



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540

การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี รวมถึงประมาณการทางบัญชี
ที่เกี่ยวกับมูลค่าสุทธิธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
จัดทำขึ้นโดย คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี
ซึ่งได้ผ่านขั้นตอนการพิจารณาทุกขั้นตอนแล้ว

มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 540 - การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี รวมถึงประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2555 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย-นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 540 - การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี รวมถึงประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 - การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี รวมถึงประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

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

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540

การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี รวมถึงประมาณการทางบัญชี ที่เกี่ยวข้องกับมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
ลักษณะของประมาณการทางบัญชี	2-4
วันถือปฏิบัติ	5
วัตถุประสงค์	6
คำจำกัดความ	7
ข้อกำหนด	
วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	8-9
การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้	10-11
การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้	12-14
การขยายการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เป็น นัยสำคัญ	15-17
การประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีและการระบุถึง การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง	18
การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี	19-20
ข้อบ่งชี้ที่แสดงถึงความลำเอียงที่อาจเป็นไปได้ของผู้บริหาร	21
หนังสือรับรอง	22
เอกสารหลักฐาน	23
การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
ลักษณะของประมาณการทางบัญชี	ก1-ก11
วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	ก12-ก44
การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ	ก45-ก51

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูล ที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้	ก52-ก101
การขยายการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยง ที่เป็นนัยสำคัญที่ได้ประเมินไว้	ก102-ก115
การประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีและ การระบุถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง	ก116-ก119
การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี	ก120-ก123
ข้อบ่งชี้ที่แสดงถึงความลำเอียงที่อาจเป็นไปได้ของผู้บริหาร	ก124-ก125
หนังสือรับรอง	ก126-ก127
เอกสารหลักฐาน	ก128
ภาคผนวก การวัดมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูล ภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่แตกต่างกัน	

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี รวมถึงประมาณการทางบัญชี
ที่เกี่ยวข้องกับมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี
รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐาน
การสอบบัญชี”

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดมาตรฐานและให้แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบประมาณการทางบัญชีรวมถึงการประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในการตรวจสอบงบการเงิน มาตรฐานนี้ครอบคลุมถึงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330² และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องในการประยุกต์เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ยังให้ข้อกำหนดและแนวทางสำหรับข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของประมาณการทางบัญชีและข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงที่อาจเป็นไปได้ของผู้บริหาร

ลักษณะของประมาณการทางบัญชี

2. รายการในงบการเงินบางรายการไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างแน่นอนอนแต่ทำได้เพียงการประมาณการ สำหรับวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ จะเรียกรายการในงบการเงินดังกล่าวว่าประมาณการทางบัญชี ลักษณะและความเชื่อถือได้ของข้อมูลที่ฝ่ายบริหารใช้ในการประกอบการจัดทำประมาณการทางบัญชียังนี้อาจแตกต่างกันไปได้มาก ซึ่งส่งผลกระทบต่อระดับของความไม่แน่นอนของประมาณการทางบัญชี ซึ่งระดับของความไม่แน่นอนของประมาณการนั้นจะกระทบต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของประมาณการทางบัญชี ซึ่งรวมถึงข้อสงสัยต่อความลำเอียงของผู้บริหารทั้งที่ตั้งใจหรือไม่ตั้งใจ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก1-ก11)
3. วัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่าของประมาณการทางบัญชีจะแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและรายการทางการเงินที่รายงาน วัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่าสำหรับประมาณการทางบัญชีบางรายการเพื่อคาดการณ์ถึงผลการทำรายการหนึ่งรายการหรือมากกว่าหนึ่งรายการ เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ก่อให้เกิดความจำเป็นในการประมาณการทางบัญชี สำหรับประมาณการทางบัญชีอื่นซึ่งรวมถึงการประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชียังนี้ วัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่าอาจต่างไปและแสดงในรูปของมูลค่าของรายการในปัจจุบันหรือรายการในงบการเงินซึ่งมีเงื่อนไข ณ วันที่วัดมูลค่า เช่น ประมาณการราคาตลาดของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น ๆ ตัวอย่างเช่น ในการนำแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไปใช้อาจกำหนดให้มีการวัดมูลค่ายุติธรรมโดยใช้การตั้งข้อสมมติเกี่ยวกับรายการระหว่างผู้ที่มีความรอบรู้และความเต็มใจและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ไม่มีความ

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ”

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”

เกี่ยวข้องกัน (บางครั้งเรียกว่า “ผู้เข้าร่วมซื้อขายในตลาด” หรือเทียบเท่า) มากกว่ามาจากการทำรายการที่ผ่านมาหรือในอนาคต³

4. ผลต่างระหว่างผลจากประมาณการทางบัญชีและจำนวนเงินที่เคยรับรู้หรือเปิดเผยในงบการเงิน อาจไม่ใช่ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินเสมอไป กรณีนี้จะเป็นกรณีสำหรับการประมาณมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี ซึ่งผลจากการสังเกตนั้นจะได้รับผลกระทบจากเหตุการณ์หรือเงื่อนไขภายหลังจากวันที่มีการวัดมูลค่าซึ่งเป็นผลจากการประมาณการเพื่อวัตถุประสงค์ของงบการเงิน

วันถือปฏิบัติ

5. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

³ ความแตกต่างของคำนิยามของมูลค่าปัจจุบันอาจแตกต่างกันในแต่ละแม่บทการรายงานทางการเงิน

วัตถุประสงค์

6. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีคือเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสมเกี่ยวกับ
- (ก) ประเมินการทางบัญชี รวมถึงประเมินการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีในงบการเงินว่าการรับรู้และเปิดเผยข้อมูลอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ และ
 - (ข) มีการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงินอย่างเพียงพอหรือไม่ ภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

คำจำกัดความ

7. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายตามที่แสดงไว้ดังนี้
- (ก) ประเมินการทางบัญชี หมายถึง การประเมินเกี่ยวกับจำนวนที่เป็นตัวเงินของรายการที่ยังไม่สามารถกำหนดเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนได้ ซึ่งใช้สำหรับจำนวนที่วัดโดยมูลค่ายุติธรรมเมื่อมีความไม่แน่นอนในการประมาณ รวมถึงจำนวนอื่น ๆ ที่ต้องมีการประมาณการ หากมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ระบุถึงการประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่ายุติธรรม นั้นหมายถึงการประมาณมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี
 - (ข) ค่าประมาณแบบจุดของผู้สอบบัญชีหรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชีหมายถึงจำนวนหรือช่วงของจำนวน ซึ่งได้รับจากหลักฐานการตรวจสอบเพื่อใช้ในการประเมินค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร
 - (ค) ความไม่แน่นอนของประมาณการ หมายถึง ข้อสงสัยต่อประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง เกี่ยวกับการขาดความแม่นยำที่ควรมีในการวัดมูลค่า
 - (ง) ความลำเอียงของผู้บริหาร หมายถึง การขาดความเป็นกลางของผู้บริหารในการจัดทำข้อมูล
 - (จ) ค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร หมายถึง จำนวนที่ผู้บริหารกำหนดขึ้นเพื่อรับรู้หรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินว่าเป็นประมาณการทางบัญชี
 - (ฉ) ผลของประมาณการทางบัญชี หมายถึง จำนวนที่เป็นตัวเงินที่เกิดขึ้นจริงซึ่งเกิดจากผลจากการสิ้นสุดของรายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์หนึ่ง หรือหลายรายการ ซึ่งกำหนดขึ้นจากประมาณการทางบัญชี

ข้อกำหนด

วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

8. เมื่อทำการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงระบบการควบคุมภายในของกิจการตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315⁴ ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจเรื่องดังต่อไปนี้ เพื่อให้สามารถให้หลักเกณฑ์ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสำหรับประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก12)
- (ก) ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก13-ก15)
 - (ข) ผู้บริหารระบุถึงรายการ เหตุการณ์ หรือเงื่อนไขเหล่านั้นอย่างไรเพื่อให้ทราบว่ามีความจำเป็นที่จะต้องมีการจัดทำประมาณการทางบัญชีเพื่อรับรู้หรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน การได้มาซึ่งความเข้าใจนี้ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดการจัดทำประมาณการทางบัญชีใหม่ 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) การจัดทำประมาณการทางบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงหรือควรจะได้รับ การเปลี่ยนแปลงจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ในวิธีการหรือไม่ หากมีเพราะเหตุใด (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก37) และ
 - (6) ผู้บริหารมีการประเมินผลกระทบจากความไม่แน่นอนของประมาณการหรือไม่ และอย่างไร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก38)
9. ผู้สอบบัญชีต้องสอบทานผลของประมาณการทางบัญชีที่รวมอยู่ในงบการเงินงวดก่อน หรือผลของการประมาณการทางบัญชีในงวดก่อนใหม่หากเป็นไปได้เพื่อวัตถุประสงค์ของงวดปัจจุบัน ลักษณะและขอบเขตการสอบทานของผู้สอบบัญชีจะพิจารณาถึงลักษณะของประมาณการทางบัญชี และประเมินว่าข้อมูลที่ได้รับการสอบทานมีความเกี่ยวข้องกับการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของประมาณการ

⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 ย่อหน้าที่ 5-6 และ 11-12

ทางบัญชีที่รวมอยู่ในงบการเงินรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันหรือไม่ อย่างไรก็ตาม การสอบทานดังกล่าวมิได้ทำให้ตั้งคำถามถึงการตัดสินใจที่ทำไปแล้วในงวดก่อนซึ่งขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ได้มาในช่วงเวลานั้น ๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก39-ก44)

การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้

10. ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งกำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315⁵ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินระดับของความไม่แน่นอนที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก45-ก46)
11. ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่ามีประมาณการทางบัญชีใดที่อาจมีระดับความไม่แน่นอนของประมาณการสูงซึ่งจะทำให้เกิดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก47-ก51)

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้

12. จากผลของการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาเรื่องดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก52)
 - (ก) ผู้บริหารเลือกใช้ข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีอย่างเหมาะสมหรือไม่ และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก53-ก56)
 - (ข) วิธีการที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีมีความเหมาะสมและประยุกต์ใช้อย่างสม่ำเสมอหรือไม่ และหากมีการเปลี่ยนแปลงในประมาณการทางบัญชีหรือวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชีจากงวดก่อน การเปลี่ยนแปลงนั้นมีความเหมาะสมหรือไม่ตามสถานการณ์ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก57-ก58)
13. ในการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330⁶ ผู้สอบบัญชีต้องรับรองหรือพิจารณาอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างต่อไปนี้ต่อลักษณะของประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก59-ก61)
 - (ก) พิจารณาว่าเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชานั้นให้หลักฐานในการตรวจสอบเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก62-ก67)

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 ย่อหน้าที่ 25

⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 5

- (ข) ทดสอบว่าผู้บริหารจัดทำประมาณการทางบัญชีและข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการอย่างไร ซึ่งผู้สอบบัญชีจะต้องประเมินว่า (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก68-ก70)
- (1) วิธีการวัดมูลค่าที่ใช้มีความเหมาะสมต่อสถานการณ์นั้น ๆ และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก71-ก76)
- (2) ข้อสมมติที่ผู้บริหารใช้มีความเหมาะสมกับวัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่าภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก77-ก83)
- (ค) ทดสอบความมีประสิทธิภาพของการควบคุมว่าผู้บริหารจัดทำประมาณการอย่างไรและทำการตรวจสอบเนื้อหาสาระอย่างเหมาะสม (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก84-ก86)
- (ง) กำหนดค่าประมาณแบบจุดหรือช่วงของค่าประมาณเพื่อใช้ในการประเมินค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร เพื่อวัตถุประสงค์นี้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก87-ก91)
- (1) หากผู้สอบบัญชีใช้ข้อสมมติหรือวิธีการที่แตกต่างไปจากที่ผู้บริหารใช้ ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจในข้อสมมติของผู้บริหารหรือวิธีการที่ผู้บริหารใช้อย่างเพียงพอเพื่อที่จะสามารถกำหนดค่าประมาณของผู้สอบบัญชีหรือช่วงของค่าประมาณโดยพิจารณาถึงตัวแปรที่เกี่ยวข้องและการประเมินว่ามีผลต่างอย่างมีสาระสำคัญจากค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก92)
- (2) หากผู้สอบบัญชีสรุปว่าช่วงของค่าประมาณมีความเหมาะสม ผู้สอบบัญชีต้องทำให้ช่วงของค่าประมาณแคบลงมา โดยอ้างอิงจากหลักฐานการตรวจสอบที่ได้รับของช่วงของค่าประมาณนั้นมีความเหมาะสม (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก93-ก95)

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

**การขยายการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญ
ความไม่แน่นอนของประมาณการ**

15. สำหรับประมาณการทางบัญชีที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญ นอกจากการตรวจสอบเนื้อหาสาระตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330⁷ แล้ว ผู้สอบบัญชีต้องประเมินเรื่องดังต่อไปนี้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก102)
- (ก) ผู้บริหารพิจารณาถึงทางเลือกของข้อสมมติหรือผลการประมาณการนั้นอย่างไร และเหตุผลที่ไม่ใช้ข้อสมมติหรือผลการประมาณการอื่นนั้น หรือผู้บริหารระบุถึงความไม่แน่นอนของประมาณการในการจัดทำประมาณการทางบัญชีอย่างไร (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก103-ก106)

⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 18

- (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 และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก113-ก114)
 - (ข) หลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าที่เลือกใช้สำหรับประมาณการทางบัญชีนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก115)

มีความสอดคล้องกับข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

การประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีและการระบุถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

18. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าประมาณการทางบัญชีในงบการเงินมีความสมเหตุสมผลตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ หรือแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือไม่ จากหลักฐานการตรวจสอบที่ได้รับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก116-ก119)

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี

19. ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสมว่าการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีในงบการเงินเป็นไปตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก120-ก121)

20. สำหรับประมาณการทางบัญชีที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเสี่ยงพอของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของประมาณการในงบการเงินให้สอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก122-ก123)

ข้อบ่งชี้ที่แสดงถึงความลำเอียงที่อาจเป็นไปได้ของผู้บริหาร

21. ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามว่าดุลยพินิจและการตัดสินใจของผู้บริหารในการจัดทำประมาณการทางบัญชีนั้นมีข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงที่อาจมีของผู้บริหารหรือไม่ ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงที่อาจมีของผู้บริหารอาจไม่ได้หมายความว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในวัตถุประสงค์ของการหาข้อสรุปเกี่ยวกับความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีเสมอไป (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก124-ก125)

หนังสือรับรอง

22. ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหนังสือรับรองจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลว่าผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเชื่อว่าข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำประมาณการมีความสมเหตุสมผลหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก126-ก127)

เอกสารหลักฐาน

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

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

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ลักษณะของประมาณการทางบัญชี (อ้างอิงย่อหน้า 2)

