิจารณาลักษณะและขอบเขตการตรวจสอบ

ก89. วิธีการที่ผู้สอบบัญชีเลือกใช้ในการจัดทำทั้งค่าประมาณแบบจุดและค่าประมาณแบบช่วงอาจมีความหลากหลายขึ้นอยู่กับพิจารณาว่าสิ่งใดจะมีประสิทธิภาพในสถานการณ์นั้น ๆ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจจัดทำค่าประมาณแบบจุดขึ้นมาเบื้องต้น หลังจากนั้นจึงประเมินความอ่อนไหวต่อการเปลี่ยนแปลงของข้อสมมติเพื่อจัดทำค่าประมาณแบบช่วงเพื่อใช้ในการประเมินค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร หรือนอกจากนั้นผู้สอบบัญชีอาจเริ่มจากจัดทำค่าประมาณแบบช่วงเพื่อพิจารณาค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร หากสามารถทำได้

ก90. ความสามารถของผู้สอบบัญชีในการจัดทำค่าประมาณแบบจุดซึ่งต่างจากค่าประมาณแบบช่วงขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายอย่าง ได้แก่ แบบจำลองที่ใช้ ลักษณะและขอบเขตของข้อมูลที่สามารถจัดหาได้และความไม่แน่นอนของการประมาณการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี นอกจากนี้ การตัดสินใจในการจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงอาจได้รับอิทธิพลจากแม่บทการรายงานทางการเงิน ซึ่งมีการกำหนดให้ใช้ค่าประมาณแบบจุดหลังจากพิจารณาผล และข้อสมมติอื่น ๆ แล้วหรือกำหนดวิธีการวัดมูลค่าโดยเฉพาะ (ตัวอย่างเช่น การใช้การคิดลดความน่าจะเป็น-ค่าที่คาดหวังด้วยเงินต้น)

ก91. ผู้สอบบัญชีอาจจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงได้หลายวิธี เช่น

- ใช้แบบจำลอง ตัวอย่างเช่น แบบจำลองที่ใช้ในเฉพาะภาคส่วนหรืออุตสาหกรรมนั้น หรือแบบจำลองที่จัดทำโดยผู้สอบบัญชี
- จัดทำจากการพิจารณาข้อสมมติหรือผลที่เป็นทางเลือกอื่นของผู้บริหาร ตัวอย่างเช่น การใช้ข้อสมมติที่แตกต่างกัน
- การจ้างหรือใช้ผู้เชี่ยวชาญในการจัดทำแบบจำลองหรือให้ข้อสมมติที่มีความเกี่ยวข้อง
- อ้างอิงถึงเงื่อนไข รายการ หรือเหตุการณ์หรือตลาดที่เกี่ยวข้องของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่สามารถเปรียบเทียบกันได้

ความเข้าใจในข้อสมมติหรือวิธีการของผู้บริหาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13 (ง) (1))

ก92. เมื่อผู้สอบบัญชีจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงและใช้ข้อสมมติหรือวิธีการที่แตกต่างจากที่ผู้บริหารใช้ ย่อหน้าที่ 13 (ง) (1) จะกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับข้อสมมติหรือวิธีการที่ผู้บริหารใช้อย่างเพียงพอในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ความเข้าใจนี้จะให้ข้อมูลเกี่ยวกับการจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ ยังช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจและประเมินถึงผลต่างอย่างมีสาระสำคัญจากค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร ตัวอย่างเช่น ผลต่างอาจเกิดขึ้นเนื่องจากผู้สอบบัญชีใช้ข้อสมมติที่แตกต่างไป (แต่ก็เป็นไปได้) เมื่อเปรียบเทียบกับที่ผู้บริหารใช้ ซึ่งอาจแสดงให้เห็นว่าประมาณการทางบัญชีมีความอ่อนไหวสูงต่อข้อสมมติบางข้อ ดังนั้น จึงขึ้นอยู่กับความไม่แน่นอนของประมาณการในระดับสูงและแสดงให้เห็นว่าประมาณการทางบัญชีอาจมีความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญสูง นอกจากนี้ ผลต่างอาจเกิดจากผลของความผิดพลาดของข้อเท็จจริงที่ผู้บริหารใช้ ผู้สอบบัญชีอาจพบว่าการตรวจสอบโดยการหารือกับผู้บริหารถึงหลักเกณฑ์ของข้อสมมติที่ใช้และความเหมาะสมของตัวเลขและความแตกต่าง (หากมี) ในวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชีจะเป็นประโยชน์แก่ผู้สอบบัญชีในการสรุปผล

การทำช่วงของค่าประมาณให้แคบลง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13 (ง) (2))

ก93. เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่าการใช้ค่าประมาณแบบช่วงมีความเหมาะสมในการประเมินความสมเหตุสมผลของค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร (ค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี) ย่อหน้าที่ 13 (ง) (2) กำหนดให้ช่วงนั้นเป็นกรอบของผลที่สมเหตุสมผลทั้งหมดมากกว่าผลลัพธ์ที่เป็นไปได้ทั้งหมด ค่าประมาณแบบช่วงไม่สามารถประกอบไปด้วยผลที่เป็นไปได้ทั้งหมดเนื่องจากช่วงนั้นจะกว้างเกินกว่าจะมีประสิทธิภาพสำหรับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบช่วงของผู้สอบบัญชีจะเป็นประโยชน์และมีประสิทธิภาพเมื่อช่วงนั้นแคบเพียงพอที่จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสรุปได้ว่าประมาณการทางบัญชีนั้นมีข้อผิดพลาดหรือไม่

