

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง)

การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี  
และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ 540 (ปรับปรุง) – การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนตุลาคม พ.ศ. 2561 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2563 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ ได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “Policy Statement–Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants” ข้อความที่ได้รับการอนุมัติในมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ เป็นข้อความที่เผยแพร่โดย IFAC เป็นภาษาอังกฤษ IFAC ไม่รับผิดชอบต่อความถูกต้องและครบถ้วนของการแปล หรือต่อการกระทำใด ๆ ที่อาจตามมาจากผลดังกล่าว

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 540 (ปรับปรุง) – การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง © 2018 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) – การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง © 2020 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : *ISA 540 (Revised), Auditing Accounting Estimates and Related Disclosure, October 2018, ISBN: 978-1-60815-377-0*

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

หมายเหตุ: มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) ที่เรียบเรียงใหม่ในปี 2567 ฉบับนี้อ้างอิงจาก มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 540 (ปรับปรุง) ที่อยู่ใน “2022 Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance and Related Service Pronouncements” โดยได้ปรับแก้ไขคำศัพท์และเรียบเรียงถ้อยคำใหม่บางส่วนเพื่อให้สามารถเข้าใจได้ง่ายขึ้นเท่านั้น

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง)

การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี  
และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2563)

## สารบัญ

|                                                                                                 | ย่อหน้าที่ |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| คำนำ                                                                                            |            |
| ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้                                                              | 1          |
| ลักษณะของประมาณการทางบัญชี                                                                      | 2-3        |
| แนวคิดสำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้                                                         | 4-9        |
| วันถือปฏิบัติ                                                                                   | 10         |
| วัตถุประสงค์                                                                                    | 11         |
| คำจำกัดความ                                                                                     | 12         |
| ข้อกำหนด                                                                                        |            |
| วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง                                                 | 13-15      |
| การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง<br>อันเป็นสาระสำคัญ          | 16-17      |
| การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง<br>อันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ | 18-30      |
| การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี                                                      | 31         |
| ข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร                                       | 32         |
| การประเมินวิธีการตรวจสอบที่ใช้โดยรวม                                                            | 33-36      |
| หนังสือรับรอง                                                                                   | 37         |
| การสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล ผู้บริหาร หรือผู้ที่เกี่ยวข้องอื่น                      | 38         |
| การจัดทำเอกสารหลักฐาน                                                                           | 39         |

## คำอธิบายการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

|                                                                                             |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| ลักษณะของประมาณการทางบัญชี                                                                  | ก1-ก7     |
| แนวคิดสำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้                                                     | ก8-ก13    |
| คำจำกัดความ                                                                                 | ก14-ก18   |
| วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง                                             | ก19-ก63   |
| การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ          | ก64-ก80   |
| การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ | ก81-ก132  |
| ข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร                                   | ก133-ก136 |
| การประเมินวิธีการตรวจสอบที่ใช้โดยรวม                                                        | ก137-ก144 |
| หนังสือรับรอง                                                                               | ก145      |
| การสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล ผู้บริหาร หรือผู้ที่เกี่ยวข้องอื่น                  | ก146-ก148 |
| การจัดทำเอกสารหลักฐาน                                                                       | ก149-ก152 |
| ภาคผนวก 1 ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง                                                         |           |
| ภาคผนวก 2 การสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล                                           |           |

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง กล่าวอย่างชัดเจนคือ มาตรฐานนี้ได้ครอบคลุมข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติที่อ้างถึงหรือขยายความการประยุกต์ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500<sup>4</sup> และมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ยังรวมถึงข้อกำหนดและแนวทางปฏิบัติสำหรับการประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร

### ลักษณะของประมาณการทางบัญชี

2. ประมาณการทางบัญชีต่าง ๆ มีลักษณะที่แตกต่างกันอย่างมากและผู้บริหารจำเป็นต้องจัดทำประมาณการทางบัญชีเมื่อจำนวนเงินไม่สามารถสังเกตได้โดยตรง การวัดมูลค่าของจำนวนเงินสำหรับประมาณการทางบัญชีขึ้นอยู่กับความไม่แน่นอนในการประมาณการซึ่งเกิดจากข้อจำกัดสืบเนื่องในเรื่องความรู้หรือข้อมูล ข้อจำกัดเหล่านั้นก่อให้เกิดการใช้ความเห็นส่วนบุคคลและผลลัพธ์จากการวัดมูลค่าที่หลากหลายอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ กระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีเกี่ยวข้องกับการเลือกและการประยุกต์วิธีการประมาณที่ใช้ข้อสมมติและข้อมูลที่ต้องใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารและสามารถก่อให้เกิดความซับซ้อนในการวัดมูลค่า ผลกระทบจากความซับซ้อน การใช้ความเห็นส่วนบุคคล หรือปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่น ต่อการวัดมูลค่าของจำนวนเงินดังกล่าวมีผลกระทบต่อโอกาสในการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของจำนวนเงินดังกล่าว (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก1-ก6 และ ภาคผนวก 1)
3. แม้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ประยุกต์ได้กับประมาณการทางบัญชีทุกประเภท แต่ระดับที่ประมาณการทางบัญชีหนึ่ง ๆ ขึ้นอยู่กับความไม่แน่นอนในการประมาณการจะมีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการประเมินความเสี่ยงและวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จะแตกต่างกันตาม ความไม่แน่นอนในการประมาณการและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้อง ประมาณการทางบัญชีบางประเภทอาจมีความไม่แน่นอนในการประมาณการ

---

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ”

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ”

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 “หลักฐานการสอบบัญชี”

ต่ำมาก (ขึ้นอยู่กับลักษณะของประมาณการ) นอกจากนี้ ความซับซ้อนและการใช้ความเห็นส่วนบุคคลในการจัดทำประมาณการก็อาจต่ำมากเช่นกัน สำหรับประมาณการทางบัญชีดังกล่าว ย่อมไม่เป็นที่คาดหวังว่าจะใช้วิธีการประเมินความเสี่ยงและวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อย่างกว้างขวาง ในกรณีที่ความไม่แน่นอนในการประมาณการ ความซับซ้อนในการประมาณการ หรือการใช้ความเห็นส่วนบุคคลในการประมาณการอยู่ในระดับสูงมาก ย่อมเป็นที่คาดหวังว่าจะใช้วิธีการเหล่านั้นอย่างกว้างขวาง มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้แนวทางในการนำข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไปปรับใช้ให้เหมาะสม (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก7)

#### แนวคิดสำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

4. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) กำหนดให้แยกการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ระบุได้<sup>5</sup> ในบริบทของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) และขึ้นอยู่กับลักษณะของประมาณการทางบัญชี โอกาสที่สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้จะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจมีสาระสำคัญอาจขึ้นอยู่กับหรือได้รับผลกระทบจากความไม่แน่นอนในการประมาณการ ความซับซ้อนในการประมาณการ การใช้ความเห็นส่วนบุคคลในการประมาณการ หรือปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่นที่เกี่ยวข้องกับการประมาณ รวมทั้งความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่างๆ ดังกล่าว ด้วยเหตุนี้ การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจึงขึ้นอยู่กับระดับที่ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องมีผลกระทบต่อความเป็นไปได้ที่จะเกิดหรือขนาดของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง และจะได้ผลลัพธ์ที่แตกต่างกันในระดับต่างๆ ตามระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก8-ก9, ก65-ก66, ภาคผนวก 1)
5. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ อ้างถึงข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) และ รหัส 330 และให้แนวทางที่เกี่ยวข้อง เพื่อเน้นถึงความสำคัญของการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี ซึ่งรวมถึงการตัดสินใจว่า
  - มีการควบคุมที่ต้องระบุตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ซึ่งผู้สอบบัญชีถูกกำหนดให้ประเมินการออกแบบและพิจารณาว่าได้มีการนำการควบคุมไปปฏิบัติหรือไม่
  - จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวข้องหรือไม่
6. นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) กำหนดให้แยกการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมเมื่อทำการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ในการประเมินความเสี่ยงจาก

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 31

การควบคุม ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงว่าวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่วางแผนไว้ได้พิจารณาถึงการพึ่งพาความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมหรือไม่ ถ้าผู้สอบบัญชีไม่ได้วางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม หรือไม่ตั้งใจที่จะพึ่งพาความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมของผู้สอบบัญชีต้องเป็นแบบที่ทำให้การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเท่ากับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก10)

7. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เน้นว่าวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชี (รวมถึงการทดสอบการควบคุมภายใน หากเหมาะสม) ต้องตอบสนองต่อสาเหตุของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ประเมินไว้ โดยคำนึงถึงผลกระทบของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่า รวมทั้งผลกระทบของการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมของผู้สอบบัญชี
8. การใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีได้รับผลกระทบจากการพิจารณาปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องของผู้สอบบัญชี และความสำคัญของเรื่องนี้เพิ่มขึ้นเมื่อประมาณการทางบัญชีขึ้นอยู่กับระดับของความไม่แน่นอนในการประมาณการที่สูงขึ้น หรือได้รับผลกระทบจากความซับซ้อน การใช้ความเห็นส่วนบุคคล หรือปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่น ในระดับที่มากขึ้น ในทำนองเดียวกัน การใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีเป็นสิ่งสำคัญเมื่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสูงขึ้นจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือจากปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่นที่อาจมีผลต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก11)
9. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีประเมินว่าประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องนั้นสมเหตุสมผล<sup>6</sup> ในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือขัดต่อข้อเท็จจริงหรือไม่ โดยการประเมินดังกล่าวให้พิจารณาจากวิธีการตรวจสอบที่ใช้และหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ความสมเหตุสมผลในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หมายความว่า ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องได้นำมาประยุกต์อย่างเหมาะสม ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก12-ก13 และ ก139-ก144)
  - การจัดทำประมาณการทางบัญชี ซึ่งรวมถึงการเลือกวิธีการประมาณ ข้อสมมติ และข้อมูล โดยพิจารณาลักษณะของประมาณการทางบัญชี รวมทั้งข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของกิจการ
  - การเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร และ

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่อการเงิน” ย่อหน้าที่ 13(ค)

- การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ซึ่งรวมถึงการเปิดเผยเกี่ยวกับวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชี และการอธิบายลักษณะ ขอบเขต และสาเหตุของความไม่แน่นอนในการประมาณการ

### วันถือปฏิบัติ

10. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2563

### วัตถุประสงค์

11. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่าประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงินนั้นสมเหตุสมผลในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

### คำจำกัดความ

12. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
  - (ก) ประมาณการทางบัญชี หมายถึง จำนวนที่เป็นตัวเงินซึ่งในการวัดมูลค่าของจำนวนดังกล่าวตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องขึ้นอยู่กับความไม่แน่นอนในการประมาณการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก14)
  - (ข) ค่าประมาณแบบจุดของผู้สอบบัญชีหรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี หมายถึง จำนวนหรือช่วงของจำนวน (ตามลำดับ) ที่ผู้สอบบัญชีจัดทำเพื่อใช้ในการประเมินค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก15)
  - (ค) ความไม่แน่นอนในการประมาณการ หมายถึง โอกาสที่จะไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างแม่นยำ ซึ่งเป็นผลสืบเนื่องมาจากลักษณะของประมาณการนั้นๆ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก16 และ ภาคผนวก 1)
  - (ง) ความลำเอียงของผู้บริหาร หมายถึง การขาดความเป็นกลางของผู้บริหารในการจัดทำสารสนเทศ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก17)
  - (จ) ค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร หมายถึง จำนวนที่ผู้บริหารเลือกให้เป็นประมาณการทางบัญชีสำหรับการรับรู้หรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน
  - (ฉ) ผลลัพธ์ของประมาณการทางบัญชี หมายถึง จำนวนที่เป็นตัวเงินที่เกิดขึ้นจริงหลังจากรายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์ต่างๆ ที่เป็เหตุให้ต้องใช้ประมาณการทางบัญชีสิ้นสุดลง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก18)

## ข้อกำหนด

### วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

13. เมื่อทำความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบการควบคุมภายในของกิจการตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>7</sup> ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจเรื่องต่างๆ ต่อไปนี้ที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีของกิจการ วิธีการประเมินของผู้สอบบัญชีเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจนั้นต้องปฏิบัติในขอบเขตที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่ให้เกณฑ์อย่างเหมาะสมในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินและระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก19-ก22)

*การทำความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และแม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง*

- (ก) รายการต่างๆ ของกิจการ รวมทั้งเหตุการณ์หรือเงื่อนไขอื่น ๆ ที่อาจนำไปสู่ความจำเป็นต้องมีประมาณการทางบัญชีหรือการเปลี่ยนแปลงในประมาณการทางบัญชีที่ต้องรับรู้หรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก23)
- (ข) ข้อกำหนดของแม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี (รวมถึงเกณฑ์การรับรู้รายการ เกณฑ์ในการวัดมูลค่า รวมทั้งข้อกำหนดในการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง) และวิธีการที่ข้อกำหนดเหล่านั้นนำไปประยุกต์ในบริบทของลักษณะและสถานการณ์ของกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ ซึ่งรวมถึงวิธีการที่ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องมีผลกระทบต่องานในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก24-ก25)
- (ค) ปัจจัยด้านข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีของกิจการ ซึ่งรวมถึงกรอบของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมดูแลเสถียรภาพระบบการเงิน (ในกรณีที่เหมาะสม) (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก26)
- (ง) ลักษณะของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในงบการเงินของกิจการ ทั้งนี้ โดยอาศัยความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในเรื่องที่กล่าวในย่อหน้าที่ 13(ก)-(ค) (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก27)

*การทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในของกิจการ*

- (จ) ลักษณะและขอบเขตของการควบคุมดูแลและการกำกับดูแลที่กิจการมีในกระบวนการรายงานทางการเงินของผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก28-ก30)

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 19-27

- (ฉ) วิธีการที่ผู้บริหารใช้ในการระบุความจำเป็นสำหรับ (และวิธีการที่ผู้บริหารประยุกต์) ทักษะหรือความรู้เฉพาะทางเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ซึ่งรวมถึงการใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก31)
- (ช) วิธีการที่กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการระบุและจัดการกับความเสี่ยงเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก32-ก33)
- (ซ) ระบบสารสนเทศของกิจการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี ซึ่งรวมถึง
  - (1) วิธีการที่สารสนเทศเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญเดินทางผ่านระบบสารสนเทศของกิจการ และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก34-ก35)
  - (2) สำหรับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องดังกล่าว วิธีการที่ผู้บริหาร
    - ก. ระบุวิธีการประมาณ ข้อสมมติ หรือแหล่งข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และความจำเป็นสำหรับการเปลี่ยนแปลงเรื่องเหล่านั้น ที่เหมาะสมในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงวิธีการที่ผู้บริหาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก36-ก37)
      - 1. เลือกหรือออกแบบ และประยุกต์ วิธีการประมาณที่ใช้ ซึ่งรวมถึงการใช้แบบจำลอง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก38-ก39)
      - 2. เลือกข้อสมมติที่จะใช้ (ซึ่งรวมถึงการพิจารณาข้อสมมติทางเลือกต่าง ๆ ) และระบุข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก40-ก43)
      - 3. เลือกข้อมูลที่จะใช้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก44)
    - ข. ทำความเข้าใจระดับความไม่แน่นอนในการประมาณการ ซึ่งรวมถึงการพิจารณาช่วงของผลลัพธ์จากการวัดมูลค่าที่อาจเป็นไปได้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก45)
    - ค. จัดการกับความไม่แน่นอนในการประมาณการ ซึ่งรวมถึงการเลือกค่าประมาณแบบจุดและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก46-ก49)
- (ณ) การควบคุมที่ระบุในองค์ประกอบกิจกรรมควบคุม<sup>8</sup> สำหรับกระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 13(ช)(2) (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก50-ก54)

<sup>8</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 26(ก)(1)-(4)

(ญ) วิธีการที่ผู้บริหารสอบทานผลลัพธ์ของประมาณการทางบัญชีของงวดก่อนและตอบสนองต่อผลจากการสอบทานนั้น

14. ผู้สอบบัญชีต้องสอบทานผลลัพธ์ของประมาณการทางบัญชีของงวดก่อนหรือการแก้ไขการประมาณใหม่สำหรับประมาณการทางบัญชีของงวดก่อนที่ทำในงวดต่อมา (ถ้ามี) เพื่อช่วยในการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงวดปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงคุณลักษณะของประมาณการทางบัญชีในการกำหนดลักษณะและขอบเขตของการสอบทานนั้น การสอบทานดังกล่าวไม่ได้มีเจตนาที่นำไปสู่การตั้งคำถามต่อดุลยพินิจในการประมาณการทางบัญชีของงวดที่ผ่านมา ซึ่งเหมาะสมแล้วตามข้อมูลที่มีอยู่ในเวลาที่จัดทำประมาณการดังกล่าว (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก55-ก60)
15. ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบจำเป็นต้องมีทักษะหรือความรู้เฉพาะทางหรือไม่ เพื่อปฏิบัติงานตามวิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เพื่อออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าวหรือเพื่อประเมินหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก61-ก63)

**การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ**

16. ในการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องแยกจากความเสี่ยงจากการควบคุมในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ซึ่งกำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>9</sup> ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาเรื่องดังต่อไปนี้ในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก64-ก71)

(ก) ระดับที่ประมาณการทางบัญชีขึ้นอยู่กับความไม่แน่นอนในการประมาณการ และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก72-ก75)

(ข) ระดับที่เรื่องต่อไปนี้ได้รับผลกระทบจากความซับซ้อน การใช้ความเห็นส่วนบุคคล หรือปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก76-ก79)

- (1) การเลือกและการนำวิธีการประมาณ ข้อสมมติ และข้อมูลไปใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี หรือ
- (2) การเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน

<sup>9</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 31 และ 34

17. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้รับหรือประเมินไว้ในย่อหน้าที่ 16 ใดเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ<sup>10</sup> ถ้าผู้สอบบัญชีพิจารณาว่ามีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องระบุการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงนั้น<sup>11</sup> และประเมินว่าการควบคุมดังกล่าวได้มีการออกแบบไว้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ รวมทั้งพิจารณาว่าได้นำไปปฏิบัติหรือไม่<sup>12</sup> (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก80)

**การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้**

18. ตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>13</sup> วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีต้องตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ประเมินไว้<sup>14</sup> โดยพิจารณาถึงเหตุผลที่สนับสนุนการประเมินความเสี่ยงเหล่านั้น วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีต้องรวมถึงแนวทางใดแนวทางหนึ่งหรือหลายแนวทางต่อไปนี้