- ก1. รายการทางการเงินบางรายการสามารถวัดมูลค่าได้จากการประมาณการเท่านั้น เนื่องจากมีความไม่แน่นอนทั่วไปในการทำธุรกรรม นอกจากนี้ลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์ หนี้สินหรือส่วนของผู้ถือหุ้น หรือหลักเกณฑ์หรือวิธีการในการวัดมูลค่าที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินอาจก่อให้เกิดความจำเป็นที่ต้องใช้การประมาณการรายการทางการเงิน แม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทกำหนดวิธีการเฉพาะที่ใช้ในการวัดมูลค่าและการเปิดเผยข้อมูลในการจัดทำงบการเงิน ในขณะที่แม่บทการรายงานทางการเงินอื่นกำหนดวิธีการเฉพาะที่น้อยกว่า ภาคผนวกในมาตรฐานการสอบบัญชีนี้อธิบายการวัดมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่แตกต่างกัน
- ก2. ประมาณการทางบัญชีบางรายการมีระดับของความไม่แน่นอนของประมาณการน้อยและอาจก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับต่ำ ตัวอย่างเช่น
- ประมาณการทางบัญชีของกิจการที่ดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจซึ่งไม่ซับซ้อน
 - ประมาณการทางบัญชีที่มีการจัดทำและปรับปรุงอย่างสม่ำเสมอเนื่องจากเกี่ยวข้องกับรายการที่เกิดเป็นประจำสม่ำเสมอ
 - ประมาณการทางบัญชีที่เกิดขึ้นจากข้อมูลที่หาได้ง่าย เช่น อัตราดอกเบี้ยหรือราคาซื้อขายแลกเปลี่ยนตราสารทางการเงินที่มีการประกาศให้สาธารณชนรับทราบ อาจเรียกข้อมูลดังกล่าวว่าเป็นข้อมูล “ที่สังเกตได้” ในการประมาณมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี
 - ประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีซึ่งวิธีการในการวัดมูลค่าถูกกำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไม่มีความซับซ้อนและง่ายในการประยุกต์ใช้สำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ต้องวัดมูลค่ายุติธรรม
 - ประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีซึ่งมีแบบจำลองที่ใช้ในการวัดประมาณการทางบัญชีเป็นที่รู้จักและยอมรับโดยทั่วไป โดยมีเงื่อนไขว่าให้ข้อสมมติหรือข้อมูลนำเข้าที่ใช้ในแบบจำลองเป็นที่สามารถสังเกตได้
- ก3. อย่างไรก็ตามประมาณการทางบัญชีบางรายการอาจมีระดับความไม่แน่นอนของประมาณการสูง โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อประมาณการนั้นประมาณการจากข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ ตัวอย่างเช่น
- ประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับผลของคดีความ
 - ประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีของตราสารอนุพันธ์ทางการเงินซึ่งไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ
 - ประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีที่กิจการพัฒนาแบบจำลองขึ้นใช้เป็นการเฉพาะเจาะจงอย่างสูง หรือมีข้อสมมติหรือข้อมูลเบื้องต้นที่ไม่สามารถหาได้ทั่วไป

- ก4. ระดับของความไม่แน่นอนของประมาณการอาจแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับลักษณะของประมาณการทางบัญชี ซึ่งขอบเขตของวิธีการที่ยอมรับโดยทั่วไปหรือแบบจำลองที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี และการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ในบางกรณีระดับของความไม่แน่นอนของประมาณการในการประมาณการทางบัญชี อาจมีมากจนกระทั่งไม่สอดคล้องกับเงื่อนไขการรับรู้รายการในแม่บทการรายงานทางการเงิน และไม่อาจจัดทำประมาณการทางบัญชีนั้นได้
- ก5. รายการในงบการเงินทุกรายการที่ต้องวัดมูลค่ายุติธรรมไม่จำเป็นต้องมีความไม่แน่นอนของประมาณการเสมอไป ตัวอย่างเช่น กรณีที่รายการในงบการเงินบางรายการที่มีตลาดซื้อขายคล่องและตลาดเปิดรองรับซึ่งสามารถให้ข้อมูลที่หาได้ทั่วไปและเชื่อถือได้ซึ่งเป็นข้อมูลราคาที่เป็นจริงในการซื้อขายจริง ในกรณีเช่นนี้การที่มีราคาตลาดที่ประกาศให้สาธารณชนรับทราบเป็นหลักฐานการตรวจสอบมูลค่ายุติธรรมที่ดีที่สุด อย่างไรก็ตาม แม้ว่าวิธีการวัดมูลค่าและข้อมูลสนับสนุนจะมีความชัดเจน ความไม่แน่นอนของการประมาณการก็อาจเกิดขึ้นได้ ตัวอย่างเช่น อาจต้องปรับปรุงมูลค่าของตราสารทางการเงินที่มีราคาซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่องหากผู้ถือตราสารมีความเกี่ยวข้องใกล้ชิดกับตลาดหรือมีข้อจำกัดในตลาด นอกจากนั้น สภาพเศรษฐกิจโดยทั่วไปในขณะนั้น เช่น การที่ตลาดไม่มีสภาพคล่องอาจกระทบต่อความไม่แน่นอนของประมาณการ
- ก6. ตัวอย่างอื่นสำหรับเหตุการณ์ซึ่งอาจต้องจัดให้มีการประมาณการทางบัญชีซึ่งไม่ใช่ประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี
- ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ
 - ค่าเผื่อสินค้าล้าสมัย
 - ภาระผูกพันจากการรับประกัน
 - วิธีคิดค่าเสื่อมราคาหรืออายุการใช้งานของสินทรัพย์
 - ค่าเผื่อการลดมูลค่าของเงินลงทุนที่มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนมีความไม่แน่นอน
 - ผลลัพธ์ของสัญญาระยะยาว
 - ต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อทำให้คดีความสิ้นสุดลง
- ก7. ตัวอย่างอื่นสำหรับเหตุการณ์ซึ่งต้องมีการประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี
- เครื่องมือทางการเงินที่มีความซับซ้อนซึ่งไม่มีการซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่องและตลาดเปิด
 - การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์
 - สินทรัพย์หรืออุปกรณ์ที่ถือไว้เพื่อจำหน่าย
 - สินทรัพย์หรือหนี้สินบางประเภทที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ รวมถึง ค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- รายการที่เกี่ยวข้องกับการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือหนี้สินระหว่างผู้ที่เป็นอิสระต่อกัน โดยไม่ได้พิจารณาถึงตัวเงิน ตัวอย่างเช่น การแลกเปลี่ยนระบบสาธารณูปโภคของโรงงาน ในกิจการที่ทำธุรกิจแตกต่างกัน

ก8. การจัดทำประมาณการเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจโดยอ้างอิงจากข้อมูลที่ได้รับขณะที่จัดทำงบการเงิน ประมาณการทางบัญชีหลายประมาณการจะใช้ข้อสมมติเกี่ยวกับสิ่งที่มีความไม่แน่นอน ณ เวลาที่จัดทำประมาณการ ผู้สอบบัญชีไม่ได้มีหน้าที่ในการทำนายรายการหรือเหตุการณ์ที่จะเกิดขึ้นในอนาคตที่หากทราบในขณะตรวจสอบอาจส่งผลกระทบต่อที่เป็นนัยสำคัญต่อการกระทำของผู้บริหารหรือข้อสมมติที่ผู้บริหารใช้

ความลำเอียงของผู้บริหาร

ก9. โดยปกติแม้บทการรายงานทางการเงินจะต้องมีความเป็นกลาง หมายถึง ปราศจากความลำเอียง อย่างไรก็ตามดุลยพินิจของผู้บริหารอาจทำให้ประมาณการทางบัญชีมีความไม่ชัดเจนในดุลยพินิจ ซึ่งดุลยพินิจนั้นอาจเป็นความลำเอียงทั้งที่ตั้งใจหรือไม่ได้ตั้งใจของผู้บริหาร (ตัวอย่างเช่น ผลจากการโน้มน้าวเพื่อให้บรรลุเป้าหมาย) เมื่อมีดุลยพินิจเกี่ยวข้องในการประมาณการจะทำให้เกิดข้อสงสัยต่อประมาณการทางบัญชีต่อความลำเอียงของผู้บริหารเพิ่มขึ้น ความลำเอียงที่ไม่ได้ตั้งใจของผู้บริหาร และความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงโดยตั้งใจของผู้บริหารในการประมาณการทางบัญชี สำหรับการตรวจสอบปีถัดไป ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเป็นไปได้ในงวดก่อนมีผลต่อการวางแผนและการระบุความเสี่ยงและการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีในงวดปัจจุบัน

ก10. ความลำเอียงของผู้บริหารอาจพบได้ยากในระดับของบัญชีใดบัญชีหนึ่ง แต่อาจพบได้หากพิจารณาในภาพรวมของประมาณการทางบัญชีหรือเมื่อพิจารณาประมาณการทางบัญชีทั้งหมด หรือเมื่อสังเกตจากหลาย ๆ งวดบัญชี ถึงแม้ว่าความลำเอียงของผู้บริหารในบางรูปแบบเกิดจากการตัดสินใจ ซึ่งในการตัดสินใจนั้นผู้บริหารอาจไม่มีเจตนาที่จะบิดเบือนต่อผู้ใช้งบการเงิน อย่างไรก็ตามหากผู้บริหารมีเจตนาจะบิดเบือน กรณีนี้ถือว่า ความลำเอียงของผู้บริหารเป็นการทุจริต

ข้อพิจารณาสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ

ก11. กิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะอาจมีการถือครองสินทรัพย์ที่มีลักษณะเฉพาะอย่างยิ่งสินทรัพย์นั้นไม่มีแหล่งข้อมูลที่มีความเชื่อถือได้เพื่อใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรมหรือมูลค่าปัจจุบันหรือทั้งสองวิธี สินทรัพย์ที่มีลักษณะเฉพาะนั้นจะไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดและไม่มีตลาดซื้อขายคล่อง ดังนั้นการวัดมูลค่ายุติธรรมจึงมักต้องการการประมาณการซึ่งอาจมีความซับซ้อนและในบางกรณีอาจไม่สามารถประมาณการได้เลยซึ่งพบได้ไม่บ่อยนัก

วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 8)

ก12. วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องในย่อหน้าที่ 8 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ช่วยผู้สอบบัญชีในการคาดการณ์ว่าน่าจะมีลักษณะและประเภทของประมาณการทางบัญชีที่อาจมีในกิจการ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาเบื้องต้นว่าความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเพียงพอหรือไม่ที่จะระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี และทำการวางแผนลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตการตรวจสอบต่อไป

การทำความเข้าใจเกี่ยวกับข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 8 (ก))

ก13. การทำความเข้าใจเกี่ยวกับข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เหมาะสมช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่า

- มีการกำหนดเงื่อนไขบางประการในการรับรู้ หรือวิธีการวัดมูลค่าสำหรับประมาณการทางบัญชีหรือไม่
- มีการระบุถึงเงื่อนไขบางประการซึ่งอนุญาตหรือกำหนดให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ ตัวอย่างเช่น มีการอ้างอิงถึงความตั้งใจของผู้บริหารที่จะทำกิจกรรมบางอย่างเกี่ยวกับสินทรัพย์หรือหนี้สิน
- มีการระบุข้อกำหนดหรือการอนุญาตเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลหรือไม่

การทำความเข้าใจนี้ยังช่วยผู้สอบบัญชีในการสอบถามผู้บริหารว่าผู้บริหารนำข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีมาประยุกต์ใช้อย่างไร และช่วยให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาได้ว่าผู้บริหารมีการนำมาประยุกต์ใช้ที่เหมาะสมหรือไม่

ก14. กรณีที่มีทางเลือก แม่บทการรายงานทางการเงินอาจให้แนวทางสำหรับผู้บริหารในการพิจารณาค่าประมาณแบบจุด ตัวอย่างเช่น แม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทกำหนดให้ค่าประมาณแบบจุดซึ่งถูกเลือกเป็นทางเลือกสะท้อนการตัดสินใจของผู้บริหารต่อผลลัพธ์ที่น่าจะเป็นไปได้มากที่สุด¹⁰ ในขณะที่แม่บทการรายงานทางการเงินอื่นให้ใช้วิธี “คิดลดความน่าจะเป็น-ค่าที่คาดไว้ถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก” สำหรับบางกรณีผู้บริหารอาจสามารถจัดทำค่าประมาณแบบจุดได้โดยตรง ในกรณีอื่นผู้บริหารอาจสามารถจัดทำค่าประมาณแบบจุดที่เชื่อถือได้หลังจากพิจารณาข้อสมมติหลาย ๆ ทางเลือกหรือผลจากการพิจารณาค่าประมาณแบบจุด

⁹ แม่บทการรายงานทางการเงินส่วนใหญ่ ต้องการให้รายงานในงบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุนมีเงื่อนไขการรับรู้รายการ การเปิดเผยนโยบายการบัญชีหรือหมายเหตุประกอบงบการเงินไม่ทำให้เกิดความผิดพลาดของการรับรู้รายการนั้น ซึ่งรวมถึงการประมาณการทางบัญชีด้วย

¹⁰ แม่บทการรายงานทางการเงินที่ต่างกันอาจใช้คำศัพท์เฉพาะทางที่ต่างกันในการบรรยายถึงค่าประมาณการนี้

ก15. แม่บทการรายงานทางการเงินอาจกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับข้อสมมติที่เป็นนัยสำคัญของประมาณการทางบัญชีที่เปลี่ยนแปลงได้ง่าย นอกจากนี้หากมีระดับความไม่แน่นอนของประมาณการสูง แม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทไม่อนุญาตให้รับรู้ประมาณการทางบัญชีนั้นในงบการเงิน แต่อาจกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลบางประการในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

การทำความเข้าใจว่าผู้บริหารระบุว่ามีเหตุใดจึงจะมีความจำเป็นในการประมาณการทางบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 8 (ข))

ก16. ในการจัดทำงบการเงินผู้บริหารต้องพิจารณาว่ามี รายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้เกิดความจำเป็นต้องจัดทำประมาณการทางบัญชีหรือไม่ และประมาณการทางบัญชีที่จำเป็นทั้งหมดนั้นรับรู้ วัดมูลค่า และเปิดเผยในงบการเงินตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

ก17. การระบุรายการ เหตุการณ์และสถานการณ์ที่ทำให้เกิดความจำเป็นในการจัดทำประมาณการทางบัญชีของผู้บริหารขึ้นอยู่กับ

- ความรู้ของผู้บริหารเกี่ยวกับธุรกิจและอุตสาหกรรมของกิจการ
- ความรู้ของผู้บริหารเกี่ยวกับกลยุทธ์ทางธุรกิจที่ใช้อยู่ในงวดปัจจุบัน
- ประสบการณ์ของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินของกิจการในงวดก่อน

ในกรณีนี้ ผู้สอบบัญชีอาจทำความเข้าใจว่าผู้บริหารระบุถึงความจำเป็นในการประมาณการทางบัญชีเบื้องต้นอย่างไรโดยการสอบถามผู้บริหาร ในกรณีอื่น หากกระบวนการของผู้บริหารมีแบบแผนมากขึ้น เช่น เมื่อผู้บริหารมีการจัดตั้งหน่วยงานบริหารความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีอาจประเมินความเสี่ยงโดยตรง จากวิธีการและวิธีปฏิบัติตามแนวทางของผู้บริหารโดยการสอบทานถึงสถานการณ์ที่ควรมีการจัดทำประมาณการทางบัญชีและการปรับปรุงการประมาณการทางบัญชีหากจำเป็น ความครบถ้วนของประมาณการทางบัญชีจะเป็นส่วนที่ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในการพิจารณา โดยเฉพาะประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวกับหนี้สิน