ก94. โดยปกติ ช่วงที่ถูกทำให้แคบลงให้เท่ากับหรือน้อยกว่าระดับความมีนัยสำคัญ จะเพียงพอสำหรับการประเมินความสมเหตุสมผลของค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร อย่างไรก็ตาม สำหรับอุตสาหกรรมบางประเภท อาจไม่สามารถทำให้ช่วงแคบลงกว่าจำนวนดังกล่าวได้

ซึ่งไม่ได้ทำให้หมดข้อสงสัยเกี่ยวกับการรับรู้ประมาณการทางบัญชี อย่างไรก็ตาม อาจแสดงให้เห็นว่าความไม่แน่นอนของการประมาณการที่เกี่ยวข้องการประมาณการทางบัญชีจะก่อให้เกิดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ การตอบสนองเพิ่มเติมต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก102-ก115

ก95. การทำให้ช่วงมีความแคบลงจนกระทั่งผลที่เกิดขึ้นทั้งหมดอยู่ภายในช่วงที่มีความสมเหตุสมผล อาจทำได้โดย

- (ก) กำจัดช่วงที่ผลห่างไกลจากสิ่งที่น่าจะเกิดขึ้นของการใช้ดุลยพินิจโดยผู้สอบบัญชี
- (ข) การทำให้ช่วงแคบลงอย่างต่อเนื่องจากหลักฐานการตรวจสอบที่ได้รับจนกระทั่งผู้สอบบัญชีสามารถสรุปได้ว่าผลภายในช่วงนั้นมีความสมเหตุสมผล ในบางกรณีที่อาจเกิดขึ้นได้น้อย ผู้สอบบัญชีอาจสามารถทำให้ช่วงแคบลงจนกระทั่งหลักฐานการตรวจสอบสามารถระบุถึงค่าประมาณแบบจุดได้

การพิจารณาถึงความจำเป็นในการใช้ทักษะหรือความรู้เฉพาะด้าน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)

ก96. ในการวางแผนการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องจัดหาลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตการตรวจสอบของทรัพยากรที่จำเป็นในการปฏิบัติการตรวจสอบ²⁰ ซึ่งอาจรวมถึงความเกี่ยวข้องของผู้ที่มีทักษะหรือความรู้เฉพาะด้าน นอกจากนั้น มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 220 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่เป็นหุ้นส่วนที่รับผิดชอบงานนั้น ๆ ต้องมั่นใจในทีมตรวจสอบและผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชี ซึ่งไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของทีมตรวจสอบว่ามีความเหมาะสมในด้านความรู้และความสามารถในการปฏิบัติงานตรวจสอบ²¹ ในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจระบุความจำเป็นในทักษะหรือความรู้เฉพาะด้านในการประมาณการทางบัญชี ในแง่ของประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีและสถานการณ์ของการปฏิบัติงานตรวจสอบนั้น

ก97. เรื่องที่อาจส่งผลกระทบต่อพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าจำเป็นต้องใช้ทักษะและความชำนาญเฉพาะด้านหรือไม่ ตัวอย่างเช่น

- ลักษณะของสินทรัพย์ หนี้สินหรือส่วนของผู้ถือหุ้นที่จำเป็นในบางธุรกิจหรือบางอุตสาหกรรม (ตัวอย่างเช่น สินแร่ สินทรัพย์ทางการเกษตร เครื่องมือทางการเงินที่ซับซ้อน)
- ระดับความไม่แน่นอนของประมาณการอยู่ในระดับสูง
- การคำนวณที่ซับซ้อนหรือเกี่ยวข้องกับแบบจำลองเฉพาะ ตัวอย่างเช่น การประมาณการมูลค่ายุติธรรมในกรณีที่ไม่มีข้อมูลทางการตลาดที่สังเกตได้

²⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 “การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 8 (จ)

²¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 “การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 14

- ความซับซ้อนของข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี ซึ่งรวมถึงรายการที่มีความแตกต่างของการตีความหรือการนำไปปฏิบัติที่ไม่สม่ำเสมอหรืออยู่ในระหว่างการพัฒนา
- วิธีการที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะใช้ในการตอบสนองต่อผลการประเมินความเสี่ยง

ก98. ประมาณการทางบัญชีโดยส่วนใหญ่แม้จะมีความไม่แน่นอนของประมาณการ แต่ก็มีความเป็นไปได้น้อยที่ต้องใช้ทักษะและความรู้เฉพาะด้าน ตัวอย่างเช่น มีความเป็นไปได้น้อยที่ทักษะและความรู้เฉพาะด้านมีความจำเป็นสำหรับผู้สอบบัญชีในการประเมินความเสี่ยงพอของค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ

ก99. อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจไม่มีทักษะและความรู้เฉพาะด้านนั้น ๆ หากมีปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับด้านอื่น ๆ ที่มีใช้การบัญชีหรือการตรวจสอบ และอาจจำเป็นต้องได้รับจากผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620²² ให้ข้อกำหนดและแนวทางในการพิจารณาความจำเป็นในการจ้างหรือให้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเมื่อมีการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญ

ก100. ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่ามีความจำเป็นต้องได้มาซึ่งทักษะและความรู้เฉพาะด้านที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีหรือการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีเฉพาะ ซึ่งมีทักษะและความรู้เฉพาะด้านนั้น อาจถูกจ้างโดยสำนักงานสอบบัญชีหรือจากองค์กรอื่น ๆ ภายนอกสำนักงานสอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีเฉพาะนั้นปฏิบัติงานสอบบัญชีสำหรับงานสอบบัญชีใดให้ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและจะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220

ก101. ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่ามีความเหมาะสมที่จะปรึกษาเกี่ยวกับข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินกับบุคคลที่เกี่ยวข้องเพื่อกำหนดว่างานของบุคคลนั้นมีความเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง โดยขึ้นอยู่กับความเข้าใจและประสบการณ์การทำงานของผู้สอบบัญชีกับผู้เชี่ยวชาญหรือผู้เชี่ยวชาญเฉพาะที่มีทักษะและความรู้เฉพาะด้าน

การขยายการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญที่ได้ประเมินไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

ก102. ในการตรวจสอบประมาณการทางบัญชี ซึ่งก่อให้เกิดความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญ การตรวจสอบเนื้อหาสาระของผู้สอบบัญชีจะเน้นการประเมินเรื่องต่อไปนี้

- ผู้บริหารประเมินผลกระทบจากความไม่แน่นอนของประมาณการในการประมาณการทางบัญชีอย่างไร และผลกระทบจากความไม่แน่นอนนั้นถูกรับรู้ได้อย่างเหมาะสมในการประมาณการทางบัญชี ซึ่งรวมอยู่ในงบการเงินหรือไม่
- ความเสี่ยงพอของการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

²² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620 “การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี”

ความไม่แน่นอนของการประมาณการ

ข้อพิจารณาเกี่ยวกับความไม่แน่นอนในประมาณการของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15 (ก))

- ก103. ผู้บริหารอาจประเมินทางเลือกของข้อสมมติหรือผลของประมาณการทางบัญชีโดยวิธีการหลาย ๆ วิธี ขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อม วิธีที่เป็นไปได้วิธีหนึ่ง ซึ่งผู้บริหารใช้ คือการวิเคราะห์ความอ่อนไหว ซึ่งอาจเกี่ยวข้องกับการพิจารณาว่าจำนวนที่เป็นตัวเงินของประมาณการทางบัญชีจะเปลี่ยนแปลงไปอย่างไรจากข้อสมมติที่แตกต่างกัน ถึงแม้ว่าประมาณการทางบัญชีจะผูกมัดด้วยมูลค่ายุติธรรมก็อาจมีความแตกต่างกันได้ เนื่องจากผู้ซื้อผู้ขายในตลาดมีการใช้ข้อสมมติที่แตกต่างกัน การวิเคราะห์ความอ่อนไหวอาจนำไปสู่ผลที่ได้จากหลาย ๆ สถานการณ์ หรืออาจได้ช่วงของผลลัพธ์โดยผู้บริหาร เช่น สถานการณ์ที่เลวร้ายที่สุดหรือสถานการณ์ที่ดีที่สุด
- ก104. การวิเคราะห์ความอ่อนไหวอาจแสดงให้เห็นว่าประมาณการทางบัญชีไม่ได้เปลี่ยนแปลงไปตามการเปลี่ยนแปลงของข้อสมมติอย่างง่ายดาย ในทางตรงกันข้ามจะแสดงให้เห็นว่าประมาณการทางบัญชีเปลี่ยนแปลงไปตามข้อสมมติใดข้อสมมติหนึ่งหรือหลายข้อสมมติ ซึ่งเป็นการให้ข้อสังเกตแก่ผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบต่อไป
- ก105. วิธีการใดวิธีการหนึ่งในการหาความไม่แน่นอนของประมาณการ (เช่น การวิเคราะห์ความอ่อนไหว) อาจมีความเหมาะสมมากกว่าวิธีการอื่น ๆ หรือไม่ก็ได้ หรือข้อพิจารณาของผู้บริหารเกี่ยวกับข้อสมมติอื่น ๆ หรือผลลัพธ์อื่นต้องมีการจัดทำโดยกระบวนการโดยละเอียดที่มีเอกสารมากมายสนับสนุน แต่ควรพิจารณาว่าผู้บริหารมีการประเมินว่าความไม่แน่นอนของประมาณการจะกระทบต่อประมาณการทางบัญชีที่สำคัญอย่างไร ซึ่งไม่ได้เจาะจงในแง่ที่ว่ามีการกระทำแล้ว ดังนั้น เมื่อผู้บริหารไม่ได้พิจารณาข้อสมมติหรือผลลัพธ์อื่น ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องหารือกับผู้บริหารและขอเอกสารสนับสนุนว่ามีการระบุผลกระทบจากความไม่แน่นอนในการประมาณการต่อประมาณการทางบัญชีอย่างไร

ข้อพิจารณาสำหรับกิจการขนาดเล็ก

- ก106. กิจการขนาดเล็กอาจใช้วิธีการง่าย ๆ ในการประเมินความไม่แน่นอนของการประมาณการ นอกจากการสอบทานของผู้สอบบัญชีในเอกสารหลักฐานที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีอาจได้รับหลักฐานการตรวจสอบอื่นจากผู้บริหารเกี่ยวกับข้อพิจารณาในด้านข้อสมมติอื่นหรือผลลัพธ์ โดยการสอบถามผู้บริหาร นอกจากนั้น ผู้บริหารอาจไม่มีความเชี่ยวชาญในการพิจารณาผลลัพธ์อื่น หรือระบุว่ามีความไม่แน่นอนของการประมาณการสำหรับประมาณการทางบัญชีในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจอธิบายให้ผู้บริหารทราบถึงกระบวนการหรือวิธีการที่ต่างไปที่เป็นไปได้และเอกสารที่เกี่ยวข้องดังกล่าว อย่างไรก็ตาม การกระทำดังกล่าวไม่ได้ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงความรับผิดชอบของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน

ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 15 (ข))

- ก107. ข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีอาจมีนัยสำคัญถ้าความผันผวนที่มีความสมเหตุสมผลในข้อสมมติส่งผลกระทบต่อการวัดมูลค่าของประมาณการทางบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ
- ก108. ข้อสนับสนุนข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ ซึ่งได้จากความรู้ของผู้บริหาร อาจได้รับจากกระบวนการวิเคราะห์ภัยหรือการบริหารความเสี่ยงอย่างต่อเนื่องของผู้บริหาร ถึงแม้ว่าจะไม่มีการทำกระบวนการอย่างเป็นทางการ เช่นในกรณีของกิจการขนาดเล็ก ผู้สอบบัญชีอาจประเมินข้อสมมติโดยการสอบถามหรือการหารือกับผู้บริหารร่วมกับการตรวจสอบอื่น ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสม
- ก109. ข้อควรพิจารณาของผู้สอบบัญชีในการประเมินข้อสมมติ ซึ่งจัดทำโดยผู้บริหารอธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก77-ก83