- (ก) การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 21)
- (ข) การทดสอบวิธีการที่ผู้บริหารจัดทำประมาณการทางบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 22-27) หรือ
- (ค) การกำหนดค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงโดยผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 28-29)

วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีต้องสะท้อนข้อเท็จจริงที่ว่า หากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้อยู่ในระดับที่สูงขึ้น ความสามารถในการมุ่งใจของหลักฐานการสอบบัญชีก็จำเป็นต้องมากขึ้นด้วย<sup>15</sup> ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมโดยไม่มีผลมาล้าเอียงจนนำไปสู่การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเฉพาะที่อาจสอดคล้องหรือนำไปสู่การไม่รวมหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจขัดแย้ง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก81-ก84)

19. ตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>16</sup> ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและทดสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเมื่อ

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 32

<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 26(ก)(1)

<sup>12</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 26(ง)

<sup>13</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 6-15 และ 18

<sup>14</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 6-7 และ 21

<sup>15</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 7(ข)

<sup>16</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 8

- (ก) การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ของผู้สอบบัญชีได้คาดการณ์ว่าการควบคุมมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ หรือ
- (ข) วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

การทดสอบการควบคุมดังกล่าวของผู้สอบบัญชีต้องตอบสนองต่อเหตุผลที่สนับสนุนการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ในการออกแบบและการทดสอบการควบคุม ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่สามารถจูงใจมากขึ้น เมื่อผู้สอบบัญชีต้องการพึ่งพาในความมีประสิทธิภาพของการควบคุมที่มากขึ้น<sup>17</sup> (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก85-ก89)

20. สำหรับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีต้องรวมการทดสอบการควบคุมในงวดปัจจุบันหากผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะเชื่อถือการควบคุมดังกล่าว ในกรณีที่วิธีการตรวจสอบสำหรับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญประกอบด้วยวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียว วิธีการตรวจสอบดังกล่าวต้องรวมถึงการทดสอบรายละเอียดไว้ด้วย<sup>18</sup> (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก90)

*การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี*

21. เมื่อวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีรวมถึงการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าหลักฐานการสอบบัญชีดังกล่าวเพียงพอและเหมาะสมในการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีหรือไม่ โดยตระหนักว่าการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์และเงื่อนไขอื่นที่เกี่ยวข้องระหว่างวันที่เกิดเหตุการณ์และวันที่วัดมูลค่าอาจส่งผลกระทบต่อความเกี่ยวข้องของหลักฐานการสอบบัญชีดังกล่าวในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก91-ก93)

*การทดสอบวิธีการจัดทำประมาณการของผู้บริหาร*

22. เมื่อทำการทดสอบวิธีการจัดทำประมาณการของผู้บริหาร วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีต้องรวมวิธีการที่ออกแบบและปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 23-26 เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวกับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก94)

- (ก) การเลือกและการประยุกต์วิธีการประมาณ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ และข้อมูลที่ใช้โดยผู้บริหารในการจัดทำประมาณการทางบัญชี และ

<sup>17</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 9

<sup>18</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 15 และ 21

- (ข) วิธีการที่ผู้บริหารเลือกค่าประมาณแบบจุดและจัดทำการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนในการประมาณการ

#### วิธีการประมาณ

23. ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 22 เกี่ยวกับวิธีการประมาณ วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีต้องครอบคลุม

- (ก) ความเหมาะสมของวิธีการประมาณที่เลือกในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และการเปลี่ยนแปลงวิธีการประมาณที่ใช้จากงวดก่อน (ถ้ามี) (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก95 และ ก97)
- (ข) ว่าการใช้ดุลยพินิจในการเลือกวิธีการประมาณนั้นทำให้เกิดข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหารหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก96)
- (ค) ว่าการคำนวณเป็นไปตามวิธีการประมาณและถูกต้องตามหลักคณิตศาสตร์หรือไม่
- (ง) เมื่อวิธีการประมาณที่ผู้บริหารนำไปใช้อาศัยแบบจำลองที่ซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจมีความสม่าเสมอหรือไม่ และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก98-ก100)
- (1) การออกแบบของแบบจำลองบรรลู่วัตถุประสงคในการวัดมูลค่าตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ มีความเหมาะสมสำหรับสถานการณ์นั้นหรือไม่ และการเปลี่ยนแปลงแบบจำลองที่ใช้จากงวดก่อนมีความเหมาะสมในสถานการณ์นั้นหรือไม่ และ
- (2) การปรับปรุงผลที่ได้จากแบบจำลองมีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการวัดมูลค่าตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและเหมาะสมในสถานการณ์นั้นหรือไม่ และ
- (จ) ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญและข้อมูลที่ใช้ยังคงมีคุณภาพเมื่อนำไปใช้ในวิธีการประมาณนั้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก101)

#### ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ

24. ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 22 วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อสมมติที่มีนัยสำคัญต้องครอบคลุมประเด็นต่อไปนี้

- (ก) ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญนั้นมีความเหมาะสมในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และการเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อน (ถ้ามี) มีความเหมาะสมหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก95 และ ก102-ก103)
- (ข) การใช้ดุลยพินิจในการเลือกข้อสมมติที่มีนัยสำคัญนั้นทำให้เกิดข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหารหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก96)
- (ค) ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญมีความสอดคล้องระหว่างกันและสอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้ในประมาณการทางบัญชีอื่นหรือไม่ หรือ จากความรู้ของผู้สอบบัญชีที่ได้ในระหว่าง

การตรวจสอบ สอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้กับธุรกรรมอื่นของกิจการหรือไม่ และ (อ้างอิงถึงย่อหน้าที่ ก104)

- (ง) ในกรณีที่เกี่ยวข้อง ผู้บริหารมีความตั้งใจในการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับข้อสมมติที่มีนัยสำคัญนั้นและมีความสามารถในการดำเนินการเช่นนั้นหรือไม่ (อ้างอิงถึงย่อหน้าที่ ก105)

#### ข้อมูล

25. ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 22 วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลต้องครอบคลุมประเด็นต่อไปนี้