ก18. การทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการในระหว่างการประเมินความเสี่ยง รวมทั้งหลักฐานการตรวจสอบอื่นที่ได้รับในระหว่างการตรวจสอบจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีระบุถึงสถานการณ์หรือการเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดความจำเป็นในการจัดทำประมาณการทางบัญชี

- ก19. การสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ ซึ่งอาจรวมถึงการสอบถามว่า
- กิจการมีรายการใหม่ที่อาจทำให้ต้องจัดทำประมาณการทางบัญชีหรือไม่
 - มีเงื่อนไขของรายการที่ทำให้ประมาณการทางบัญชีเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่
 - นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีมีการเปลี่ยนแปลงเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรืออื่น ๆ หรือไม่
 - มีข้อกำหนดทางกฎหมายหรือการเปลี่ยนแปลงอื่นนอกเหนือการควบคุมของผู้บริหารที่อาจเป็นเหตุให้ผู้บริหารต้องปรับปรุงหรือจัดทำประมาณการทางบัญชีใหม่หรือไม่
 - มีเงื่อนไขหรือเหตุการณ์ใหม่เกิดขึ้นซึ่งทำให้เกิดความจำเป็นที่จัดทำประมาณการทางบัญชีใหม่หรือปรับปรุงประมาณการทางบัญชีเดิมหรือไม่
- ก20. ระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจระบุรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์ซึ่งทำให้เกิดความจำเป็นในการจัดทำประมาณการทางบัญชีซึ่งผู้บริหารไม่สามารถระบุได้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ซึ่งผู้สอบบัญชีระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ผู้บริหารไม่สามารถระบุได้ รวมถึงการพิจารณาว่ามีข้อบกพร่องที่เป็นนัยสำคัญในการควบคุมภายในจากกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการหรือไม่¹¹

ข้อพิจารณาสำหรับกิจการขนาดเล็ก

- ก21. การทำความเข้าใจสำหรับกิจการขนาดเล็กจะมีความซับซ้อนน้อย เนื่องจากธรรมชาติของกิจการขนาดเล็กมีจำนวนไม่มากและมีรายการที่มีความซับซ้อนน้อยกว่า นอกจากนั้นมักจะมีบุคคลเพียงคนเดียว เช่น เจ้าของกิจการที่เป็นผู้ระบุความจำเป็นในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจสอบถามได้จากบุคคลนั้น

การทำความเข้าใจว่าผู้บริหารจัดทำประมาณการทางบัญชีอย่างไร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8 (ค))

- ก22. ในการจัดทำงบการเงิน ผู้บริหารต้องกำหนดกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงินสำหรับประมาณการทางบัญชี รวมถึงความเพียงพอของการควบคุมภายใน กระบวนการดังกล่าว รวมถึง
- การเลือกนโยบายการบัญชีและการกำหนดวิธีการจัดทำประมาณการอย่างเหมาะสม รวมถึงความเหมาะสมของวิธีการประมาณการหรือการวัดมูลค่ารวมถึงแบบจำลองที่เหมาะสม (ถ้ามี)
 - การจัดทำหรือการระบุข้อมูลและข้อสมมติที่เกี่ยวข้องซึ่งกระทบต่อประมาณการทางบัญชี
 - การสอบทานอย่างสม่ำเสมอถึงสถานการณ์ที่ก่อให้เกิดความจำเป็นในการจัดทำประมาณการทางบัญชีและการปรับปรุงประมาณการทางบัญชีหากจำเป็น

¹¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 ย่อหน้าที่ 16

ก23. สิ่งที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ตัวอย่างเช่น

- ประเภทของบัญชีหรือรายการบัญชีเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี (ตัวอย่างเช่น มีประมาณการทางบัญชีที่เกิดขึ้นจากการบันทึกรายการทางบัญชีที่เกิดขึ้นเป็นประจำ หรือเกิดจากรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ หรือรายการผิดปกติหรือไม่)
- ผู้บริหารใช้เทคนิคการวัดมูลค่าที่ใช้กันทั่วไปในการจัดทำประมาณการทางบัญชีเป็นพิเศษหรือไม่อย่างไร
- ประมาณการทางบัญชีจัดทำขึ้นจากข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบระหว่างกาลหรือไม่ หากเป็นเช่นนั้นผู้บริหารมีการพิจารณาผลกระทบของเหตุการณ์ รายการและการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ตรวจสอบระหว่างกาลถึงสิ้นงวดหรือไม่อย่างไร

วิธีวัดมูลค่าและการใช้แบบจำลอง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8 (ค) (1))

ก24. ในบางกรณี แม้มบทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดวิธีการวัดมูลค่าสำหรับประมาณการทางบัญชี ตัวอย่างเช่น แบบจำลองที่ใช้ในการวัดประมาณการมูลค่ายุติธรรม อย่างไรก็ตามแม้มบทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจไม่ได้กำหนดการวัดมูลค่าหรืออาจกำหนดทางเลือกอื่นไว้

ก25. หากแม้มบทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไม่ได้กำหนดวิธีการเฉพาะเพื่อใช้ในแต่ละสถานการณ์ สิ่งที่ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาในการทำความเข้าใจในวิธีการหรือแบบจำลองที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ตัวอย่างเช่น

- ผู้บริหารมีการพิจารณาลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกประมาณการอย่างไรในการเลือกใช้วิธีการประมาณการวิธีการใดวิธีการหนึ่ง
- กิจการดำเนินงานในธุรกิจที่มีลักษณะเฉพาะหรืออยู่ในอุตสาหกรรมหรือสภาพแวดล้อมซึ่งมีวิธีการที่ใช้กันโดยทั่วไปในการประมาณการสำหรับประมาณการทางบัญชีบางลักษณะเป็นการเฉพาะหรือไม่

ก26. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอาจเพิ่มมากขึ้น เช่น ในกรณีที่ผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะจัดทำแบบจำลองที่ใช้สำหรับจัดทำประมาณการทางบัญชีขึ้นเองหรือใช้วิธีการที่แตกต่างไปจากที่ใช้กันโดยทั่วไปในอุตสาหกรรมหรือสภาพแวดล้อมนั้น ๆ

การควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8 (ค) (2))

ก27. สิ่งที่ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำประมาณการ ตัวอย่างเช่น ประสิทธิภาพและความสามารถของผู้จัดทำประมาณการทางบัญชีและการควบคุม ซึ่งเกี่ยวข้องกับ

- วิธีการที่ผู้บริหารใช้ในการพิจารณาถึงความครบถ้วน ความเกี่ยวข้องกัน และความถูกต้องของข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- การสอบทานและการอนุมัติประมาณการทางบัญชีโดยผู้บริหารตามระดับที่เหมาะสม รวมถึงข้อสมมติหรือข้อมูลนำเข้าที่ใช้ในการจัดทำ และหากเป็นไปได้อนุมัติโดยผู้มีหน้าที่กำกับดูแล
- การแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างผู้ทำรายการซึ่งมีผลผูกพันกิจการและผู้มีหน้าที่จัดทำประมาณการทางบัญชี รวมถึงการมอบหมายความรับผิดชอบมีความเหมาะสมกับลักษณะของกิจการ สินค้าหรือบริการของกิจการหรือไม่ (ตัวอย่างเช่น ในสถาบันทางการเงินขนาดใหญ่ การแบ่งแยกหน้าที่อาจรวมถึงความเป็นอิสระของหน่วยงานที่รับผิดชอบในการประมาณการและตรวจสอบมูลค่ายุติธรรมของผลิตภัณฑ์ทางการเงินซึ่งทำโดยผู้ที่ไม่มีส่วนได้เสียกับผลิตภัณฑ์นั้น)

ก28. การควบคุมอื่นอาจมีความเกี่ยวข้องในการจัดทำประมาณการทางบัญชีขึ้นอยู่กับสถานการณ์ เช่น หากกิจการใช้แบบจำลองเฉพาะในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ผู้บริหารอาจต้องกำหนดนโยบายหรือวิธีการเป็นการเฉพาะสำหรับแบบจำลองนั้น เช่น การควบคุมที่เกี่ยวข้องอาจรวมถึงการควบคุมเกี่ยวกับ

- การออกแบบและจัดทำหรือการเลือกใช้แบบจำลองที่มีลักษณะเฉพาะเพื่อวัตถุประสงค์ใดวัตถุประสงค์หนึ่งเป็นการเฉพาะ
- การใช้แบบจำลอง
- การบำรุงรักษาและการทดสอบความสมบูรณ์ของแบบจำลองเป็นระยะ ๆ

การใช้งานของผู้เชี่ยวชาญโดยผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8 (ค) (3))

ก29. ผู้บริหารหรือกิจการอาจจ้างผู้มีประสิทธิภาพและความสามารถที่จำเป็นต้องมีในการจัดทำค่าประมาณแบบจุด อย่างไรก็ตามในบางกรณีผู้บริหารอาจต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญในการจัดทำหรือช่วยจัดทำประมาณการทางบัญชี ความจำเป็นดังกล่าวเป็นผลจาก

- ลักษณะเฉพาะของรายการซึ่งต้องมีการจัดทำประมาณการ เช่น การวัดมูลค่าของแร่ธาตุหรือไฮโดรคาร์บอนในอุตสาหกรรม
- ลักษณะของเทคนิคในแบบจำลองถูกกำหนดเพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องซึ่งอาจเป็นกรณีที่ต้องใช้การวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม

- ลักษณะของสถานการณ์ รายการหรือเหตุการณ์ที่ผิดปกติหรือเกิดขึ้นไม่บ่อยซึ่งเป็นเหตุให้ต้องมีการจัดทำประมาณการทางบัญชี

ข้อพิจารณาสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก30. ในกิจการขนาดเล็ก สถานการณ์ที่กำหนดให้ต้องมีการประมาณการทางบัญชีมักเป็นกรณีที่เจ้าของเป็นผู้จัดการสามารถทำการประมาณค่าประมาณแบบจุดได้ อย่างไรก็ตามในบางกรณีก็อาจจำเป็นต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญ การหารือกับเจ้าของที่เป็นผู้จัดการในช่วงแรกของการตรวจสอบเกี่ยวกับลักษณะของประมาณการทางบัญชี ความครบถ้วนของประมาณการทางบัญชีที่ควรมีและความเพียงพอของกระบวนการในการจัดทำประมาณการจะช่วยเจ้าของที่เป็นผู้จัดการในการประเมินว่ามีความจำเป็นในการใช้ผู้เชี่ยวชาญหรือไม่

ข้อสมมติ (อ้างอิงย่อหน้า 8 (ค) (4))

ก31. ข้อสมมติเป็นส่วนสำคัญในประมาณการทางบัญชี สิ่งที่คุณสอบบัญชีอาจต้องพิจารณาในการทำความเข้าใจในข้อสมมติที่ใช้จัดทำประมาณการทางบัญชี มีดังนี้

- ลักษณะของข้อสมมติรวมถึงข้อสมมติใดที่อาจเป็นข้อสมมติที่เป็นนัยสำคัญ
- ผู้บริหารประเมินถึงความเกี่ยวข้องและความครบถ้วนของข้อสมมติอย่างไร (มีการพิจารณาตัวแปรทั้งหมดที่เกี่ยวข้องแล้ว)
- หากเป็นไปได้ ผู้บริหารมีการพิจารณาว่าข้อสมมติที่ใช้มีความสม่าเสมออย่างไร
- ข้อสมมตินั้นเกี่ยวข้องกับสิ่งที่อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้บริหารหรือไม่ (เช่น ข้อสมมติเกี่ยวกับโปรแกรมการบำรุงรักษาซึ่งอาจกระทบต่อประมาณการอายุการใช้งานของสินทรัพย์) และผู้บริหารปฏิบัติตามแผนทางธุรกิจและสภาพแวดล้อมภายนอกหรือสิ่งที่อยู่นอกเหนือการควบคุมอย่างไร (ตัวอย่างเช่น ข้อสมมติเกี่ยวกับอัตราดอกเบี้ย อัตราการเสียชีวิต การตัดสินใจที่อาจเป็นไปได้หรือการกระทำทางกฎหมาย หรือความผันผวนและช่วงของกระแสเงินสดในอนาคต)
- ลักษณะและขอบเขตของหลักฐานการสอบบัญชี มีเพื่อสนับสนุนข้อสมมติ (ถ้ามี) ผู้เชี่ยวชาญอาจช่วยผู้บริหาร ในการจัดทำหรือระบุข้อสมมติในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ข้อสมมติเหล่านั้นเมื่อถูกใช้โดยผู้บริหารก็จะถือเป็นข้อสมมติของผู้บริหาร

ก32. ในบางกรณี ข้อสมมติอาจเป็นข้อมูลนำเข้า เช่น กรณีที่ผู้บริหารใช้แบบจำลองในการจัดทำประมาณการทางบัญชี แต่ข้อมูลนำเข้าอาจถูกใช้ในการอ้างอิงถึงข้อมูลพื้นฐานที่ใช้ข้อสมมติแบบเฉพาะเจาะจง

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

การเปลี่ยนแปลงในวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8 (ค) (5))

ก37. ในการประเมินว่าผู้บริหารจัดทำประมาณการทางบัญชีอย่างไร ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจว่ามีการเปลี่ยนแปลงหรือควรมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชีจากงวดก่อนหรือไม่ วิธีประมาณการเฉพาะอาจต้องเปลี่ยนแปลงให้เป็นไปตามการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมหรือสภาวะการณ์ซึ่งกระทบต่อกิจการหรือตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หากผู้บริหารมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชี ผู้บริหารจำเป็นต้องแสดงว่าวิธีการใหม่มีความเหมาะสมกว่าหรือวิธีการใหม่นี้สามารถตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงได้โดยตรง ตัวอย่างเช่น ถ้าผู้บริหารเปลี่ยนเกณฑ์การจัดทำประมาณการทางบัญชีจากวิธีราคาตลาดเป็นการใช้แบบจำลอง ผู้สอบบัญชีต้องพิสูจน์ว่าข้อสมมติของผู้บริหารเกี่ยวกับตลาดนั้นมีความสมเหตุสมผลตามสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ

ความไม่แน่นอนของประมาณการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8 (ค) (6))

ก38. สิ่งที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการทำความเข้าใจว่าผู้บริหารมีการประเมินผลกระทบจากความไม่แน่นอนของประมาณการหรือไม่ และอย่างไร ตัวอย่างเช่น

- ผู้บริหารมีการพิจารณาข้อสมมติหรือผลลัพธ์อื่นหรือไม่และอย่างไร ตัวอย่างเช่น ทำการวิเคราะห์ความอ่อนไหวเพื่อพิจารณาผลกระทบการเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติของประมาณการทางบัญชี
- ผู้บริหารกำหนดประมาณการทางบัญชีอย่างไรเมื่อมีการวิเคราะห์ว่ามีผลลัพธ์หลายผลลัพธ์ที่แตกต่างกันของแต่ละสถานการณ์
- ผู้บริหารติดตามผลลัพธ์ของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำในงวดก่อนหรือไม่ และผู้บริหารตอบสนองต่อผลที่ได้จากกระบวนการติดตามผลอย่างเหมาะสมหรือไม่