ความตั้งใจและความสามารถของผู้บริหาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 15 (ค))

- ก110. ข้อควรพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อสมมติที่ผู้บริหารใช้ ความตั้งใจและความสามารถของผู้บริหารได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก13 และ ก80

การจัดทำช่วงของการประมาณ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 16)

- ก111. ในการจัดทำงบการเงิน ผู้บริหารอาจพอใจว่ามีการหาผลกระทบของความไม่แน่นอนของประมาณการในประมาณการทางบัญชีที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญอย่างเพียงพอแล้ว อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์ผู้สอบบัญชีอาจพบว่าความพยายามของผู้บริหารนั้นยังไม่เพียงพอ กรณีดังกล่าวอาจเกิดจากดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี เช่น
- ไม่ได้รับหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสมจากการประเมินว่าผู้บริหารมีการระบุผลกระทบของความไม่แน่นอนของประมาณการอย่างไร
 - มีความจำเป็นในการสืบหาต่อไปถึงระดับของความไม่แน่นอนของประมาณการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี ตัวอย่างเช่น เมื่อผู้สอบบัญชีตระหนักถึงความผันผวนในผลของประมาณการทางบัญชีที่มีลักษณะคล้ายกันในสถานการณ์ที่คล้ายกัน
 - การหาหลักฐานการตรวจสอบอื่นเป็นไปได้ยาก ตัวอย่างเช่น จากการตรวจสอบการสอบทานเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชี
 - มีข้อบ่งชี้ที่แสดงถึงความลำเอียงของผู้บริหารในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- ก112. ข้อควรพิจารณาของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาช่วงของค่าประมาณสำหรับวัตถุประสงค์นี้ อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก87-ก95

เงื่อนไขการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

การรับรู้ประมาณการทางบัญชีในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17 (ก))

ก113. เมื่อผู้บริหารรับรู้ประมาณการทางบัญชีในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีจะมุ่งเน้นในการประเมินการวัดค่าประมาณการทางบัญชีว่ามีความเชื่อถือได้เพียงพอที่จะเข้าเงื่อนไขการรับรู้ในแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่

ก114. ในกรณีที่ประมาณการทางบัญชีไม่ได้มีการรับรู้ ผู้สอบบัญชีจะมุ่งประเมินว่ารายการเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้ในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ถึงแม้ว่าประมาณการทางบัญชีจะไม่ได้มีการรับรู้และผู้สอบบัญชีสรุปว่าวิธีการนี้มีความเหมาะสม ก็ยังอาจจำเป็นที่จะต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสถานการณ์ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าประมาณการทางบัญชีซึ่งมีความไม่แน่นอนของการประมาณการสูงเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบซึ่งต้องสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701²³ หรืออาจพิจารณาว่า มีความจำเป็นที่จะต้องเพิ่มวรรคเน้นในรายงานผู้สอบบัญชี (ดูมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง)²⁴) หากประมาณการทางบัญชีดังกล่าว เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแล้ว มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) ห้ามไม่ให้ผู้สอบบัญชีเพิ่มวรรคเน้นในรายงานผู้สอบบัญชี²⁵

เกณฑ์การวัดค่าสำหรับประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17 (ข))

ก115. สำหรับประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี แม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทเชื่อว่าการประมาณการมูลค่ายุติธรรมสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือตามข้อกำหนดและความเห็นชอบในการวัดมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูล ในบางกรณี ข้อสันนิษฐานเบื้องต้นนี้อาจถูกต้อง ตัวอย่างเช่น เมื่อไม่มีวิธีการหรือหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมในการวัดมูลค่า ในกรณีนี้การประเมินของผู้สอบบัญชีจะมุ่งเน้นว่าหลักเกณฑ์ของผู้บริหารในข้อสันนิษฐานเบื้องต้นเกี่ยวกับการใช้มูลค่ายุติธรรมภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องมีความเหมาะสมหรือไม่

การประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีและการระบุถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18)

ก116. จากหลักฐานการตรวจสอบที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่าหลักฐานชี้ไปยังประมาณการทางบัญชีที่มีความแตกต่างจากค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร เมื่อหลักฐานการตรวจสอบบัญชีสนับสนุนค่าประมาณแบบจุดมีผลต่างระหว่างค่าประมาณแบบจุดของผู้สอบบัญชีและ

²³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

²⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) “วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

²⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 8 (ข)

ค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารนั้นคือการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่าการใช้ค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชีให้หลักฐานการตรวจสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม ค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร ซึ่งอยู่นอกเหนือไปจากค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชื่อนั้นไม่มีหลักฐานการตรวจสอบบัญชีสนับสนุน ในกรณีเช่นนั้น การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจะไม่ต่างจากผลต่างระหว่างค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและจุดที่ใกล้เคียงที่สุดของค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี

ก117. เมื่อผู้บริหารมีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีหรือวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชีจากงวดก่อนจากการประเมินว่ามีการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจสรุปจากหลักฐานการตรวจสอบบัญชีว่าประมาณการนั้นแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เนื่องจากผลของการเปลี่ยนแปลงโดยผลการของผู้บริหาร หรือระบุว่ามิชอบซึ่งชี้ที่แสดงถึงความลำเอียงของผู้บริหาร (ดูย่อหน้าที่ ก124-ก125)