- (ก) ข้อมูลนั้นมีความเหมาะสมในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และการเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อน (ถ้ามี) มีความเหมาะสมหรือไม่ (อ้างอิงถึงย่อหน้าที่ ก95 และ ก106)
- (ข) การใช้ดุลยพินิจเพื่อเลือกข้อมูลนั้นทำให้เกิดข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหารหรือไม่ (อ้างอิงถึงย่อหน้าที่ ก96)
- (ค) ข้อมูลนั้นเกี่ยวข้องและน่าเชื่อถือสำหรับสถานการณ์นั้นหรือไม่ และ (อ้างอิงถึงย่อหน้าที่ ก107)
- (ง) ผู้บริหารทำความเข้าใจและตีความข้อมูลอย่างเหมาะสมหรือไม่ ซึ่งรวมถึงเงื่อนไขตามสัญญา (อ้างอิงถึงย่อหน้าที่ ก108)

การเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนในการประมาณการ

26. ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 22 วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีต้องครอบคลุมการพิจารณาว่า ผู้บริหารได้ดำเนินการตามขั้นตอนที่เหมาะสมในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ในเรื่องต่อไปนี้

- (ก) การทำความเข้าใจเกี่ยวกับความไม่แน่นอนในการประมาณการ และ (อ้างอิงถึงย่อหน้าที่ ก109)
- (ข) การตอบสนองต่อความไม่แน่นอนในการประมาณการโดยการเลือกค่าประมาณแบบจุดและโดยกำหนดการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องสำหรับความไม่แน่นอนในการประมาณการ (อ้างอิงถึงย่อหน้าที่ ก110-ก114)

27. หากในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี บนพื้นฐานของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้บริหารไม่ได้ดำเนินการตามขั้นตอนที่เหมาะสมเพื่อทำความเข้าใจหรือตอบสนองต่อความไม่แน่นอนในการประมาณการ (อ้างอิงถึงย่อหน้าที่ ก115-ก117)

- (ก) ผู้สอบบัญชีต้องร้องขอผู้บริหารให้ดำเนินการเพิ่มเติมเพื่อทำความเข้าใจความไม่แน่นอนในการประมาณการหรือให้ตอบสนองต่อเรื่องดังกล่าว โดยการพิจารณาการเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารอีกครั้งหรือโดยการพิจารณาให้มีการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับความไม่แน่นอนในการประมาณการ และผู้สอบบัญชีต้องประเมินการตอบสนองของผู้บริหารตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 26

- (ข) หากผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าการตอบสนองของผู้บริหารต่อการร้องขอของผู้สอบบัญชีไม่ตอบสนองต่อความไม่แน่นอนในการประมาณการได้อย่างเพียงพอในขอบเขตที่สามารถปฏิบัติได้ ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 28-29 และ
- (ค) ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่ามีข้อบกพร่องของการควบคุมภายในหรือไม่ และถ้ามี ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารข้อบกพร่องดังกล่าวตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265<sup>19</sup>

#### การกำหนดค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี

- 28. เมื่อผู้สอบบัญชีกำหนดค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงเพื่อประเมินค่าประมาณแบบจุดและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนในการประมาณการของผู้บริหาร ซึ่งรวมถึงเมื่อถูกกำหนดโดยย่อหน้าที่ 27(ข) วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีต้องรวมวิธีการเพื่อประเมินวิธีการประมาณ ข้อสมมติ หรือข้อมูลที่ใช้ว่าเหมาะสมในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ไม่ว่าผู้สอบบัญชีใช้วิธีการประมาณ ข้อสมมติ หรือข้อมูลของผู้บริหารหรือของผู้สอบบัญชีเอง วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมนี้ต้องได้รับการออกแบบและปฏิบัติเพื่อตอบสนองต่อเรื่องดังกล่าวในย่อหน้าที่ 23-25 (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก118-ก123)
- 29. หากผู้สอบบัญชีกำหนดค่าประมาณแบบช่วง ผู้สอบบัญชีต้อง
  - (ก) พิจารณาว่าช่วงดังกล่าวได้รวมเพียงจำนวนที่สนับสนุนด้วยหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเท่านั้น และเป็นจำนวนที่ได้รับการประเมินจากผู้สอบบัญชีว่าสมเหตุสมผลในบริบทของวัตถุประสงค์ในการวัดมูลค่าและข้อกำหนดอื่นของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก124-ก125)
  - (ข) ออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเกี่ยวกับความไม่แน่นอนในการประมาณการ

#### ข้อพิจารณาอื่นเกี่ยวกับหลักฐานการสอบบัญชี

- 30. ในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ไม่ว่าแหล่งที่มาของสารสนเทศที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีจะมาจากที่ใด

เมื่อมีการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 21-29 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินความเหมาะสมของผลงานของผู้เชี่ยวชาญในเชิงหลักฐานการสอบบัญชีสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 8(ค)

<sup>19</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 “การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ”

ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ในการประเมินผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมได้รับผลกระทบจากการประเมินของผู้สอบบัญชีในเรื่องความรู้ความสามารถ ซัดความสามารถและความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญ ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในลักษณะของงานที่ปฏิบัติโดยผู้เชี่ยวชาญ และความคุ้นเคยของผู้สอบบัญชีกับเรื่องที่เกี่ยวข้องผู้เชี่ยวชาญมีความชำนาญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก126-ก132)

#### การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี

31. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ได้ประเมินไว้สำหรับการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี นอกเหนือจากความไม่แน่นอนในการประมาณการที่เกี่ยวข้องตามย่อหน้าที่ 26(ข) และ 29(ข)

#### ข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร

32. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจโดยรวมของผู้บริหารในการจัดทำประมาณการทางบัญชีต่างๆ ในงบการเงินนั้น (ซึ่งแม้ว่าแต่ละรายการอาจสมเหตุสมผล) มีข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหารหรือไม่ หากพบข้อบ่งชี้ของความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบต่อการสอบบัญชี หากผู้บริหารมีเจตนาที่จะทำให้เข้าใจผิด ความลำเอียงของผู้บริหารถือว่าเข้าลักษณะของการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก133-ก136)