การสอบทานประมาณการทางบัญชีในงวดก่อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9)

ก39. ผลที่ได้จากประมาณการทางบัญชีมักแตกต่างจากประมาณการทางบัญชีที่รับรู้ในงบการเงินงวดก่อน ผู้สอบบัญชีอาจประเมินความเสี่ยงเพื่อระบุและทำความเข้าใจในเหตุผลการเกิดความแตกต่าง โดยการขอข้อมูลดังนี้

- ข้อมูลเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของกระบวนการประมาณการของผู้บริหารในงวดก่อน ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจใช้ในการพิจารณาความมีประสิทธิภาพของการประมาณการของผู้บริหารในงวดปัจจุบัน
- หลักฐานการตรวจสอบเกี่ยวกับการปรับปรุงประมาณการทางบัญชีในงวดบัญชีปัจจุบันของประมาณการทางบัญชีที่รับรู้ในงวดบัญชีก่อน
- หลักฐานการตรวจสอบซึ่งอาจต้องเปิดเผยในงบการเงิน เช่น ความไม่แน่นอนของประมาณการ

- ก40. การสอบทานประมาณการทางบัญชีในงวดก่อนอาจช่วยผู้สอบบัญชีในงวดปัจจุบันในการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่เพิ่มข้อสงสัยต่อประมาณการทางบัญชีหรือช่วยระบุความลำเอียงที่เป็นไปได้ของผู้บริหารในปัจจุบัน ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีจะช่วยระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ในการพิจารณาลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตการตรวจสอบต่อไป
- ก41. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240¹² กำหนดให้มีการสอบทานย้อนหลังถึงการตัดสินใจของผู้บริหารและข้อสมมติที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงานในการสอบทานประมาณการทางบัญชีเกี่ยวกับความลำเอียงที่อาจก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเนื่องจากการทุจริตในกรณีที่มีความเสี่ยงที่ผู้บริหารอาจไม่ทำตามระบบการควบคุมภายใน ในทางปฏิบัติการสอบทานประมาณการทางบัญชีในงวดก่อนของผู้สอบบัญชีเพื่อประเมินความเสี่ยงให้สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีอาจทำได้โดยการทำตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240
- ก42. ผู้สอบบัญชีอาจใช้ดุลยพินิจว่าควรมีการสอบทานรายละเอียดเพิ่มเติมสำหรับประมาณการทางบัญชีที่พบในการตรวจสอบงวดก่อนซึ่งได้รับการระบุว่ามีความไม่แน่นอนของประมาณการสูงหรือสำหรับประมาณการทางบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญจากงวดก่อน ในทางตรงกันข้าม สำหรับประมาณการทางบัญชีที่เกิดจากการบันทึกรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าการใช้วิธีวิเคราะห์ที่เปรียบเทียบเพื่อประเมินความเสี่ยงก็เพียงพอแล้วสำหรับการสอบทาน
- ก43. สำหรับการประมาณมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีและประมาณการทางบัญชีอื่นซึ่งประมาณจากสถานการณ์ปัจจุบัน ณ วันที่มีการวัดมูลค่า อาจมีผลต่างเกิดขึ้นระหว่างมูลค่ายุติธรรมที่รับรู้ในงบการเงินงวดก่อนและผลหรือจำนวนที่ได้จากการประมาณการใหม่เพื่อวัตถุประสงค์ของงวดปัจจุบัน ที่เป็นเช่นนี้เพราะวัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่าสำหรับประมาณการทางบัญชีเกี่ยวเนื่องกับการรับรู้เกี่ยวกับมูลค่า ณ เวลาใดเวลาหนึ่งซึ่งอาจเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญและรวดเร็วเมื่อสภาพแวดล้อมในการดำเนินงานเปลี่ยนแปลงไป ดังนั้นผู้สอบบัญชีอาจให้ความสำคัญกับการสอบทานเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลซึ่งเกี่ยวข้องกับการระบุหรือการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น ในบางกรณีการทำความเข้าใจการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับข้อสมมติของผู้ซื้อผู้ขายในตลาดซึ่งส่งผลต่อผลของประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีในงวดก่อนอาจจะไม่ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องในวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ หากเป็นเช่นนั้นการพิจารณาถึงผลของประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีในงวดก่อนของผู้สอบบัญชีอาจทำให้เข้าใจในประสิทธิภาพของกระบวนการ

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

ประมาณการของผู้บริหารในงวดก่อน ซึ่งคือการติดตามบันทึกของผู้บริหาร ซึ่งผู้สอบบัญชีสามารถใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของกระบวนการประมาณการของผู้บริหารในปัจจุบัน

ก44. ผลต่างระหว่างผลจากประมาณการทางบัญชีและจำนวนที่ถูกรับรู้ในงบการเงินงวดก่อนอาจไม่ได้แสดงถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของงบการเงินในงวดก่อนเสมอไป อย่างไรก็ตามผลต่างนั้นอาจแสดงถึงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของงบการเงินงวดก่อนได้ เช่น ผลต่างซึ่งเกิดขึ้นจากข้อมูลซึ่งผู้บริหารสามารถหามาได้ในขณะที่งบการเงินในงวดก่อนได้รับการสรุปผลแล้วหรือมีความคาดหวังอย่างสมเหตุสมผลว่าต้องได้รับข้อมูลดังกล่าวเพื่อใช้ในการจัดทำงบการเงินในงวดก่อน ในแม่บทการรายงานทางการเงินหลายแม่บทอาจกำหนดแนวทางในการแยกความแตกต่างระหว่างการเปลี่ยนแปลงในประมาณการทางบัญชีซึ่งก่อให้เกิดหรือไม่ก่อให้เกิดการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง และให้แนวทางปฏิบัติทางบัญชีด้วย

**การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
ความไม่แน่นอนของประมาณการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10)**

ก45. ระดับของความไม่แน่นอนของประมาณการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีอาจได้รับอิทธิพลจากปัจจัยดังต่อไปนี้

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

ระดับของความไม่แน่นอนของประมาณการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีอาจมีอิทธิพลต่อข้อสงสัยต่อความลำเอียงในการประมาณการ

ก46. สิ่งที่ผู้สอบบัญชีใช้พิจารณาในการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอาจรวมถึง

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

ความไม่แน่นอนของประมาณการในระดับสูงและความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11)

ก47. ตัวอย่างของประมาณการทางบัญชีที่อาจมีความไม่แน่นอนของประมาณการสูง

- ประมาณการทางบัญชีซึ่งใช้ดุลยพินิจสูง ตัวอย่างเช่น ดุลยพินิจเกี่ยวกับผลที่จะเกิดขึ้นจากคดีความที่ค้างอยู่ หรือจำนวนและช่วงเวลาของกระแสเงินสดในอนาคตขึ้นอยู่กับหลายเหตุการณ์ที่มีความไม่แน่นอนหลายปีในอนาคต
- ประมาณการทางบัญชีซึ่งไม่สามารถคำนวณได้โดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่าที่ใช้กัน
- ประมาณการทางบัญชีที่ผลจากการสอบทานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประมาณการบัญชีที่คล้ายคลึงกันที่จัดทำขึ้นในงวดก่อนระบุว่าผลแตกต่างกันอย่างมีสาระสำคัญระหว่างประมาณการที่จัดทำขึ้นเดิมและผลที่เกิดขึ้นจริง
- ประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีซึ่งใช้แบบจำลองที่กิจการพัฒนาขึ้นเองเป็นการเฉพาะหรือโดยไม่มีข้อมูลนำเข้าที่จัดหาได้

ก48. ประมาณการทางบัญชีซึ่งดูเสมือนว่าไม่มีนัยสำคัญอาจก่อให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้เนื่องจากมีความไม่แน่นอนของการประมาณที่เกี่ยวข้องกับประมาณการนั้น ดังนั้นขนาดของจำนวนที่รับรู้หรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินสำหรับประมาณการทางบัญชีอาจไม่ใช่ข้อบ่งชี้ถึงความไม่แน่นอนของการประมาณการ

ก49. ในบางสถานการณ์ ความไม่แน่นอนของประมาณการมีระดับสูงจนไม่สามารถจัดทำประมาณการทางบัญชีที่สมเหตุสมผลได้ ดังนั้นแม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจไม่ทำให้รับรู้ประมาณการในงบการเงินหรือไม่ให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ในกรณีนี้ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญไม่เพียงเกี่ยวข้องว่าควรรับรู้ประมาณการทางบัญชีหรือควรวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ หากรวมถึงความเสี่ยงของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินด้วย แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีและความไม่แน่นอนของประมาณการในระดับสูงที่เกี่ยวข้องกับประมาณการนั้น (ดูย่อหน้าที่ ก120-ก123)

ก50. หากผู้สอบบัญชีระบุว่าประมาณการทางบัญชีนั้นก่อให้เกิดความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจการควบคุมภายในของกิจการรวมถึงกิจกรรมการควบคุมภายในด้วย¹³

ก51. ในบางกรณี ความไม่แน่นอนของการประมาณการทางบัญชีอาจก่อให้เกิดความสงสัยอย่างมากเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570¹⁴ ได้ให้ข้อกำหนดและให้แนวทางในสถานการณ์ดังกล่าว

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

ก52. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติตามตรวจสอบโดยระบุลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตการตรวจสอบให้เป็นไปตามความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้จากการประเมินประมาณการทางบัญชีทั้งในระดับงบการเงินและระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้¹⁵ ย่อหน้าที่ ก53-ก115 เน้นถึงการตอบสนองเฉพาะในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เท่านั้น

การนำไปใช้ของข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12 (ก))

ก53. แม่บทการรายงานทางการเงินหลายแม่บทกำหนดเงื่อนไขบางประการสำหรับการรับรู้ประมาณการทางบัญชีและวิธีการเฉพาะในการจัดทำประมาณการทางบัญชี รวมถึงกำหนดการเปิดเผยข้อมูลไว้ด้วย ข้อกำหนดดังกล่าวอาจมีความซับซ้อนหรือต้องใช้ดุลยพินิจ จากการทำความเข้าใจการประเมินความเสี่ยง ข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจทำให้ผู้สอบบัญชีเกิดข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามหรือการตีความที่แตกต่างกัน ทำให้ผู้สอบบัญชีมุ่งให้ความสนใจในด้านนั้น

ก54. การพิจารณาว่าผู้บริหารปฏิบัติตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอย่างเหมาะสมหรือไม่ ส่วนหนึ่งได้มาจากการทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ ตัวอย่างเช่น การวัดมูลค่ายุติธรรมของบางรายการ เช่น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนซึ่งได้มาจากการรวมธุรกิจ อาจต้องพิจารณาผลกระทบจากลักษณะของกิจการหรือการดำเนินงานของกิจการ

¹³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 ย่อหน้าที่ 29

¹⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 “การดำเนินงานต่อเนื่อง”

¹⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 5-6

ก55. ในบางสถานการณ์ การตรวจสอบเพิ่มเติม เช่น การตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับสภาพด้านกายภาพในปัจจุบันของสินทรัพย์อาจมีความจำเป็นในการพิจารณาว่าผู้บริหารปฏิบัติตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอย่างเหมาะสมหรือไม่

ก56. การปฏิบัติตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกำหนดให้ผู้บริหารต้องพิจารณาการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมหรือสถานการณ์ที่กระทบต่อกิจการ ตัวอย่างเช่น การที่เริ่มมีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินบางประเภทอาจบอกได้ว่าการใช้วิธีคิดลดกระแสเงินสดเพื่อประมาณการมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นไม่เหมาะสมอีกต่อไป

ความสม่ำเสมอในวิธีการและเกณฑ์ที่ใช้ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 12 (ข))

ก57. การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในประมาณการทางบัญชีหรือวิธีจัดทำประมาณการทางบัญชีจากงวดก่อนมีความสำคัญ เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงซึ่งไม่ได้เกิดจากการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมหรือมีข้อมูลใหม่ที่ปราศจากเหตุผลในการพิจารณาการเปลี่ยนแปลงที่ปราศจากเหตุผลในประมาณการทางบัญชีจะส่งผลต่อความไม่สม่ำเสมอของงบการเงินตลอดช่วงระยะเวลาหนึ่ง และอาจทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือเป็นข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงที่อาจเป็นไปได้ของผู้บริหาร

ก58. ผู้บริหารมีเหตุผลที่ดีสำหรับการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีหรือเปลี่ยนวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชีจากงวดหนึ่งไปอีกรายงวดหนึ่งเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมการมีเหตุผลที่ดีและความเพียงพอของเอกสารที่สนับสนุนข้อยืนยันของผู้บริหารว่ามีการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมซึ่งทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีหรือวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณา

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้จากการประเมิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13)

ก59. การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองโดยอย่างน้อยอย่างใดหรือหลายอย่างในย่อหน้าที่ 13 ในการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอาจได้รับอิทธิพลจากปัจจัยดังต่อไปนี้

- ลักษณะของประมาณการทางบัญชี รวมถึงการเกิดของประมาณการทางบัญชีที่เกิดจากรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำหรือไม่ค่อยเกิดบ่อย
- มีวิธีการที่คาดว่าจะมีประสิทธิภาพที่จะให้หลักฐานการตรวจสอบแก่ผู้สอบบัญชีอย่างเพียงพอและเหมาะสมหรือไม่
- การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญรวมถึงการประเมินว่าความเสี่ยงที่ประเมินไว้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญหรือไม่

ก60. ตัวอย่างเช่น ในการประเมินความสมเหตุสมผลของค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ วิธีการที่มีประสิทธิภาพสำหรับผู้สอบบัญชีอาจเป็นการสอบถามการรับชำระหนี้ในภายหลังร่วมกับวิธีการอื่น ๆ หากมีความไม่แน่นอนของการประมาณการเกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีในระดับสูง ตัวอย่างเช่น ประมาณการทางบัญชีขึ้นอยู่กับแบบจำลองที่จัดทำขึ้นเองซึ่งใช้ข้อมูลนำเข้าที่สังเกตไม่ได้ ผู้สอบบัญชีอาจต้องใช้การตรวจสอบหลายอย่างเพื่อตอบสนองต่อผลการประเมินความเสี่ยงในย่อหน้าที่ 13 เพื่อให้ได้รับหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสม

ก61. แนวทางการปฏิบัติอื่นเพิ่มเติมที่อธิบายสถานการณ์ในการตอบสนองแต่ละแบบที่เหมาะสมได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก62-ก95

เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13 (ก))

ก62. การพิจารณาว่าเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชีให้หลักฐานการตรวจสอบเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีเป็นการตอบสนองที่เหมาะสมหรือไม่ เมื่อเหตุการณ์นั้นคาดว่าจะ