ก118. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450²⁶ ให้แนวทางในการแบ่งแยกการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเพื่อวัตถุประสงค์ของการประเมินของผู้สอบบัญชีถึงผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ได้รับการแก้ไข สำหรับประมาณการทางบัญชี การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงว่าเกี่ยวข้องกับการทุจริตหรือความผิดพลาดอาจเกิดจาก

- การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งไม่มีข้อสงสัย (การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเป็นความจริง)
- ผลต่างที่เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหารในประมาณการทางบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีเห็นว่าไม่สมเหตุสมผล หรือการเลือกหรือการใช้นโยบายการบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีเห็นว่าไม่เหมาะสม (การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการใช้ดุลยพินิจ)
- ประมาณการที่ดีที่สุดของผู้สอบบัญชีต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในประชากร ซึ่งเป็นการคาดการณ์ของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในกลุ่มตัวอย่างแล้ว คาดการณ์ต่อไปยังประชากรทั้งหมดจากกลุ่มตัวอย่างที่ถูกเลือกมา (การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการคาดการณ์)

ในบางกรณีเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเป็นผลจากการรวมกันของหลายสถานการณ์ ทำให้ยากต่อการพิสูจน์หรือไม่อาจพิสูจน์ได้เลย

ก119. การประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ไม่ว่าจะกำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือเปิดเผยข้อมูลอย่างสมัครใจต้องใช้ข้อพิจารณาเช่นเดียวกันกับเมื่อมีการรับรู้ประมาณการทางบัญชีในงบการเงิน

²⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ”

การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี

การเปิดเผยข้อมูลให้สอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 19)

ก120. การจัดทำงบการเงินเพื่อให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง รวมถึงความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจอนุญาตหรือกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี และบางกิจการอาจเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมโดยสมัครใจในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ตัวอย่างของการเปิดเผยข้อมูล มีดังนี้

- ข้อสมมติที่ใช้
- วิธีการที่ใช้ในการประมาณการ รวมถึงแบบจำลองที่ใช้
- หลักเกณฑ์ในการเลือกวิธีการประมาณการ
- ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงวิธีการที่ใช้ในการประมาณการในงวดก่อน
- แหล่งข้อมูลและนัยสำคัญของความไม่แน่นอนของประมาณการ

การเปิดเผยข้อมูลนั้นควรแจ้งผู้ใช้งบการเงินให้ทราบถึงความเข้าใจในประมาณการทางบัญชีที่รับรู้หรือเปิดเผยในงบการเงิน และความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการตรวจสอบที่จำเป็นต้องได้รับการเปิดเผยข้อมูลมีความสอดคล้องกับข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

ก121. ในบางกรณี แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลเฉพาะเกี่ยวกับความไม่แน่นอน ตัวอย่างที่แม่บทการรายงานทางการเงินกำหนดมีดังนี้

- การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับข้อสมมติหลักและแหล่งข้อมูลอื่นเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของประมาณการ ซึ่งอาจมีความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญ ซึ่งทำให้ต้องมีการปรับปรุงอย่างมีนัยสำคัญต่อมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์และหนี้สิน ข้อกำหนดดังกล่าวอาจอธิบายโดยใช้คำว่า แหล่งข้อมูลหลักของความไม่แน่นอนของการประมาณการ หรือ ประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ
- การเปิดเผยช่วงที่อาจเป็นไปได้ของผลและข้อสมมติที่ใช้ในการพิจารณาช่วงของการประมาณการ
- การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนัยสำคัญของประมาณการทางบัญชีเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมต่อฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ
- การเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพ เช่น การเปิดเผยความเสี่ยงและความเสี่ยงเกิดขึ้นได้อย่างไร วัตถุประสงค์ของกิจการ นโยบายและวิธีการสำหรับการจัดการความเสี่ยง วิธีที่ใช้ในการวัดความเสี่ยงและการเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อนในเชิงคุณภาพ
- การเปิดเผยเชิงปริมาณ เช่น ขอบเขตที่กิจการจะเกิดความเสี่ยงขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ให้ไว้กับผู้บริหารหลักของกิจการ รวมถึงความเสี่ยงทางด้านสินเชื่อ ความเสี่ยงทางด้านสภาพคล่อง และความเสี่ยงทางด้านการตลาด

การเปิดเผยข้อมูลความไม่แน่นอนของการประมาณการสำหรับประมาณการทางบัญชีที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 20)

- ก122. กรณีที่ประมาณการทางบัญชีมีความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญ ถึงแม้ว่าจะมีการเปิดเผยข้อมูลตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องแล้วก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่าการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของการประมาณการอาจไม่เพียงพอในสถานการณ์นั้น ๆ และเปิดเผยข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้อง การประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลความไม่แน่นอนของการประมาณการจะเพิ่มความสำคัญมากขึ้นหากช่วงที่เป็นไปได้ของผลของประมาณการทางบัญชีมีสาระสำคัญมาก (ดูการอธิบายความสัมพันธ์ในย่อหน้าที่ ก94)
- ก123. ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าควรให้ผู้บริหารอธิบายในหมายเหตุประกอบงบการเงินถึงเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนของการประมาณการ มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 705 (ปรับปรุง)²⁷ ให้แนวทางในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเมื่อผู้สอบบัญชีเชื่อว่าการเปิดเผยเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของการประมาณการของผู้บริหารในงบการเงินไม่เพียงพอหรืออาจก่อให้เกิดความเข้าใจผิด

ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21)