#### การประเมินวิธีการตรวจสอบที่ใช้โดยรวม

33. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>20</sup> กับเรื่องประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องประเมินจากวิธีการตรวจสอบต่างๆ ที่ได้ปฏิบัติและหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก137-ก138)
  - (ก) การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ยังมีความเหมาะสมหรือไม่ ซึ่งรวมถึงเมื่อพบว่ามีข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร
  - (ข) การตัดสินใจของผู้บริหารเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีในงบการเงินนั้นเป็นไปตามแบบบทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
  - (ค) ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่

<sup>20</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 25-26

34. ในการประเมินตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 33(ค) ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่ได้รับมาไม่ว่าจะสอดคล้องกันหรือขัดแย้งกัน<sup>21</sup> หากผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบต่อการสอบบัญชีหรือการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)<sup>22</sup>

การพิจารณาว่าประมาณการทางบัญชีสมเหตุสมผลหรือขัดต่อข้อเท็จจริง

35. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องนั้นสมเหตุสมผลในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือขัดต่อข้อเท็จจริง มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450<sup>23</sup> ให้แนวทางเกี่ยวกับวิธีการที่ผู้สอบบัญชีอาจใช้จำแนกการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (ไม่ว่าจะเป็นการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างแท้จริงจากการใช้ดุลยพินิจ หรือจากการประมาณ) เพื่อประเมินเกี่ยวกับผลกระทบจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก12-ก13 และ ก139-ก144)
36. ในเรื่องเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่า
- (ก) ในกรณีของแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องตามที่ควร ผู้บริหารได้รวมการเปิดเผยข้อมูลนอกเหนือไปจากที่กำหนดเฉพาะในแม่บทซึ่งจำเป็นสำหรับการนำเสนองบการเงินโดยรวมให้ถูกต้องตามที่ควรแล้วหรือไม่<sup>24</sup> หรือ
  - (ข) ในกรณีของแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ การเปิดเผยข้อมูลนั้นเป็นเรื่องที่จำเป็นสำหรับงบการเงินเพื่อไม่ให้เกิดการเข้าใจผิดหรือไม่<sup>25</sup>

#### หนังสือรับรอง

37. ผู้สอบบัญชีต้องร้องขอหนังสือรับรองจากผู้บริหาร<sup>26</sup> และในกรณีที่เหมาะสมต้องร้องขอจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลว่า วิธีการประมาณ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ และข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องนั้นเหมาะสมเพื่อให้บรรลุการรับรู้รายการการวัดมูลค่า หรือการเปิดเผยข้อมูลตามที่กล่าวในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชียังต้องพิจารณาถึงความจำเป็นในการได้มาซึ่งการรับรองเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีที่เฉพาะเจาะจงบางตัว ซึ่งรวมถึงที่เกี่ยวข้องกับวิธีการประมาณ ข้อสมมติ หรือข้อมูลที่ใช้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก145)

<sup>21</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ย่อหน้าที่ 11

<sup>22</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

<sup>23</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 ย่อหน้าที่ ก6

<sup>24</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 14

<sup>25</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 19

<sup>26</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 “หนังสือรับรอง”

## การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ในการกำกับดูแล ผู้บริหาร หรือผู้ที่เกี่ยวข้องอื่น

38. ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง)<sup>27</sup> และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265<sup>28</sup> ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ในการกำกับดูแลหรือผู้บริหารในบางเรื่อง ซึ่งรวมถึงแง่มุมเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่มีนัยสำคัญและข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญของการควบคุมภายในของกิจการ ตามลำดับ ในการดำเนินการดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาเรื่องที่สื่อสารเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี (ถ้ามี) และพิจารณาว่าเหตุผลที่ทำให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญนั้นเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงในการประมาณการหรือไม่ หรือเกี่ยวข้องกับผลกระทบของความซับซ้อน การใช้ความเห็นส่วนบุคคล หรือปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่นในการจัดทำประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ในบางสถานการณ์ กฎหมายและข้อบังคับกำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารเรื่องบางเรื่องกับบุคคลหรือกิจการอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น หน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแล หรือหน่วยงานกำกับดูแลเสถียรภาพระบบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก146-ก148)

## การจัดทำเอกสารหลักฐาน

39. ผู้สอบบัญชีต้องรวมเรื่องต่อไปนี้ในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ<sup>29</sup> (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก149-ก152)
- (ก) องค์ประกอบสำคัญของความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ (ซึ่งรวมถึงระบบการควบคุมภายในของกิจการ) ที่เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี
  - (ข) การเชื่อมโยงระหว่างวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ประเมินไว้<sup>30</sup> โดยคำนึงถึงเหตุผลที่ทำให้เกิดการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ไม่ว่าจะเป็นเรื่องเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงสืบเนื่องหรือความเสี่ยงจากการควบคุม
  - (ค) การตอบสนองของผู้สอบบัญชีเมื่อผู้บริหารไม่ได้ดำเนินการตามขั้นตอนที่เหมาะสมเพื่อทำความเข้าใจและตอบสนองต่อความไม่แน่นอนในการประมาณการ
  - (ง) ข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหารเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี (ถ้ามี) และการประเมินผลกระทบต่อการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 32 และ

<sup>27</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ในการกำกับดูแล”

<sup>28</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 ย่อหน้าที่ 9

<sup>29</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8-11, ก6, ก7 และ ก10

<sup>30</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 28(ข)

- (จ) การใช้ดุลยพินิจที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องนั้นสมเหตุสมผลในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือขัดต่อข้อเท็จจริง

## คำอธิบายการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

### ลักษณะของประมาณการทางบัญชี (อ้างอิงย่อหน้า 2)

#### ตัวอย่างของประมาณการทางบัญชี

- ก1. ตัวอย่างของประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล รวมถึง
- ค่าเผื่อสินค้าล้าสมัย
  - ค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์
  - การประเมินมูลค่าของสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน
  - การประเมินมูลค่าของเครื่องมือทางการเงิน
  - ผลลัพธ์ของคดีความที่ยังไม่สิ้นสุด
  - ค่าเผื่อผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น
  - การประเมินมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาประกันภัย
  - ภาระผูกพันจากการรับประกัน
  - หนี้สินผลประโยชน์พนักงานเมื่อเกษียณอายุ
  - การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์
  - มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ได้รับมาจากการซื้อธุรกิจ รวมถึงการกำหนดมูลค่าสำหรับค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
  - การด้อยค่าของสินทรัพย์ระยะยาว หรือที่ดิน อาคารหรืออุปกรณ์ที่ถือไว้เพื่อขาย
  - การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ไม่เป็นตัวแทนระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน
  - การรับรู้รายได้สำหรับสัญญาระยะยาว