- เกิดขึ้น และ
- ให้หลักฐานการตรวจสอบเพื่อยืนยันหรือขัดแย้งกับประมาณการทางบัญชี

ก63. เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชีบางกรณีอาจให้หลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสมเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ตัวอย่างเช่น ยอดขายของสินค้าคงเหลือในช่วงระยะเวลาที่ใกล้หลังจากวันสิ้นงวดอาจให้หลักฐานการตรวจสอบเกี่ยวกับประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ในกรณีนี้อาจไม่จำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นสำหรับประมาณการทางบัญชีนั้นเนื่องจากได้รับหลักฐานการตรวจสอบอย่างเพียงพอและเหมาะสมแล้ว

ก64. สำหรับประมาณการทางบัญชีบางรายการ เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชีอาจไม่ให้หลักฐานการตรวจสอบเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ตัวอย่างเช่น สถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาที่เนิ่นนานไป นอกจากนั้นเนื่องจากวัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่าประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี ข้อมูลหลังจากวันสิ้นงวดอาจไม่สะท้อนเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่มีอยู่ ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน ดังนั้นจึงอาจไม่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี ย่อหน้าที่ 13 ได้ระบุการตอบสนองอื่นต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ผู้สอบบัญชีอาจเลือกใช้

- ก65. ในบางกรณี เหตุการณ์ซึ่งขัดแย้งกับประมาณการทางบัญชีอาจบอกได้ว่ากระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีของผู้บริหารไม่มีประสิทธิภาพ หรืออาจมีความลำเอียงของผู้บริหารในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- ก66. ถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจที่จะไม่เลือกใช้วิธีนี้เป็นการเฉพาะในการประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชียังต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560¹⁶ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสมว่าเหตุการณ์ทั้งหมดที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินและวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชีทุกรายการ¹⁷ ที่เป็นรายการที่ต้องปรับปรุงหรือเปิดเผยในงบการเงินได้ปรากฏในงบการเงินอย่างเหมาะสม¹⁸ เนื่องจากการวัดมูลค่าประมาณการทางบัญชีในหลาย ๆ กรณีที่นอกเหนือไปจากการวัดประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี ซึ่งโดยปกติจะขึ้นอยู่กับผลของสถานการณ์รายการหรือเหตุการณ์ในอนาคต ผู้สอบบัญชีจึงต้องปฏิบัติงานตรวจสอบภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

- ก67. หากระยะเวลาระหว่างวันที่ในงบแสดงฐานะการเงินและวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชีมีระยะเวลา การสอบทานเหตุการณ์ของผู้สอบบัญชีในช่วงนี้อาจเป็นวิธีที่มีประสิทธิภาพต่อประมาณการทางบัญชีอื่นที่ไม่ใช่การประมาณมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี ในกรณีนี้อาจเป็นกรณีสำหรับกิจการที่มีขนาดเล็กที่เจ้าของบริหารเอง โดยเฉพาะเมื่อผู้บริหารไม่มีวิธีการควบคุมที่เป็นลายลักษณ์อักษรสำหรับประมาณการทางบัญชี

การทดสอบวิธีการจัดทำประมาณการของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13 (ข))

- ก68. การทดสอบวิธีการจัดทำประมาณการโดยผู้บริหารและข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำอาจเหมาะสมเมื่อประมาณการทางบัญชีเป็นการประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีซึ่งจัดทำจากแบบจำลองที่ใช้ข้อมูลนำเข้าที่สังเกตได้และข้อมูลนำเข้าที่สังเกตไม่ได้ ตัวอย่าง เช่น
- ประมาณการทางบัญชีจัดทำจากการประมวลผลของข้อมูลตามปกติของข้อมูลโดยระบบบัญชีของกิจการ
 - การสอบทานของผู้สอบบัญชีสำหรับประมาณการทางบัญชีที่มีลักษณะเดียวกันในงบการเงินในงวดบัญชีก่อนทำให้เชื่อได้ว่ากระบวนการของผู้บริหารในปัจจุบันน่าจะมีประสิทธิภาพ
 - ประมาณการทางบัญชีขึ้นอยู่กับประชากรที่มีขนาดใหญ่ซึ่งมีลักษณะคล้ายกันโดยที่ความแตกต่างของประชากรแต่ละรายไม่มีนัยสำคัญ

¹⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 “เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน”

¹⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 ย่อหน้าที่ 6

¹⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 ย่อหน้าที่ 8

ก69. การทดสอบการจัดทำประมาณการโดยผู้บริหารอาจมีส่วนเกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น

- การทดสอบขอบเขตของข้อมูลซึ่งใช้ในการประมาณการทางบัญชีว่ามีความถูกต้องครบถ้วนและเกี่ยวข้องกัน 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 ก็จะต้องใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินว่าวิธีการที่ใช้หรือแบบจำลองมีความเหมาะสมกับสถานการณ์นั้น ๆ หรือไม่

ก72. สำหรับวัตถุประสงค์นี้ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาสิ่งต่อไปนี้

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

ก73. ในบางกรณี ผู้บริหารอาจพบว่าวิธีการที่แตกต่างกันอาจส่งผลให้ประมาณการทางบัญชีให้ผลที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ในกรณีเช่นนั้น การทำความเข้าใจว่ากิจการมีเหตุผลสนับสนุนความแตกต่างนี้อย่างไรจะช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินความสมเหตุสมผลของวิธีการที่เลือกใช้

การประเมินวิธีการที่เลือกใช้

ก74. ในบางกรณีโดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อจัดทำประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี ผู้บริหารอาจมีการใช้แบบจำลอง แบบจำลองที่ใช้จะเหมาะสมตามสถานการณ์หรือไม่อาจขึ้นอยู่กับหลายปัจจัยที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น ลักษณะและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงอุตสาหกรรมที่กิจการนั้นดำเนินงานอยู่ และลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถือมูลค่า

ก75. ขอบเขตของข้อพิจารณาต่อไปนี้ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ รวมถึงแบบจำลองไม่ว่าจะเป็นรูปแบบที่เป็นเชิงพาณิชย์สำหรับการใช้งานในเฉพาะภาคส่วน หรืออุตสาหกรรม หรือแบบจำลองซึ่งจัดทำเป็นน ในบางกรณีกิจการอาจใช้ผู้เชี่ยวชาญในการจัดทำและทดสอบแบบจำลอง

- ก76. สิ่งที่ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาในการทำการทดสอบแบบจำลองขึ้นอยู่กับสถานการณ์ เช่น
- แบบจำลองได้รับการตรวจสอบก่อนนำไปใช้ โดยมีการสอบทานเป็นระยะเพื่อให้มั่นใจว่ามีความเหมาะสมกับวัตถุประสงค์ที่จะนำไปใช้ กระบวนการตรวจสอบของกิจการ รวมถึงการประเมินดังต่อไปนี้
 - ความสมบูรณ์ทางทฤษฎีของแบบจำลองและความเชื่อถือได้ของการคำนวณ รวมถึงความเหมาะสมของตัวแปรที่ใช้ในแบบจำลอง
 - ความสม่ำเสมอและความครบถ้วนของข้อมูลนำเข้าในแบบจำลองกับวิธีการปฏิบัติที่ใช้กันโดยทั่วไป
 - ผลของแบบจำลองเปรียบเทียบกับรายการที่เกิดขึ้นจริง
 - นโยบายเกี่ยวกับการควบคุมการเปลี่ยนแปลงมีความเหมาะสมและมีขั้นตอนอยู่จริง
 - มีการปรับแบบจำลองเป็นระยะ ๆ และมีการตรวจสอบความถูกต้องโดยเฉพาะเมื่อข้อมูลนำเข้าต้องใช้ดุลยพินิจ
 - การปรับปรุงผลจากแบบจำลอง รวมถึงในกรณีของประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี ว่าการปรับปรุงนั้นได้มีการสะท้อนถึงข้อสมมติของผู้ซื้อผู้ขายในตลาดภายใต้สถานการณ์เดียวกัน
 - แบบจำลองมีการจัดทำเอกสารหลักฐานอย่างเพียงพอ รวมถึงการใช้แบบจำลอง ข้อจำกัดของแบบจำลอง ข้อมูลนำเข้าตัวแปรสำคัญ ข้อมูลนำเข้าที่จำเป็นและผลจากการวิเคราะห์ผลการตรวจสอบแบบจำลอง

ข้อสมมติที่ใช้โดยผู้บริหาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13 (ข) (2))

ก77. การประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อสมมติที่ใช้โดยผู้บริหารขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ได้รับขณะทำการตรวจสอบเท่านั้น วิธีการตรวจสอบข้อสมมติของผู้บริหารจัดทำเพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบงบการเงินของกิจการเท่านั้น ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อข้อสมมตินั้น ๆ

ก78. สิ่งที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการประเมินความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่ใช้โดยผู้บริหารมีดังต่อไปนี้

- ข้อสมมติแต่ละข้อมีความสมเหตุสมผลหรือไม่
- ข้อสมมติมีความเป็นอิสระและมีความสอดคล้องซึ่งกันและกันอย่างสม่ำเสมอหรือไม่
- ข้อสมมติค่อนข้างมีความสมเหตุสมผลเมื่อพิจารณาโดยรวมหรือมีความสอดคล้องกับข้อสมมติอื่นที่ใช้สำหรับประมาณการทางบัญชีนั้นหรือสำหรับประมาณการทางบัญชีอื่น
- ในกรณีของการประมาณมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี ข้อสมมติได้สะท้อนถึงข้อสมมติทางการตลาดที่สังเกตได้อย่างเหมาะสมหรือไม่

ก79. ข้อสมมติของประมาณการทางบัญชีอาจสะท้อนถึงสิ่งที่ผู้บริหารคาดหวังซึ่งจะเป็นวัตถุประสงค์และกลยุทธ์ที่เฉพาะเจาะจง ในกรณีเช่นนั้นผู้สอบบัญชีอาจต้องปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อประเมินความสมเหตุสมผลของข้อสมมตินั้นโดยพิจารณาว่าข้อสมมติสอดคล้องกับเงื่อนไขดังนี้

- สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจโดยทั่วไปและสภาพเศรษฐกิจของกิจการ
- แผนงานของกิจการ
- ข้อสมมติที่ใช้ในงวดก่อน หากมีความเกี่ยวข้อง
- ประสบการณ์ของกิจการหรือเงื่อนไขในอดีตของกิจการ ข้อมูลในอดีตอาจเป็นตัวแทนของสถานการณ์ หรือเหตุการณ์ในอนาคต
- ข้อสมมติอื่นที่ผู้บริหารใช้ที่เกี่ยวข้องกับงบการเงิน

ก80. ความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่ผู้บริหารใช้อาจขึ้นอยู่กับความตั้งใจและความสามารถในการปฏิบัติงานของผู้บริหาร ผู้บริหารจัดทำเอกสารเกี่ยวกับแผนงานและความตั้งใจที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินเฉพาะอย่าง และแม้บทการรายงานทางการเงินอาจกำหนดให้ทำเช่นนั้นด้วย ถึงแม้ว่าขอบเขตของหลักฐานการตรวจสอบที่จะได้รับจะเกี่ยวข้องกับความตั้งใจและความสามารถของผู้บริหารเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ การตรวจสอบของผู้สอบบัญชีก็อาจรวมถึง

- การสอบทานเหตุการณ์ในอดีตเกี่ยวกับการทำตามความตั้งใจของผู้บริหาร
- การสอบทานแผนงานหรือเอกสารอื่นซึ่งรวมถึง แผนงบประมาณที่ผ่านการอนุมัติแล้วหรือรายงานการประชุม (หากเป็นไปได้)
- การสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับเหตุผลสำหรับการดำเนินการที่มีลักษณะเฉพาะนั้น

- การสอบทานเหตุการณ์ที่เกิดภายหลังวันที่ในงบการเงินจนถึงวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชี
- การประเมินความสามารถของกิจการในการทำตามสิ่งที่กำหนดไว้ภายใต้สภาพเศรษฐกิจของกิจการรวมถึงผลกระทบของภาวะผูกพันที่มี

อย่างไรก็ตามแม้บทการรายงานทางการเงินบางแห่งอาจไม่อนุญาตให้ใช้ความตั้งใจของผู้บริหารหรือแผนงานในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ส่วนใหญ่เป็นกรณีของการประมาณมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีเนื่องจากวัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่ากำหนดให้ต้องสะท้อนให้เห็นถึงข้อสมมติที่ใช้โดยผู้ซื้อและผู้ขายในตลาด

ก81. สิ่งที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการประเมินความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำประมาณมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี นอกเหนือไปจากที่กล่าวไว้แล้ว อาจประกอบด้วย

- ผู้บริหารใช้ข้อมูลเบื้องต้นทางการตลาดที่เฉพาะเจาะจงในการจัดทำข้อสมมติหรือไม่
- ข้อสมมติมีความสม่ำเสมอกับเงื่อนไขทางการตลาดที่สังเกตได้และลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สินมูลค่ายุติธรรมหรือไม่
- แหล่งข้อมูลของข้อสมมติเกี่ยวกับผู้ซื้อผู้ขายในตลาดมีความเกี่ยวข้องกันและเชื่อถือได้หรือไม่ และผู้บริหารเลือกใช้ข้อสมมติอย่างไรเมื่อข้อสมมติของผู้ซื้อผู้ขายในตลาดที่มีอยู่มีหลายข้อที่แตกต่างกัน
- ข้อสมมติได้คำนึงถึงสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เปรียบเทียบกันได้อย่างไร

ก82. การประมาณมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีอาจประกอบด้วยข้อมูลนำเข้าที่สังเกตได้และข้อมูลนำเข้าที่สังเกตไม่ได้ หากการประมาณมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีขึ้นอยู่กับข้อมูลนำเข้าที่สังเกตไม่ได้ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าผู้บริหารสนับสนุนสิ่งต่อไปนี้หรือไม่

- การระบุถึงลักษณะของผู้ซื้อผู้ขายในตลาดที่เกี่ยวข้องกับการประมาณการทางบัญชี
- การปรับเปลี่ยนข้อสมมติเพื่อสะท้อนมุมมองของข้อสมมติที่ผู้ซื้อผู้ขายในตลาดจะใช้
- มีการรวบรวมข้อมูลที่ดีที่สุดที่สุดในสถานการณ์นั้น ๆ หรือไม่
- หากเป็นไปได้ ข้อสมมติได้คำนึงถึงรายการสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เปรียบเทียบกันได้อย่างไร

หากมีข้อมูลนำเข้าที่สังเกตไม่ได้ การประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อสมมติอาจจะต้องถูกรวมกับการตอบสนองอื่น ๆ ต่อความเสี่ยงตามย่อหน้าที่ 13 เพื่อที่จะได้รับหลักฐานการตรวจสอบบัญชีที่เหมาะสม ในกรณีเช่นนั้นผู้สอบบัญชีอาจมีความจำเป็นต้องทำการตรวจสอบด้วยวิธีอื่น ตัวอย่างเช่น การตรวจสอบเอกสารสนับสนุนว่ามีการสอบทานและการอนุมัติประมาณการทางบัญชีโดยผู้บริหารในระดับที่เหมาะสม และโดยผู้มีหน้าที่กำกับดูแลหากเป็นไปได้

ก83. ในการประเมินความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่สนับสนุนประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจระบุหนึ่งหรือหลายข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ ซึ่งอาจแสดงให้เห็นว่าประมาณการทางบัญชีมีความไม่แน่นอนในการประมาณการในระดับสูงและอาจก่อให้เกิดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ การตอบสนองเพิ่มเติมต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก102-ก115

การทดสอบประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13 (ค))

ก84. การทดสอบประสิทธิภาพการควบคุมภายในว่าผู้บริหารจัดทำประมาณการทางบัญชีอย่างไร อาจมีความเหมาะสมเมื่อกระบวนการของผู้บริหารมีการออกแบบมาอย่างดีและมีการนำไปใช้ และปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ ตัวอย่างเช่น

- มีการควบคุมภายในเกี่ยวกับการสอบทานและการอนุมัติประมาณการทางบัญชีโดยผู้บริหารในระดับที่เหมาะสม และโดยผู้มีหน้าที่กำกับดูแลหากเป็นไปได้
- ประมาณการทางบัญชีได้มาจากกระบวนการที่เกิดขึ้นเป็นประจำสม่ำเสมอของข้อมูล โดยระบบบัญชีของกิจการ

ก85. ควรทำการทดสอบประสิทธิภาพการควบคุมภายในเมื่อ:

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

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก86. การควบคุมภายในของกระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีอาจจะมีอยู่ในกิจการขนาดเล็กแต่จะมีลักษณะแตกต่างกันไป นอกจากนั้นกิจการขนาดเล็กอาจเห็นว่าการควบคุมภายใน บางอย่างไม่มีความจำเป็นเนื่องจากผู้บริหารเข้ามาควบคุมดูแลในกระบวนการรายงานทางการเงินอยู่แล้ว อย่างไรก็ตามใน กิจการขนาดเล็กหลาย ๆ กิจการ อาจจะไม่มีการควบคุมภายใน หลายอย่างที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถระบุได้ ด้วยเหตุนี้การตอบสนองของผู้สอบบัญชีต่อการ ประเมินความเสี่ยงก็มีแนวโน้มที่จะเป็นการตรวจสอบอย่างหนึ่งอย่างใดหรือหลายอย่างตาม ย่อหน้าที่ 13

¹⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 8

การจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วง (อ้างอิงย่อหน้า 13 (ง))

- ก87. การจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงในการประเมินค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารอาจมีความเหมาะสม ในกรณีที่
- ประเมินการทางบัญชีไม่อาจได้มาจากกระบวนการทางบัญชีที่เกิดเป็นประจำสม่ำเสมอจากระบบบัญชี
 - การสอบทานของผู้สอบบัญชีในประมาณการทางบัญชีที่คล้ายคลึงกันในงวดก่อนทำให้เชื่อว่ากระบวนการประมาณการของผู้บริหารในงวดปัจจุบันอาจไม่มีประสิทธิภาพ
 - การควบคุมภายในของกิจการที่อยู่ภายใต้กระบวนการของผู้บริหารในการพิจารณาประมาณการทางบัญชีมีการออกแบบที่ไม่ดีพอหรือไม่มีการนำไปใช้
 - เหตุการณ์หรือรายการระหว่างวันสิ้นงวดและวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชีมีความขัดแย้งต่อค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร
 - มีแหล่งข้อมูลอื่นที่ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ในการจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วง
- ก88. ถึงแม้ว่าการควบคุมภายในของกิจการจะมีการออกแบบที่ดีและมีการนำไปใช้อย่างเหมาะสม การจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงอาจมีประสิทธิภาพหรือประสิทธิผลในการตอบสนองต่อผลของการประเมินความเสี่ยง ในสถานการณ์อื่นผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าวิธีการนี้เป็นส่วนหนึ่งของการพิจารณาว่าจำเป็นต้องขยายการตรวจสอบหรือไม่ และหากมีความจำเป็นจะต้องพิจารณาลักษณะและขอบเขตการตรวจสอบ
- ก89. วิธีการที่ผู้สอบบัญชีเลือกใช้ในการจัดทำทั้งค่าประมาณแบบจุดและค่าประมาณแบบช่วงอาจมีความหลากหลายขึ้นอยู่กับพิจารณาว่าสิ่งใดจะมีประสิทธิภาพในสถานการณ์นั้น ๆ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจจัดทำค่าประมาณแบบจุดขึ้นมาเบื้องต้น หลังจากนั้นจึงประเมินความอ่อนไหวต่อการเปลี่ยนแปลงของข้อสมมติเพื่อจัดทำค่าประมาณแบบช่วงเพื่อใช้ในการประเมินค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร หรือนอกจากนั้นผู้สอบบัญชีอาจเริ่มจากจัดทำค่าประมาณแบบช่วงเพื่อพิจารณาค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร หากสามารถทำได้
- ก90. ความสามารถของผู้สอบบัญชีในการจัดทำค่าประมาณแบบจุดซึ่งต่างจากค่าประมาณแบบช่วงขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายอย่างได้แก่ แบบจำลองที่ใช้ ลักษณะและขอบเขตของข้อมูลที่สามารถจัดทำได้และความไม่แน่นอนของการประมาณการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี นอกจากนี้การตัดสินใจในการจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงอาจได้รับอิทธิพลจากแม่บทการรายงานทางการเงินซึ่งมีการกำหนดให้ใช้ค่าประมาณแบบจุดหลังจากพิจารณาผล และข้อสมมติอื่น ๆ แล้วหรือ กำหนดวิธีการวัดมูลค่าโดยเฉพาะ (ตัวอย่างเช่น การใช้การคิดลดความน่าจะเป็น-ค่าที่คาดไว้ถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก)

- ก91. ผู้สอบบัญชีอาจจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงได้หลายวิธี เช่น
- ใช้แบบจำลอง ตัวอย่างเช่น แบบจำลองที่ใช้ในเฉพาะภาคส่วนหรืออุตสาหกรรมนั้น หรือแบบจำลองที่จัดทำโดยผู้สอบบัญชี
 - จัดทำจากการพิจารณาข้อสมมติหรือผลที่เป็นทางเลือกอื่นของผู้บริหาร ตัวอย่างเช่น การใช้ข้อสมมติที่แตกต่างกัน
 - การจ้างหรือใช้ผู้เชี่ยวชาญในการจัดทำแบบจำลองหรือให้ข้อสมมติที่มีความเกี่ยวข้อง
 - ทำการอ้างอิงถึงเงื่อนไข รายการ หรือเหตุการณ์หรือตลาดที่เกี่ยวข้องของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่สามารถเปรียบเทียบกันได้

ความเข้าใจในข้อสมมติหรือวิธีการของผู้บริหาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13 (ง) (1))

- ก92. เมื่อผู้สอบบัญชีจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงและใช้ข้อสมมติหรือวิธีการที่แตกต่างจากที่ผู้บริหารใช้ ย่อหน้าที่ 13 (ง) (1) จะกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับข้อสมมติหรือวิธีการที่ผู้บริหารใช้อย่างเพียงพอในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ความเข้าใจนี้จะให้ข้อมูลเกี่ยวกับการจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ยังช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจและประเมินถึงผลต่างอย่างมีสาระสำคัญจากค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร ตัวอย่างเช่น ผลต่างอาจเกิดขึ้นเนื่องจากผู้สอบบัญชีใช้ข้อสมมติที่แตกต่างไป (แต่ก็เป็นไปได้) เมื่อเปรียบเทียบกับที่ผู้บริหารใช้ ซึ่งอาจแสดงให้เห็นว่าประมาณการทางบัญชีมีความอ่อนไหวสูงต่อข้อสมมติบางข้อ ดังนั้นจึงขึ้นอยู่กับความไม่แน่นอนของประมาณการในระดับสูงและแสดงให้เห็นว่าประมาณการทางบัญชีอาจมีความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญสูง นอกจากนี้ผลต่างอาจเกิดจากผลของความผิดพลาดของข้อเท็จจริงที่ผู้บริหารใช้ ผู้สอบบัญชีอาจพบว่าการตรวจสอบโดยการหารือกับผู้บริหารถึงหลักเกณฑ์ของข้อสมมติที่ใช้และความเหมาะสมของตัวเลขและความแตกต่าง (หากมี) ในวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชีจะเป็นประโยชน์แก่ผู้สอบบัญชีในการสรุปผล

การทำช่วงของค่าประมาณให้แคบลง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13 (ง) (2))

- ก93. เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่าการใช้ค่าประมาณแบบช่วงมีความเหมาะสมในการประเมินความสมเหตุสมผลของค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร (ค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี) ย่อหน้าที่ 13 (ง) (2) กำหนดให้ช่วงนั้นเป็นกรอบของผลที่สมเหตุสมผลทั้งหมดมากกว่าผลลัพธ์ที่เป็นไปได้ทั้งหมด ค่าประมาณแบบช่วงไม่สามารถประกอบไปด้วยผลที่เป็นไปได้ทั้งหมดเนื่องจากช่วงนั้นจะกว้างเกินกว่าจะมีประสิทธิภาพสำหรับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ ช่วงของผู้สอบบัญชีจะเป็นประโยชน์และมีประสิทธิภาพเมื่อช่วงนั้นแคบเพียงพอที่จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่าประมาณการทางบัญชีนั้นมีข้อผิดพลาดหรือไม่

- ก94. โดยปกติช่วงที่ถูกทำให้แคบลงให้เท่ากับหรือน้อยกว่าระดับความมีนัยสำคัญ จะเพียงพอสำหรับการประเมินความสมเหตุสมผลของค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร อย่างไรก็ตาม สำหรับอุตสาหกรรมบางประเภท อาจไม่สามารถทำให้ช่วงแคบลงกว่าจำนวนดังกล่าวได้ ซึ่งไม่ได้ทำให้หมดข้อสงสัยเกี่ยวกับการรับรู้ประมาณการทางบัญชี อย่างไรก็ตาม อาจแสดงให้เห็นว่าความไม่แน่นอนของการประมาณการที่เกี่ยวข้องกับการประมาณการทางบัญชีจะก่อให้เกิดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ การตอบสนองเพิ่มเติมต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก102-ก115
- ก95. การทำให้ช่วงมีความแคบลงจนกระทั่งผลที่เกิดขึ้นทั้งหมดอยู่ภายในช่วงที่มีความสมเหตุสมผล อาจทำได้โดย
- (ก) กำจัดช่วงที่ผลห่างไกลจากสิ่งที่น่าจะเกิดขึ้นของการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี และ
 - (ข) การทำให้ช่วงแคบลงอย่างต่อเนื่องจากหลักฐานการตรวจสอบที่ได้รับจนกระทั่งผู้สอบบัญชีสามารถสรุปได้ว่าผลภายในช่วงนั้นมีความสมเหตุสมผล ในบางกรณี que อาจเกิดขึ้นได้น้อย ผู้สอบบัญชีอาจสามารถทำให้ช่วงแคบลงจนกระทั่งหลักฐานการตรวจสอบสามารถระบุถึงค่าประมาณแบบจุดได้

การพิจารณาถึงความจำเป็นในการใช้ทักษะหรือความรู้เฉพาะด้าน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)

- ก96. ในการวางแผนการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องจัดหาลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตการตรวจสอบของทรัพยากรที่จำเป็นในการปฏิบัติการตรวจสอบ²⁰ ซึ่งอาจรวมถึงความเกี่ยวข้องของผู้ที่มีทักษะหรือความรู้เฉพาะด้าน นอกจากนี้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 กำหนดให้ ผู้สอบบัญชีที่เป็นหุ้นส่วนที่รับผิดชอบงานนั้น ๆ ต้องมั่นใจในทีมตรวจสอบและผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้สอบบัญชีซึ่งไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของทีมตรวจสอบว่ามีความเหมาะสมในด้านความรู้และความสามารถในการปฏิบัติงานตรวจสอบ²¹ ในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจระบุความจำเป็นในทักษะหรือความรู้เฉพาะด้านในการประมาณการทางบัญชี ในแง่ของประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีและสถานการณ์ของการปฏิบัติงานตรวจสอบนั้น

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

²¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 “การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 14

- ก97. สิ่งนี้อาจส่งผลกระทบต่อการศึกษาของผู้สอบบัญชีว่าจำเป็นต้องใช้ทักษะและความชำนาญเฉพาะด้านหรือไม่ ตัวอย่างเช่น
- ลักษณะของสินทรัพย์ หนี้สินหรือส่วนของผู้ถือหุ้นที่จำเป็นในบางธุรกิจหรือบางอุตสาหกรรม (ตัวอย่างเช่น สินแร่ สินทรัพย์ทางการเกษตร เครื่องมือทางการเงินที่ซับซ้อน)
 - ระดับความไม่แน่นอนของประมาณการอยู่ในระดับสูง
 - การคำนวณที่ซับซ้อนหรือเกี่ยวข้องกับแบบจำลองเฉพาะ ตัวอย่างเช่น ทำการประมาณการมูลค่ายุติธรรมในขณะที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการตลาดที่สังเกตได้
 - ความซับซ้อนของข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี ซึ่งรวมถึงรายการที่มีความแตกต่างของการตีความหรือการนำไปปฏิบัติที่ไม่สม่ำเสมอหรืออยู่ในระหว่างการพัฒนา
 - วิธีการที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะใช้ในการตอบสนองต่อผลการประเมินความเสี่ยง
- ก98. ประมาณการทางบัญชีโดยส่วนใหญ่แม้จะมีความไม่แน่นอนของประมาณการ แต่ก็มีความเป็นไปได้น้อยที่ต้องใช้ทักษะและความรู้เฉพาะด้าน ตัวอย่างเช่น มีความเป็นไปได้น้อยที่ทักษะและความรู้เฉพาะด้านมีความจำเป็นสำหรับผู้สอบบัญชีในการประเมินความเพียงพอของค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ
- ก99. อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจไม่มีทักษะและความรู้เฉพาะด้านนั้น ๆ หากมีปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับด้านอื่น ๆ ที่มีใช้การบัญชีหรือการตรวจสอบและอาจจำเป็นต้องได้รับจากผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620²² ให้ข้อกำหนดและแนวทางในการพิจารณาความจำเป็นในการจ้างหรือใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเมื่อมีการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญ
- ก100. ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่ามีความจำเป็นต้องได้มาซึ่งทักษะและความรู้เฉพาะด้านที่เกี่ยวกับการบัญชีหรือการตรวจสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีเฉพาะซึ่งมีทักษะและความรู้เฉพาะด้านนั้นอาจถูกจ้างโดยสำนักงานสอบบัญชีหรือจากองค์กรอื่น ๆ ภายนอกสำนักงานสอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีเฉพาะนั้นปฏิบัติตามสอบบัญชีสำหรับงานสอบบัญชีใดให้ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและจะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220

²² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620 “การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี”

ก101. ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่ามีความเหมาะสมที่จะปรึกษาเกี่ยวกับ ข้อกำหนดของแม่บท การรายงานทางการเงินกับบุคคลที่เกี่ยวข้องเพื่อกำหนดว่างานของบุคคลนั้นมีความเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง โดยขึ้นอยู่กับความเข้าใจและประสบการณ์การทำงานของผู้สอบบัญชีกับผู้เชี่ยวชาญหรือผู้เชี่ยวชาญเฉพาะที่มีทักษะและความรู้เฉพาะด้าน

การขยายการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญที่ได้ประเมินไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