- ก124. ในระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจทราบถึงดุลยพินิจและการตัดสินใจของผู้บริหารซึ่งก่อให้เกิดข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น ข้อบ่งชี้ที่อาจกระทบข้อสรุปของผู้สอบบัญชีว่าการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีและการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องยังมีความเหมาะสมหรือไม่ และผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องพิจารณานัยสำคัญสำหรับส่วนที่เหลือของการตรวจสอบ นอกจากนี้ อาจมีผลกระทบต่อการประเมินของผู้สอบบัญชีว่างการเงินโดยรวมปราศจากข้อมูลที่ข้อต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ตามที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)²⁸
- ก125. ตัวอย่างของข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี :
- การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีหรือการเปลี่ยนแปลงวิธีจัดทำประมาณการทางบัญชี ซึ่งผู้บริหารได้ทำการประเมินโดยใช้ดุลยพินิจแล้วว่ามีเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อม
 - การใช้ข้อสมมติของกิจการเองสำหรับการประมาณมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี ซึ่งไม่สอดคล้องกับข้อสมมติทางการตลาดที่สังเกตได้
 - การเลือกหรือจัดทำข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ ซึ่งทำให้ผลการประมาณการสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของผู้บริหาร

²⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

²⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน”

- การเลือกค่าประมาณแบบจุดที่อาจมีข้อบ่งชี้ถึงรูปแบบของการมองในแง่ดีและการมองในแง่ร้าย

หนังสือรับรอง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22)

ก126. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580²⁹ อธิบายถึงการใช้หนังสือรับรอง หนังสือรับรองเกี่ยวกับการรับรู้หรือการเปิดเผยข้อมูลประมาณการทางบัญชีในงบการเงินขึ้นอยู่กับลักษณะที่สำคัญ และขอบเขตการตรวจสอบของความไม่แน่นอนของประมาณการอาจรวมถึง

- ความเหมาะสมของกระบวนการวัดมูลค่า รวมถึงข้อสมมติและแบบจำลองที่ผู้บริหารใช้ในการกำหนดประมาณการทางบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและความสม่ำเสมอของการประยุกต์ใช้กระบวนการ
- ข้อสมมติได้สะท้อนความตั้งใจและความสามารถของผู้บริหารในการดำเนินการเฉพาะในนามของกิจการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูล
- การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีมีความครบถ้วนและเหมาะสมภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- ไม่มีเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบแสดงฐานะการเงินที่ทำให้ต้องปรับปรุง หรือเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีในงบการเงิน

ก127. สำหรับประมาณการทางบัญชีที่ไม่ได้รับรู้หรือไม่ได้เปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน หนังสือรับรองอาจรวมถึงการรับรองเกี่ยวกับ

- ความเหมาะสมของหลักเกณฑ์ที่ผู้บริหารใช้ในการกำหนดว่าไม่เข้าเงื่อนไขในการรับรู้หรือการเปิดเผยข้อมูลภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (ดูย่อหน้าที่ ก114)
- ความเหมาะสมของหลักเกณฑ์ที่ผู้บริหารใช้ในการสรุปข้อสันนิษฐานเบื้องต้นเกี่ยวกับการใช้มูลค่ายุติธรรมภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง สำหรับประมาณการทางบัญชีที่ไม่สามารถวัดมูลค่าและเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมได้ (ดูย่อหน้าที่ ก115)

เอกสารหลักฐาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23)

ก128. เอกสารหลักฐานที่ให้ข้อบ่งชี้ที่แสดงถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเป็นไปได้จากการตรวจสอบจะช่วยผู้สอบบัญชีสรุปว่าการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชียังมีความเหมาะสมหรือไม่ในการประเมินว่างบการเงินในภาพรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ดูย่อหน้าที่ ก125 สำหรับตัวอย่างของข้อบ่งชี้ที่แสดงถึงความลำเอียงที่อาจเป็นไปได้ของผู้บริหาร

²⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 “หนังสือรับรอง”

ภาคผนวก

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก1)

การวัดมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่แตกต่างกัน

วัตถุประสงค์ของภาคผนวกนี้เป็นเพียงเพื่ออธิบายถึงการวัดมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่แตกต่างกันสำหรับความเป็นมาและอรรถธิบาย

1. แม่บทการรายงานทางการเงินที่แตกต่างกันจะกำหนดหรืออนุญาตให้มีการวัดมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่แตกต่างกัน อีกทั้งยังมีความหลากหลายในระดับของแนวทางเกี่ยวกับเกณฑ์ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ หนี้สิน หรือการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง แม่บทการรายงานทางการเงินบางฉบับให้คำแนะนำที่เฉพาะเจาะจง บางฉบับให้คำแนะนำทั่วไป และบางฉบับไม่ได้ให้คำแนะนำใด ๆ นอกจากนี้ ยังมีอุตสาหกรรมบางประเภทที่มีวิธีการวัดมูลค่าเฉพาะของอุตสาหกรรม และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมกันโดยทั่วไป
2. คำนิยามของมูลค่ายุติธรรมอาจแตกต่างกันตามแม่บทการรายงานทางการเงิน หรือแตกต่างกันตามสินทรัพย์ หนี้สิน หรือการเปิดเผยข้อมูลภายใต้แม่บทการรายงานนั้น ๆ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 39¹ ให้คำนิยามของมูลค่ายุติธรรมว่าเป็น “จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ หรือจ่ายชำระหนี้สินในขณะที่ยังมีฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้โดยเป็นอิสระ ในลักษณะของผู้ที่ไม่มี ความเกี่ยวข้องกัน” แนวคิดของมูลค่ายุติธรรมโดยทั่วไปจะสมมติรายการที่เกิดขึ้นในปัจจุบันมากกว่าการสิ้นสุดของเหตุการณ์ในอดีตหรือในอนาคต ดังนั้น กระบวนการวัดมูลค่ายุติธรรมจะเป็นการหาราคาที่ประมาณขึ้น ณ วันที่รายการเกิดขึ้น นอกจากนี้แม่บทการรายงานทางการเงินที่แตกต่างกันอาจใช้คำเหล่านี้ เช่น “มูลค่าของกิจการที่เฉพาะเจาะจง” “มูลค่าจากการใช้” หรือคำที่คล้ายคลึงกัน แต่ยังคงให้แนวคิดของมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
3. แม่บทการรายงานทางการเงินอาจให้แนวทางปฏิบัติต่อการเปลี่ยนแปลงในการวัดมูลค่ายุติธรรมที่เกิดขึ้นตลอดระยะเวลาหนึ่งในรูปแบบที่แตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น แม่บทการรายงานทางการเงินบางฉบับกำหนดให้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินบางรายการมีผลโดยตรงต่อส่วนของผู้ถือหุ้น ในขณะที่การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่อรายได้ภายใต้แม่บทการรายงานอื่น ในแม่บทการรายงานบางฉบับการพิจารณาว่าจะใช้การบัญชีมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ หรือใช้อย่างไรนั้นได้รับอิทธิพลจากความตั้งใจของผู้บริหารในการกระทำสิ่งที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่มีลักษณะเฉพาะนั้น