#### วิธีการประมาณ

- ก2. วิธีการประมาณ หมายถึง เทคนิคการวัดมูลค่าที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีตามเกณฑ์ในการวัดมูลค่าที่กำหนด ตัวอย่างเช่น วิธีการประมาณหนึ่งที่ได้รับการยอมรับในการจัดทำประมาณการทางบัญชีเกี่ยวกับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์คือการระบุราคาสัญญาสิทธิการซื้อทางทฤษฎีโดยใช้สูตรราคาสัญญาสิทธิของแบล็ค-โชลส์ วิธีการประมาณอาศัยเครื่องมือหรือกระบวนการคำนวณ (ซึ่งบางครั้งเรียกว่าแบบจำลอง) รวมทั้งเกี่ยวข้องกับการใช้ข้อสมมติและข้อมูลที่เกี่ยวข้องและการพิจารณาความสัมพันธ์ต่างๆ ระหว่างข้อสมมติและข้อมูลเหล่านั้น

### ข้อสมมติและข้อมูล

- ก3. ข้อสมมติเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจบนพื้นฐานของสารสนเทศที่มีอยู่เกี่ยวกับเรื่องต่างๆ เช่น อัตราดอกเบี้ย อัตราคิดลด หรือการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสภาพในอนาคต ข้อสมมติอาจถูกผู้บริหารเลือกจากทางเลือกหลายทางเลือกที่เหมาะสม ข้อสมมติที่ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารอาจจัดทำขึ้นหรือระบุจะกลายเป็นข้อสมมติของผู้บริหารเมื่อผู้บริหารนำข้อสมมตินั้นไปใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- ก4. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ข้อมูล หมายถึง สารสนเทศที่สามารถได้มาจากการสังเกตโดยตรง หรือจากบุคคลหรือกิจการที่อยู่ภายนอกกิจการ สารสนเทศที่ได้มาจากการใช้เทคนิคการวิเคราะห์ข้อมูลหรือเทคนิคการตีความข้อมูลเรียกว่า “ข้อมูลที่พัฒนาขึ้น” ได้ก็ต่อเมื่อเทคนิคดังกล่าวมีหลักเกณฑ์ทางทฤษฎีที่เป็นที่ยอมรับอย่างกว้างขวางซึ่งทำให้ความจำเป็นในการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารมีน้อยลง หากไม่เช่นนั้น สารสนเทศนั้นถือเป็นข้อสมมติ
- ก5. ตัวอย่างของข้อมูล รวมถึง
- ราคาที่ตกลงกันจากรายการที่เกิดขึ้นในตลาด
  - เวลาทำงานของเครื่องจักรหรือปริมาณของผลผลิตจากเครื่องจักรที่ใช้ในกระบวนการผลิต
  - ราคาในอดีต หรือข้อมูลอื่นที่รวมอยู่ในสัญญา เช่น อัตราดอกเบี้ยตามสัญญา ตารางการจ่ายชำระ และเงื่อนไขในสัญญาเงินกู้
  - สารสนเทศเกี่ยวกับการคาดการณ์ในอนาคต เช่น ประมาณการเชิงเศรษฐกิจหรือประมาณการผลกำไรซึ่งได้รับจากแหล่งสารสนเทศภายนอก หรือ
  - อัตราดอกเบี้ยในอนาคตที่กำหนดโดยใช้เทคนิคการประมาณค่าจากช่วงของอัตราดอกเบี้ยล่วงหน้า (ซึ่งถือเป็นข้อมูลที่พัฒนาขึ้น)
- ก6. ข้อมูลอาจได้มาจากแหล่งที่มาหลายแหล่ง ตัวอย่างเช่น ข้อมูลอาจ
- เกิดขึ้นภายในหรือภายนอกองค์กร
  - ได้รับจากระบบทั้งที่อยู่ในหรือนอกบัญชีแยกประเภททั่วไปหรือบัญชีแยกประเภทย่อย
  - สังเกตได้จากสัญญา หรือ
  - สังเกตได้จากประกาศตามกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ต่าง ๆ

### การปรับให้เหมาะสม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 3)

- ก7. ตัวอย่างของย่อหน้าต่างๆ ที่ได้รวมแนวทางในการนำข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไปปรับให้เหมาะสม ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ก20–ก22, ก63, ก67 และ ก84

### แนวคิดสำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

#### ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 4)

- ก8. ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องเป็นลักษณะของเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่มีผลกระทบต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ

ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล (ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด) โดยไม่พิจารณาการควบคุม<sup>31</sup> ภาคผนวก 1 อธิบายเพิ่มเติมถึงลักษณะของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องดังกล่าวและความสัมพันธ์ระหว่างกันของปัจจัยเหล่านั้นในบริบทของการจัดทำประมาณการทางบัญชีและการแสดงรายการในงบการเงิน

- ก9. เมื่อประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้<sup>32</sup> นอกจากความไม่แน่นอนในการประมาณการ ความซับซ้อนในการประมาณการ และการใช้ความเห็นส่วนบุคคลในการประมาณการ ผู้สอบบัญชีคำนึงถึงระดับที่ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องที่กล่าวถึงในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) (นอกเหนือจากความไม่แน่นอนในการประมาณการ ความซับซ้อนในการประมาณการ และการใช้ความเห็นส่วนบุคคลในการประมาณการ) มีผลกระทบต่อโอกาสที่สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องเพิ่มเติมดังกล่าว รวมถึง
- การเปลี่ยนแปลงในลักษณะหรือสถานการณ์ของรายการในงบการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือการเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งอาจทำให้มีความจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงวิธีการประมาณ ข้อสมมติ หรือข้อมูลที่ใช้จัดทำประมาณการทางบัญชี
  - โอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่นที่ตรงกันข้ามกับที่เรื่องเหล่านั้นมีผลต่อความเสี่ยงสืบเนื่องในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
  - ความไม่แน่นอนอื่นนอกเหนือจากความไม่แน่นอนในการประมาณการ

ความเสี่ยงจากการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6)