ก102. ในการตรวจสอบประมาณการทางบัญชีซึ่งก่อให้เกิดความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญ การตรวจสอบเนื้อหาสาระของผู้สอบบัญชีจะเน้นการประเมินเรื่องต่อไปนี้

- (ก) ผู้บริหารประเมินผลกระทบจากความไม่แน่นอนของประมาณการในการประมาณการทางบัญชีอย่างไร และผลกระทบจากความไม่แน่นอนนั้นถูกรับรู้อย่างเหมาะสมในการประมาณการทางบัญชีซึ่งรวมอยู่ในงบการเงินหรือไม่ และ
- (ข) ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

ความไม่แน่นอนของการประมาณการ

ข้อพิจารณาเกี่ยวกับความไม่แน่นอนในประมาณการของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15 (ก))

ก103. ผู้บริหารอาจประเมินทางเลือกของข้อสมมติหรือผลของประมาณการทางบัญชีโดยวิธีการหลาย ๆ วิธี ขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อม วิธีที่เป็นไปได้วิธีหนึ่งซึ่งผู้บริหารใช้คือการวิเคราะห์ความอ่อนไหว ซึ่งอาจเกี่ยวข้องกับการพิจารณาว่าจำนวนที่เป็นตัวเงินของประมาณการทางบัญชีจะเปลี่ยนแปลงไปอย่างไรจากข้อสมมติที่แตกต่างกัน ถึงแม้ว่าประมาณการทางบัญชีจะถูกวัดด้วยมูลค่ายุติธรรมก็อาจมีความแตกต่างกันได้เนื่องจากผู้ซื้อผู้ขายในตลาดมีการใช้ข้อสมมติที่แตกต่างกัน การวิเคราะห์ความอ่อนไหวอาจนำไปสู่ผลที่ได้จากหลาย ๆ สถานการณ์ หรืออาจได้ช่วงของผลลัพธ์โดยผู้บริหาร เช่น สถานการณ์ที่เลวร้ายที่สุดหรือสถานการณ์ที่ดีที่สุด

ก104. การวิเคราะห์ความอ่อนไหวอาจแสดงให้เห็นว่าประมาณการทางบัญชีไม่ได้เปลี่ยนแปลงไปตามการเปลี่ยนแปลงของข้อสมมติอย่างง่ายตาย ในทางตรงกันข้ามจะแสดงให้เห็นว่าประมาณการทางบัญชีเปลี่ยนแปลงไปตามข้อสมมติใดข้อสมมติหนึ่งหรือหลายข้อสมมติซึ่งเป็นการให้ข้อสังเกตแก่ผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบต่อไป

ก105. วิธีการใดวิธีการหนึ่งในการหาความไม่แน่นอนของประมาณการ (เช่น การวิเคราะห์ความอ่อนไหว) อาจมีความเหมาะสมมากกว่าวิธีการอื่น ๆ หรือไม่ก็ได้ หรือข้อพิจารณาของผู้บริหารเกี่ยวกับข้อสมมติอื่น ๆ หรือผลลัพธ์อื่นต้องมีการจัดทำโดยกระบวนการโดยละเอียดที่มีเอกสารมากมายมาสนับสนุน แต่ควรพิจารณาว่าผู้บริหารมีการประเมินว่าความไม่แน่นอนของประมาณการจะกระทบต่อประมาณการทางบัญชีที่สำคัญอย่างไรซึ่งไม่ได้เจาะจงในแง่ที่ว่ามีการกระทำแล้ว ดังนั้นเมื่อผู้บริหารไม่ได้พิจารณาข้อสมมติหรือผลลัพธ์อื่น ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องหารือกับผู้บริหารและขอเอกสารสนับสนุนว่ามีการระบุผลกระทบจากความไม่แน่นอนในการประมาณการต่อประมาณการทางบัญชีอย่างไร

ข้อพิจารณาสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก106. กิจการขนาดเล็กอาจใช้วิธีการง่าย ๆ ในการประเมินความไม่แน่นอนของการประมาณการ นอกจากการสอบทานของผู้สอบบัญชีในเอกสารหลักฐานที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีอาจได้รับหลักฐานการตรวจสอบอื่นจากผู้บริหารเกี่ยวกับข้อพิจารณาในด้านข้อสมมติอื่นหรือผลลัพธ์ โดยการสอบถามผู้บริหาร นอกจากนั้นผู้บริหารอาจไม่มีความเชี่ยวชาญในการพิจารณาผลลัพธ์อื่นหรือระบุว่ามี ความไม่แน่นอนของการประมาณการสำหรับประมาณการทางบัญชี ในกรณีดังกล่าวผู้สอบบัญชีอาจอธิบายให้ผู้บริหารทราบถึงกระบวนการหรือวิธีการที่ต่างไปที่เป็นไปได้และเอกสารที่เกี่ยวข้องดังกล่าว อย่างไรก็ตาม การกระทำดังกล่าวไม่ได้ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงความรับผิดชอบของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน

ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15 (ข))

ก107. ข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีอาจมีนัยสำคัญถ้าความผันผวนที่มีความสมเหตุสมผลในข้อสมมติส่งผลกระทบต่อการวัดมูลค่าของประมาณการทางบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ

ก108. ข้อสนับสนุนข้อสมมติที่มีนัยสำคัญซึ่งได้จากความรู้ของผู้บริหารอาจได้รับจากกระบวนการวิเคราะห์ที่กลยุทธ์หรือการบริหารความเสี่ยงอย่างต่อเนื่องของผู้บริหาร ถึงแม้ว่าจะไม่มีการทำกระบวนการอย่างเป็นทางการ เช่นในกรณีของกิจการขนาดเล็ก ผู้สอบบัญชีอาจประเมินข้อสมมติโดยการสอบถามหรือการหารือกับผู้บริหารร่วมกับทำการตรวจสอบอื่น ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสม

ก109. ข้อควรพิจารณาของผู้สอบบัญชีในการประเมินข้อสมมติซึ่งจัดทำโดยผู้บริหารอธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก77-ก83

ความตั้งใจและความสามารถของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15 (ค))

ก110. ข้อควรพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อสมมติที่ผู้บริหารใช้ ความตั้งใจและความสามารถของผู้บริหารได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก13 และ ก80

การจัดทำช่วงของการประมาณ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 16)

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

เงื่อนไขการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

การรับรู้ประมาณการทางบัญชีในงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 17 (ก))

- ก113. เมื่อผู้บริหารรับรู้ประมาณการทางบัญชีในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีจะมุ่งเน้นในการประเมินการวัดค่าประมาณการทางบัญชีที่มีความเชื่อถือได้เพียงพอที่จะเข้าเงื่อนไขการรับรู้ในแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่
- ก114. ในกรณีที่ประมาณการทางบัญชีไม่ได้มีการรับรู้ ผู้สอบบัญชีจะมุ่งประเมินว่ารายการเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้ในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ถึงแม้ว่าประมาณการทางบัญชีจะไม่ได้มีการรับรู้และผู้สอบบัญชีสรุปว่าวิธีการนี้มีความเหมาะสม ก็ยังอาจจำเป็นที่จะต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสถานการณ์ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่ามีความจำเป็นที่จะต้องให้ข้อสังเกตแก่ผู้ใช้งบการเงินถึงความไม่แน่นอนที่เป็นนัยสำคัญโดยเพิ่มวรรคเน้นในรายงานผู้สอบบัญชีหรือไม่ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706²³ ให้ข้อกำหนดและแนวทางเกี่ยวกับวรรคเน้นดังกล่าว

²³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 “วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

เกณฑ์การวัดค่าสำหรับประมาณการทางบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 17 (ข))

ก115. สำหรับประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี แม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทเชื่อว่าการประมาณการมูลค่ายุติธรรมสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือตามข้อกำหนดและความเห็นชอบในการวัดมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูล ในบางกรณี ข้อสันนิษฐานเบื้องต้นนี้อาจถูกต้อง ตัวอย่างเช่น เมื่อไม่มีวิธีการหรือหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมในการวัดมูลค่า ในกรณีนี้การประเมินของผู้สอบบัญชีจะมุ่งเน้นว่าหลักเกณฑ์ของผู้บริหารในข้อสันนิษฐานเบื้องต้นเกี่ยวกับการใช้มูลค่ายุติธรรมภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องมีความเหมาะสมหรือไม่

การประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีและการระบุถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 18)

ก116. จากหลักฐานการตรวจสอบที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่าหลักฐานชี้ไปยังประมาณการทางบัญชีที่มีความแตกต่างจากค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร เมื่อหลักฐานการตรวจสอบบัญชีสนับสนุนค่าประมาณแบบจุดมีผลต่างระหว่างค่าประมาณแบบจุดของผู้สอบบัญชีและค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารนั้นคือการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่าการใช้ค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชีให้หลักฐานการตรวจสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม ค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารซึ่งอยู่นอกเหนือไปจากค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชานั้นไม่มีหลักฐานการตรวจสอบบัญชีสนับสนุน ในกรณีเช่นนั้น การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจะไม่ต่างจากผลต่างระหว่างค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและจุดที่ใกล้เคียงที่สุดของค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี

ก117. เมื่อผู้บริหารมีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีหรือวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชีจากงวดก่อนจากการประเมินว่ามีการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจสรุปจากหลักฐานการตรวจสอบบัญชีว่าประมาณการนั้นแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเนื่องจากผลของการเปลี่ยนแปลงโดยผลการของผู้บริหารหรือระบุว่ามิชอบซึ่งชี้แสดงถึงความลำเอียงของผู้บริหาร (ดูย่อหน้าที่ ก124-ก125)

ก118. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450²⁴ ให้แนวทางในการแบ่งแยกการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเพื่อวัตถุประสงค์ของการประเมินของผู้สอบบัญชีถึงผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ได้รับการแก้ไข สำหรับประมาณการทางบัญชี การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงว่าเกี่ยวข้องกับการทุจริตหรือความผิดพลาดอาจเกิดจากสิ่งต่อไปนี้

²⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ”

- การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งไม่มีข้อสงสัย (การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเป็นความจริง)
- ผลต่างที่เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหารในประมาณการทางบัญชีซึ่งผู้สอบบัญชีเห็นว่าไม่สมเหตุสมผล หรือการเลือกหรือการประยุกต์ใช้นโยบายการบัญชีซึ่งผู้สอบบัญชีเห็นว่าไม่เหมาะสม (การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการใช้ดุลยพินิจ)
- ประมาณการที่ดีที่สุดของผู้สอบบัญชีต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในประชากร ซึ่งเป็นการคาดการณ์ของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในกลุ่มตัวอย่างแล้ว คาดการณ์ต่อไปยังประชากรทั้งหมดจากกลุ่มตัวอย่างที่ถูกเลือกมา (การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการคาดการณ์)

ในบางกรณีเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเป็นผลจากการรวมกันของหลายสถานการณ์ ทำให้ยากต่อการพิสูจน์หรือไม่อาจพิสูจน์ได้เลย

- ก119. การประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ไม่ว่าจะกำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือเปิดเผยข้อมูลอย่างสมัครใจต้องใช้ข้อพิจารณาเช่นเดียวกันกับเมื่อมีการรับรู้ประมาณการทางบัญชีในงบการเงิน

การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี

การเปิดเผยข้อมูลให้สอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19)

- ก120. การจัดท่างบการเงินเพื่อให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องรวมถึงความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจอนุญาตหรือกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี และบางกิจการอาจเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมโดยสมัครใจในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ตัวอย่างของการเปิดเผยข้อมูล มีดังนี้

- ข้อสมมติที่ใช้
- วิธีการที่ใช้ในการประมาณการ รวมถึงแบบจำลองที่ใช้
- หลักเกณฑ์ในการเลือกวิธีการประมาณการ
- ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงวิธีการที่ใช้ในการประมาณการในงวดก่อน
- แหล่งข้อมูลและนัยสำคัญของความไม่แน่นอนของประมาณการ

การเปิดเผยข้อมูลนั้นควรแจ้งผู้ใช้งบการเงินให้ทราบถึงความเข้าใจในประมาณการทางบัญชีที่รับรู้หรือเปิดเผยในงบการเงิน และความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการตรวจสอบที่จำเป็นต้องได้รับว่าการเปิดเผยข้อมูลมีความสอดคล้องกับข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

- ก121. ในบางกรณี แม้มบทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลเฉพาะเกี่ยวกับความไม่แน่นอน ตัวอย่างที่แม้มบทการรายงานทางการเงินกำหนดมีดังนี้
- การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับข้อสมมติหลักและแหล่งข้อมูลอื่นเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของประมาณการซึ่งอาจมีความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญซึ่งทำให้ต้องมีการปรับปรุงอย่างมีนัยสำคัญต่อมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์และหนี้สิน ข้อกำหนดดังกล่าวอาจอธิบายโดยใช้คำว่า แหล่งข้อมูลหลักของความไม่แน่นอนของการประมาณการ หรือ ประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ
 - การเปิดเผยช่วงที่อาจเป็นไปได้ของผลและข้อสมมติที่ใช้ในการพิจารณาช่วงของการประมาณการ
 - การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนัยสำคัญของประมาณการทางบัญชีเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมต่อฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ
 - การเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพ เช่น การเปิดเผยความเสี่ยงและความเสี่ยงเกิดขึ้นได้อย่างไร วัตถุประสงค์ของกิจการ นโยบายและวิธีการสำหรับการจัดการความเสี่ยง วิธีที่ใช้ในการวัดความเสี่ยงและการเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อนในเชิงคุณภาพ
 - การเปิดเผยเชิงปริมาณ เช่น ขอบเขตที่กิจการจะเกิดความเสียหายขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ให้ไว้กับผู้บริหารหลักของกิจการ รวมถึงความเสี่ยงทางด้านสินเชื่อ ความเสี่ยงทางด้านสภาพคล่อง และความเสี่ยงทางการตลาด

การเปิดเผยข้อมูลความไม่แน่นอนของการประมาณการสำหรับประมาณการทางบัญชีที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 20)

- ก122. กรณีที่ประมาณการทางบัญชีมีความเสี่ยงที่เป็นนัยสำคัญ ถึงแม้ว่าจะมีการเปิดเผยข้อมูลตามแม้มบทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องแล้วก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่าการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของการประมาณการอาจไม่เพียงพอในสถานการณ์นั้น ๆ และเปิดเผยข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้อง การประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลความไม่แน่นอนของการประมาณการจะเพิ่มความสำคัญมากขึ้นหากช่วงที่เป็นไปได้ของผลของประมาณการทางบัญชีมีสาระสำคัญมาก (ดูการอธิบายความสัมพันธ์ในย่อหน้าที่ ก94)
- ก123. ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าควรให้ผู้บริหารอธิบายในหมายเหตุประกอบงบการเงินถึงเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนของการประมาณการ มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 705²⁵ ให้แนวทางในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเมื่อผู้สอบบัญชีเชื่อว่าการเปิดเผยเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของการประมาณการของผู้บริหารในงบการเงินไม่เพียงพอหรืออาจก่อให้เกิดความเข้าใจผิด

²⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

ข้อบ่งชี้ที่แสดงถึงความลำเอียงที่อาจเป็นไปได้ของผู้บริหาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 21)