¹ มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 39 เครื่องมือทางการเงิน: การรับรู้และการวัดมูลค่า

4. แม่บทการรายงานทางการเงินที่แตกต่างกันอาจกำหนดให้วัดมูลค่ายุติธรรม อย่างเฉพาะเจาะจง และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน และกำหนดหรืออนุญาตให้วัดมูลค่าและเปิดเผยข้อมูล ในระดับที่แตกต่างกัน แม่บทการรายงานทางการเงินอาจ
- กำหนดการวัดค่า การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน หรือเปิดเผย ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือแสดงเป็นข้อมูลเพิ่มเติม
 - การอนุญาตให้กิจการมีสิทธิเลือกใช้การวัดมูลค่ายุติธรรมหรือหากเข้าหลักเกณฑ์
 - กำหนดวิธีการเฉพาะเจาะจงสำหรับการพิจารณามูลค่ายุติธรรม ตัวอย่างเช่น การใช้ ผู้ประเมินราคาอิสระหรือวิธีการเฉพาะของการใช้การคิดลดกระแสเงินสด
 - การอนุญาตให้ทางเลือกของวิธีการพิจารณามูลค่ายุติธรรมจากวิธีการในหลาย ๆ ทางเลือก (เกณฑ์สำหรับทางเลือกอาจมาจากหรือไม่ได้มาจากแม่บทการรายงาน ทางการเงิน) หรือ
 - ไม่มีแนวทางในการวัดมูลค่ายุติธรรมหรือการเปิดเผยมูลค่ายุติธรรม นอกจากการที่ กำหนดขึ้นมาเองหรือมีการใช้กันในทางปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น การปฏิบัติในอุตสาหกรรม
5. แม่บทการรายงานทางการเงินบางฉบับเชื่อว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินสามารถ วัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ถือเป็นเงื่อนไขเบื้องต้นที่กำหนดหรืออนุญาตให้มีการวัดมูลค่า ยุติธรรมหรือการเปิดเผยข้อมูล ในบางกรณีข้อสันนิษฐานเบื้องต้นนี้อาจเป็นจริงเมื่อสินทรัพย์ และหนี้สินไม่มีราคาตลาดในตลาดซื้อขายคล่อง และอาจไม่มีวิธีการอื่น ๆ ในการประมาณ มูลค่ายุติธรรมอย่างสมเหตุสมผล แม่บทการรายงานทางการเงินบางฉบับอาจกำหนดลำดับชั้น ของมูลค่ายุติธรรมโดยแยกข้อมูลนำเข้าที่ใช้สำหรับกำหนดช่วงของมูลค่ายุติธรรมโดยใช้ข้อมูล นำเข้าที่สังเกตได้จากราคาในตลาดซื้อขายคล่องและข้อมูลนำเข้าที่สังเกตไม่ได้ที่ขึ้นอยู่กับ ดุลยพินิจของกิจการเอง เกี่ยวกับข้อสมมติที่ผู้ซื้อผู้ขายในตลาดจะใช้
6. แม่บทการรายงานทางการเงินบางฉบับกำหนดให้ต้องมีการปรับปรุงหรือแก้ไขการประมาณ การของข้อมูล หรือข้อพิจารณาอื่น ๆ ที่มีลักษณะเฉพาะกับสินทรัพย์และหนี้สินนั้น ๆ โดยเฉพาะ ตัวอย่างเช่น การบัญชีสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอาจต้องปรับปรุงให้เป็นมูลค่า ตามราคาตลาดที่ประเมิน เช่น การปรับปรุงสำหรับประมาณค่าใช้จ่ายในการปิดการขาย การปรับปรุงเกี่ยวกับเงื่อนไขและสถานที่ของอสังหาริมทรัพย์ และเรื่องอื่น ๆ ในทำนองเดียวกัน ถ้าตลาดสำหรับสินทรัพย์นั้นไม่ใช่ตลาดซื้อขายคล่อง ราคาตลาดที่ตกลงกันอาจต้องถูกปรับปรุง หรือแก้ไขเพื่อให้การวัดมูลค่ายุติธรรมเหมาะสมยิ่งขึ้น ตัวอย่างเช่นราคาซื้อขายในตลาดอาจ ไม่แสดงให้เห็นถึงมูลค่ายุติธรรมหากกิจกรรมเกิดขึ้นไม่บ่อยนักในตลาด ตลาดไม่เป็นที่ยอมรับ หรือจำนวนที่ซื้อขายกันมีน้อยเมื่อเทียบกับจำนวนรวมของจำนวนที่ซื้อขายที่มี ดังนั้น ราคาใน ตลาดดังกล่าวอาจต้องมีการปรับปรุงหรือการปรับเปลี่ยน แหล่งข้อมูลทางเลือกเกี่ยวกับตลาด อาจจำเป็นต้องมีเพื่อปรับปรุงหรือปรับเปลี่ยน นอกจากนี้ในบางกรณีหลักประกันที่กำหนดไว้ (ตัวอย่างเช่น เมื่อมีการกำหนดหลักประกันบางประเภทของเงินลงทุนในตราสารหนี้)

อาจจำเป็นต้องได้รับการพิจารณาในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหรือความเป็นไปได้ของการด้อยค่าในสินทรัพย์หรือหนี้สิน

7. แม่บทการรายงานทางการเงินส่วนใหญ่ที่อยู่ภายใต้แนวคิดของการวัดมูลค่ายุติธรรมจะมีข้อสันนิษฐานเบื้องต้นว่ากิจการจะดำเนินงานต่อเนื่องโดยปราศจากความตั้งใจหรือความจำเป็นที่จะต้องล้มเลิกกิจการ ลดขนาดการดำเนินงานอย่างเป็นสาระสำคัญ หรือทำธุรกรรมที่สวนทางกับการดำเนินงานตามปกติ ดังนั้น ในกรณีนี้มูลค่ายุติธรรมอาจไม่ใช่จำนวนเงินที่กิจการหนึ่งจะได้รับหรือจ่ายจากธุรกรรมที่ถูกบังคับ การล้มละลาย หรือการขายที่มีความยุ่งยาก ในทางตรงกันข้าม สภาพเศรษฐกิจทั่วไปหรือสภาพเศรษฐกิจเฉพาะสำหรับอุตสาหกรรมบางประเภทอาจทำให้ตลาดขาดสภาพคล่อง และต้องมีการคาดคะเนมูลค่ายุติธรรมตามราคาที่ลดลง ซึ่งอาจลดลงอย่างมีสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม กิจการอาจจำเป็นต้องใช้การพิจารณาเศรษฐกิจปัจจุบันหรือสถานการณ์การดำเนินงานในปัจจุบันในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สิน หากมีการกำหนดหรืออนุญาตให้ทำโดยแม่บทการรายงานทางการเงิน และแม่บทการรายงานดังกล่าวอาจระบุหรือไม่ระบุถึงวิธีการ ตัวอย่างเช่น แผนของผู้บริหารในการขายสินทรัพย์บนพื้นฐานความเร่งด่วนเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของธุรกิจ โดยเฉพาะนั้นอาจเกี่ยวข้องกับการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้น ๆ

ความแพร่หลายของการวัดมูลค่ายุติธรรม

8. การวัดมูลค่าและการเปิดเผยขึ้นอยู่กับมูลค่ายุติธรรมมีความแพร่หลายมากขึ้นในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง มูลค่ายุติธรรมที่อาจเกิดขึ้นและที่ส่งผลกระทบต่อการศึกษางบการเงินได้หลายประการ รวมถึงการวัดมูลค่ายุติธรรมของรายการดังต่อไปนี้
 - สินทรัพย์หรือหนี้สินที่มีลักษณะเฉพาะ เช่น หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดหรือหนี้สินเพื่อใช้ในการชำระภาระหนี้สินที่อยู่ภายใต้เครื่องมือทางการเงิน ซึ่งมีการปรับปรุงราคาให้เป็นราคาตลาดเป็นประจำหรือเป็นระยะ ๆ
 - องค์ประกอบเฉพาะในส่วนของผู้ถือหุ้น ตัวอย่างเช่น การรับรู้รายการทางการเงินบัญชี การวัดมูลค่าและการแสดงเครื่องมือทางการเงินบางรายการในลักษณะของส่วนได้เสีย เช่น ตราสารหนี้ที่สามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญได้โดยผู้ถือ
 - สินทรัพย์หรือหนี้สินที่มีลักษณะเฉพาะที่เกิดขึ้นจากการรวมกิจการ ตัวอย่างเช่น การพิจารณามูลค่าเริ่มแรกของค่าความนิยมจากการซื้อกิจการในการรวมกิจการ ซึ่งโดยปกติมูลค่าเริ่มแรกจะขึ้นกับการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่สามารถระบุได้และมูลค่ายุติธรรมของค่าตอบแทนที่จ่ายไป
 - สินทรัพย์หรือหนี้สินที่มีลักษณะเฉพาะที่ถูกปรับปรุงให้แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมเพียงครั้งเดียว แม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทอาจใช้การวัดมูลค่ายุติธรรมเพื่อหาจำนวนที่จะปรับปรุงสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ในการพิจารณาการด้อยค่าของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น การทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจขึ้นอยู่กับมูลค่ายุติธรรมจากการดำเนินงานของกิจการ หรือหน่วยธุรกิจที่สามารถ



ระบุได้มูลค่าจะถูกปันส่วนให้กับกลุ่มของสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการหรือหน่วยงาน เพื่อที่จะได้มาซึ่งจำนวนของค่าความนิยมเพื่อนำไปเปรียบเทียบกับค่าความนิยมที่บันทึกไว้

- ผลรวมของสินทรัพย์และหนี้สิน ในบางสถานการณ์การวัดมูลค่าของกลุ่มหรือประเภทของสินทรัพย์หรือหนี้สินอาจทำในรูปการรวมมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินบางตัวในแต่ละประเภทหรือแต่ละกลุ่ม ตัวอย่างเช่น ภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง การวัดมูลค่าของเงินกู้ยืมที่หลากหลายอาจพิจารณาจากมูลค่ายุติธรรมของเงินกู้ยืมบางประเภทที่เป็นส่วนประกอบ
- ข้อมูลที่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือการแสดงผลในส่วนเพิ่มเติม แต่ไม่ได้รับรู้ในงบการเงิน