- ก124. ในระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจทราบถึงดุลยพินิจและการตัดสินใจของผู้บริหารซึ่งก่อให้เกิดข้อบ่งชี้ที่แสดงถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเป็นไปได้ ข้อบ่งชี้ที่อาจกระทบข้อสรุปของผู้สอบบัญชีว่าการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีและการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องยังมีความเหมาะสมหรือไม่ และผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องพิจารณานัยสำคัญสำหรับส่วนที่เหลือของการตรวจสอบ นอกจากนี้ อาจกระทบการประเมินของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินในภาพรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ตามที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700²⁶
- ก125. ตัวอย่างของข้อบ่งชี้ที่แสดงถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเป็นไปได้เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี :
- การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีหรือการเปลี่ยนแปลงวิธีจัดทำประมาณการทางบัญชีซึ่งผู้บริหารได้ทำการประเมินโดยใช้ดุลยพินิจแล้วว่ามีเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อม
 - การใช้ข้อสมมติของกิจการเองสำหรับการประมาณมูลค่าธุรกรรมทางบัญชีซึ่งไม่สอดคล้องกับข้อสมมติทางการตลาดที่สังเกตได้
 - การเลือกหรือจัดทำข้อสมมติที่มีนัยสำคัญซึ่งทำให้ผลการประมาณการสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของผู้บริหาร
 - การเลือกค่าประมาณแบบจุดที่อาจมีข้อบ่งชี้ถึงรูปแบบของการมองในแง่ดีและการมองในแง่ร้าย

หนังสือรับรอง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 22)

- ก126. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580²⁷ อธิบายถึงการใช้หนังสือรับรอง หนังสือรับรองเกี่ยวกับการรับรู้หรือการเปิดเผยข้อมูลประมาณการทางบัญชีในงบการเงินขึ้นอยู่กับลักษณะที่สำคัญ และขอบเขตการตรวจสอบของความไม่แน่นอนของประมาณการอาจรวมถึง
- ความเหมาะสมของกระบวนการวัดมูลค่า รวมถึงข้อสมมติและแบบจำลองที่ผู้บริหารใช้ในการกำหนดประมาณการทางบัญชีซึ่งสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและความสม่ำเสมอของการประยุกต์ใช้กระบวนการ
 - ข้อสมมติได้สะท้อนความตั้งใจและความสามารถของผู้บริหารในการดำเนินการเฉพาะในนามของกิจการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูล

²⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน”

²⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 “หนังสือรับรอง”

- การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีมีความครบถ้วนและเหมาะสมภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- ไม่มีเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบแสดงฐานะการเงินที่ทำให้ต้องปรับปรุงหรือเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีในงบการเงิน

ก127. สำหรับประมาณการทางบัญชีที่ไม่ได้รับรู้หรือไม่ได้เปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน หนังสือรับรองอาจรวมถึงการรับรองเกี่ยวกับ

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

เอกสารหลักฐาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23)

ก128. เอกสารหลักฐานที่ให้ข้อบ่งชี้ที่แสดงถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเป็นไปได้จากการตรวจสอบจะช่วยผู้สอบบัญชีสรุปว่าการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชียังมีความเหมาะสมหรือไม่ในการประเมินว่างบการเงินในภาพรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ดูย่อหน้าที่ ก125 สำหรับตัวอย่างของข้อบ่งชี้ที่แสดงถึงความลำเอียงที่อาจเป็นไปได้ของผู้บริหาร

ภาคผนวก

อ้างอิงย่อหน้าที่ ก1

การวัดมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่แตกต่างกัน

วัตถุประสงค์ของภาคผนวกนี้เป็นเพียงเพื่ออธิบายถึงการวัดมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่แตกต่างกันสำหรับความเป็นมาและอรรถธิบาย

1. แม่บทการรายงานทางการเงินที่แตกต่างกันจะกำหนดหรืออนุญาตให้มีการวัดมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่แตกต่างกัน อีกทั้งยังมีความหลากหลายในระดับของแนวทางเกี่ยวกับเกณฑ์ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ หนี้สิน หรือการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง แม่บทการรายงานทางการเงินบางฉบับให้คำแนะนำที่เฉพาะเจาะจง บางฉบับให้คำแนะนำทั่วไป และบางฉบับไม่ได้ให้คำแนะนำใด ๆ นอกจากนี้ยังมีอุตสาหกรรมบางประเภทที่มีวิธีการวัดมูลค่าเฉพาะของอุตสาหกรรม และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมกันโดยทั่วไป
2. คำนิยามของมูลค่ายุติธรรมอาจแตกต่างกันตามแม่บทการรายงานทางการเงิน หรือแตกต่างกันตามสินทรัพย์ หนี้สิน หรือการเปิดเผยข้อมูลภายใต้แม่บทการรายงานนั้น ๆ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 39²⁸ ให้คำนิยามของมูลค่ายุติธรรมว่าเป็น “จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ หรือจ่ายชำระหนี้สินในขณะที่ยังมีฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระ ในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน” แนวคิดของมูลค่ายุติธรรมโดยทั่วไปจะสมมติรายการที่เกิดขึ้นในปัจจุบันมากกว่าการสิ้นสุดของเหตุการณ์ในอดีตหรือในอนาคต ดังนั้นกระบวนการวัดมูลค่ายุติธรรมจะเป็นการหาราคาที่ประมาณขึ้น ณ วันที่รายการเกิดขึ้น นอกจากนี้แม่บทการรายงานทางการเงินที่แตกต่างกันอาจใช้คำเหล่านี้ เช่น “มูลค่าของกิจการที่เฉพาะเจาะจง” “มูลค่าจากการใช้” หรือคำที่คล้ายคลึงกัน แต่ยังคงให้แนวคิดของมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
3. แม่บทการรายงานทางการเงินอาจให้แนวทางปฏิบัติต่อการเปลี่ยนแปลงในการวัดมูลค่ายุติธรรมที่เกิดขึ้นตลอดระยะเวลาหนึ่งในรูปแบบที่แตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น แม่บทการรายงานทางการเงินบางฉบับกำหนดให้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินบางรายการมีผลโดยตรงต่อส่วนของผู้ถือหุ้น ในขณะที่การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจส่งผลกับรายได้ภายใต้แม่บทการรายงานอื่น ในแม่บทการรายงานบางฉบับการพิจารณาว่าจะ

²⁸ มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 39 เครื่องมือทางการเงิน: การรับรู้และการวัดมูลค่า

ใช้การบัญชีมูลค่ายุติธรรมหรือไม่หรือใช้อย่างไรนั้นได้รับอิทธิพลจากความตั้งใจของผู้บริหาร ในการกระทำสิ่งทีเกี่ยวกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่มีลักษณะเฉพาะนั้น

4. แม่บทการรายงานทางการเงินที่แตกต่างกันอาจกำหนดให้วัดมูลค่ายุติธรรม อย่างเฉพาะเจาะจง และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน และกำหนดหรืออนุญาตให้วัดมูลค่าและเปิดเผยข้อมูล ในระดับที่แตกต่างกัน แม่บทการรายงานทางการเงินอาจ
 - กำหนดการวัดค่า การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน หรือเปิดเผย ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือแสดงเป็นข้อมูลเพิ่มเติม
 - การอนุญาตให้กิจการมีสิทธิเลือกใช้การวัดมูลค่ายุติธรรมหรือหากเข้าหลักเกณฑ์
 - กำหนดวิธีการเฉพาะเจาะจงสำหรับการพิจารณามูลค่ายุติธรรม ตัวอย่างเช่น การใช้ ผู้ประเมินราคาอิสระหรือวิธีการเฉพาะของการใช้การคิดลดกระแสเงินสด
 - การอนุญาตให้ทางเลือกของวิธีการพิจารณามูลค่ายุติธรรมจากวิธีการในหลาย ๆ ทางเลือก (เกณฑ์สำหรับทางเลือกอาจมาจากหรือไม่ได้มาจากแม่บทการรายงานทาง การเงิน) หรือ
 - ไม่มีแนวทางในการวัดมูลค่ายุติธรรมหรือการเปิดเผยมูลค่ายุติธรรม นอกจากการที่ กำหนดขึ้นมาเองหรือมีการใช้กันในทางปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น การปฏิบัติในอุตสาหกรรม
5. แม่บทการรายงานทางการเงินบางฉบับเชื่อว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินสามารถ วัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ถือเป็นเงื่อนไขเบื้องต้นที่กำหนดหรืออนุญาตให้มีการวัดมูลค่า ยุติธรรมหรือการเปิดเผยข้อมูล ในบางกรณีข้อสันนิษฐานเบื้องต้นนี้อาจเป็นจริงเมื่อสินทรัพย์ และหนี้สินไม่มีราคาตลาดในตลาดซื้อขายคล่อง และอาจไม่มีวิธีการอื่น ๆ ในการประมาณ มูลค่ายุติธรรมอย่างสมเหตุสมผล แม่บทการรายงานทางการเงินบางฉบับอาจกำหนดลำดับชั้น ของมูลค่ายุติธรรมโดยแยกข้อมูลนำเข้าที่ใช้สำหรับกำหนดช่วงของมูลค่ายุติธรรมโดยใช้ข้อมูล นำเข้าที่สังเกตได้จากราคาในตลาดซื้อขายคล่องและข้อมูลนำเข้าที่สังเกตไม่ได้ที่ขึ้นอยู่กับดุลย พินิจของกิจการเอง 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 ดังนั้นราคาใน

ตลาดดังกล่าวอาจจะต้องมีการปรับปรุงหรือการปรับเปลี่ยน แหล่งข้อมูลทางเลือกเกี่ยวกับตลาดอาจจำเป็นต้องมีเพื่อทำการปรับปรุงหรือปรับเปลี่ยน นอกจากนี้ในบางกรณีหลักประกันที่กำหนดไว้ (ตัวอย่างเช่นเมื่อมีการกำหนดหลักประกันบางประเภทของเงินลงทุนในตราสารหนี้) อาจจำเป็นต้องได้รับการพิจารณาในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหรือความเป็นไปได้ของการต่อค้าในสินทรัพย์หรือหนี้สิน

7. แม่บทการรายงานทางการเงินส่วนใหญ่ที่อยู่ภายใต้แนวคิดของการวัดมูลค่ายุติธรรมจะมีข้อสันนิษฐานเบื้องต้นว่ากิจการจะดำเนินงานต่อเนื่องโดยปราศจากความตั้งใจหรือความจำเป็นที่จะต้องล้มเลิกกิจการ ลดขนาดการดำเนินงานอย่างเป็นทางการ หรือทำธุรกรรมที่สวนทางกับการดำเนินงานตามปกติ ดังนั้นในกรณีนี้มูลค่ายุติธรรมอาจไม่ใช่จำนวนเงินที่กิจการหนึ่งจะได้รับหรือจ่ายจากธุรกรรมที่ถูกบังคับ การล้มละลาย หรือการขายที่มีความยุ่งยาก ในทางตรงกันข้าม สภาพเศรษฐกิจทั่วไปหรือสภาพเศรษฐกิจเฉพาะสำหรับอุตสาหกรรมบางประเภทอาจทำให้ตลาดขาดสภาพคล่อง และต้องมีการคาดคะเนมูลค่ายุติธรรมตามราคาที่ลดลงซึ่งอาจลดลงอย่างมีสาระสำคัญ อย่างไรก็ตามกิจการอาจจำเป็นต้องใช้การพิจารณาเศรษฐกิจปัจจุบันหรือสถานการณ์การดำเนินงานในปัจจุบันในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สิน หากมีการกำหนดหรืออนุญาตให้ทำโดยแม่บทการรายงานทางการเงิน และแม่บทการรายงานดังกล่าวอาจจะระบุหรือไม่ระบุถึงวิธีการ ตัวอย่างเช่น แผนของผู้บริหารในการขายสินทรัพย์บนพื้นฐานความเร่งด่วนเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของธุรกิจโดยเฉพาะนั้นอาจเกี่ยวข้องกับการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้น ๆ

ความแพร่หลายของการวัดมูลค่ายุติธรรม

8. การวัดมูลค่าและการเปิดเผยขึ้นอยู่กับมูลค่ายุติธรรมมีความแพร่หลายมากขึ้นในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง มูลค่ายุติธรรมที่อาจเกิดขึ้นและที่ส่งผลกระทบต่อการพิจารณางบการเงินได้หลายประการ รวมถึงการวัดมูลค่ายุติธรรมของรายการดังต่อไปนี้
- สินทรัพย์หรือหนี้สินที่มีลักษณะเฉพาะ เช่น หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดหรือหนี้สินเพื่อใช้ในการชำระภาระหนี้สินที่อยู่ภายใต้เครื่องมือทางการเงิน ซึ่งมีการปรับปรุงราคาให้เป็นราคาตลาดเป็นประจำหรือเป็นระยะ ๆ
 - องค์ประกอบเฉพาะในส่วนของผู้ถือหุ้น ตัวอย่างเช่น การรับรู้รายการทางการเงินบัญชี การวัดมูลค่าและการแสดงเครื่องมือทางการเงินบางรายการในลักษณะของส่วนได้เสีย เช่น ตราสารหนี้ที่สามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญได้โดยผู้ถือ
 - สินทรัพย์หรือหนี้สินที่มีลักษณะเฉพาะที่เกิดขึ้นจากการรวมกิจการ ตัวอย่างเช่น การพิจารณามูลค่าเริ่มแรกของค่าความนิยมจากการซื้อกิจการในการรวมกิจการ ซึ่งโดยปกติมูลค่าเริ่มแรกจะขึ้นกับการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่สามารถระบุได้และมูลค่ายุติธรรมของค่าตอบแทนที่จ่ายไป

- สินทรัพย์หรือหนี้สินที่มีลักษณะเฉพาะที่ถูกปรับปรุงให้แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมเพียงครั้งเดียว แม้บทการรายงานทางการเงินบางแห่งอาจใช้การวัดมูลค่ายุติธรรมเพื่อหาจำนวนที่จะทำการปรับปรุงสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ในการพิจารณาการด้อยค่าของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น การทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจขึ้นอยู่กับมูลค่ายุติธรรมจากการดำเนินงานของกิจการ หรือหน่วยธุรกิจที่สามารถระบุได้มูลค่าจะถูกบันทึกไว้ให้กับกลุ่มของสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการหรือหน่วยงาน เพื่อที่จะได้มาซึ่งจำนวนของค่าความนิยมเพื่อนำไปเปรียบเทียบกับค่าความนิยมที่บันทึกไว้
- ผลรวมของสินทรัพย์และหนี้สิน ในบางสถานการณ์การวัดมูลค่าของกลุ่มหรือประเภทของสินทรัพย์หรือหนี้สินอาจทำในรูปการรวมมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินบางตัวในแต่ละประเภทหรือแต่ละกลุ่ม ตัวอย่างเช่น ภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง การวัดมูลค่าของเงินกู้ยืมที่หลากหลายอาจพิจารณาจากมูลค่ายุติธรรมของเงินกู้ยืมบางประเภทที่เป็นส่วนประกอบ
- ข้อมูลที่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือการแสดงผลข้อมูลในส่วนเพิ่มเติม แต่ไม่ได้รับรู้ในงบการเงิน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์