- ก10. ในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ผู้สอบบัญชีพิจารณาด้วยว่า ผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการควบคุมหรือไม่ เมื่อผู้สอบบัญชีกำลังพิจารณาว่าจะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมหรือไม่ การประเมินของผู้สอบบัญชีว่าการควบคุมได้ถูกออกแบบอย่างมีประสิทธิภาพและมีการนำไปปฏิบัติ สนับสนุนความคาดหวังของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมนั้น ในการกำหนดแผนเพื่อทดสอบการควบคุมดังกล่าว

<sup>31</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 12(ฉ)

<sup>32</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 31

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 8)

ก11. ย่อหน้าที่ ก60, ก95, ก96, ก137 และ ก139 เป็นตัวอย่างของย่อหน้าที่อธิบายถึงวิธีที่ผู้สอบบัญชีสามารถใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ย่อหน้าที่ ก152 ให้แนวทางเกี่ยวกับวิธีการจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี และให้ตัวอย่างของย่อหน้าที่ระบุในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ซึ่งเกี่ยวข้องกับการจัดทำเอกสารหลักฐานที่อาจให้หลักฐานของการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

แนวคิดของ “ความสมเหตุสมผล” (อ้างอิงย่อหน้าที่ 9 และ 35)

ก12. ข้อพิจารณาอื่นที่อาจเกี่ยวข้องกับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีความสมเหตุสมผลในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ รวมถึงการพิจารณาว่า

- ข้อมูลและข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีสอดคล้องระหว่างกันหรือไม่ และสอดคล้องกับข้อมูลและข้อสมมติที่ใช้ในประมาณการทางบัญชีอื่นหรือกับกิจกรรมทางธุรกิจอื่นของกิจการหรือไม่
- การประมาณการทางบัญชีคำนึงถึงสารสนเทศที่เหมาะสมตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

ก13. คำว่า “ประยุกต์อย่างเหมาะสม” ที่อ้างอิงในย่อหน้าที่ 9 หมายถึง ลักษณะที่ไม่เพียงแค่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง แต่รวมถึงการปฏิบัติในลักษณะที่สะท้อนถึงการใช้ดุลยพินิจที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของเกณฑ์ในการวัดมูลค่าตามแม่บทดังกล่าว

คำจำกัดความ

ประมาณการทางบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 12(ก))

ก14. ประมาณการทางบัญชีเป็นจำนวนที่เป็นตัวเงินซึ่งอาจเกี่ยวข้องกับประเภทของรายการหรือยอดคงเหลือทางบัญชีที่รับรู้หรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ประมาณการทางบัญชียังรวมถึงจำนวนที่เป็นตัวเงินที่รวมอยู่ในการเปิดเผยข้อมูลหรือที่ใช้เพื่อตัดสินใจเกี่ยวกับการรับรู้หรือการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประเภทของรายการหรือยอดคงเหลือทางบัญชี

ค่าประมาณแบบจุดของผู้สอบบัญชีหรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 12(ข))

ก15. ค่าประมาณแบบจุดของผู้สอบบัญชีหรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชีอาจนำไปใช้เพื่อประเมินประมาณการทางบัญชีโดยตรง (เช่น ค่าเผื่อผลขาดทุนจากการด้อยค่าหรือมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินประเภทต่าง ๆ) หรือโดยอ้อม (เช่น จำนวนที่นำไปใช้เป็นข้อสมมติที่มีนัยสำคัญสำหรับประมาณการทางบัญชี) ผู้สอบบัญชีอาจใช้แนวทางที่คล้ายคลึงกันนี้ในการกำหนดจำนวนหรือช่วงของจำนวนในการประเมินรายการที่ไม่เป็นตัวเงินของข้อมูลหรือข้อสมมติ (เช่น ประมาณการอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์)

ความไม่แน่นอนในการประมาณการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12(ค))

- ก16. ไม่ใช่ทุกรายการของประมาณการทางบัญชีต้องมีความไม่แน่นอนในการประมาณการในระดับสูง ตัวอย่างเช่น บางรายการในงบการเงินอาจมีตลาดซื้อขายคล่องซึ่งให้สารสนเทศเรื่องราคาที่มีอยู่แล้วและเชื่อถือได้จากการซื้อขายที่เกิดขึ้นจริง อย่างไรก็ตาม แม้ว่าวิธีการประมาณและข้อมูลในการประเมินมูลค่าจะมีความชัดเจน ความไม่แน่นอนในการประมาณการก็อาจเกิดขึ้นได้ ตัวอย่างเช่น การประเมินมูลค่าตราสารทางการเงินที่มีการซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่องโดยใช้ราคาซื้อขายในตลาดที่ระบุไว้นั้นอาจต้องมีการปรับปรุงหากมีการถือตราสารนั้นในสัดส่วนที่มีนัยสำคัญต่อตลาดหรือมีข้อจำกัดในการซื้อขาย นอกจากนี้ สภาพเศรษฐกิจโดยทั่วไปในขณะนั้น (เช่น ตลาดที่ไม่มีสภาพคล่อง) อาจกระทบต่อความไม่แน่นอนในการประมาณการ

ความลำเอียงของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12(ง))

- ก17. แม้บทการรายงานทางการเงินมักจะเรียกร้องให้มีความเป็นกลาง นั่นคือ ปราศจากความลำเอียง ความไม่แน่นอนในการประมาณการทำให้เกิดการใช้ความเห็นส่วนบุคคลในการจัดทำประมาณการทางบัญชี การใช้ความเห็นส่วนบุคคลทำให้มีความจำเป็นในการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารและมีโอกาสที่จะเกิดความลำเอียงทั้งที่ตั้งใจหรือไม่ตั้งใจของผู้บริหาร (เช่น ผลจากแรงจูงใจเพื่อให้บรรลุตามเป้าหมายหรืออัตราส่วนของเงินกองทุนที่ต้องการ) โอกาสที่ประมาณการทางบัญชีที่เกิดจากความลำเอียงของผู้บริหารเพิ่มขึ้นตามระดับในการใช้ความเห็นส่วนบุคคลในการจัดทำประมาณการทางบัญชี

ผลลัพธ์ของประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12(จ))

- ก18. ผลลัพธ์สุดท้ายของประมาณการทางบัญชีบางรายการนั้น โดยลักษณะแล้ว อาจไม่เกี่ยวข้องกับงานที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างเช่น ประมาณการทางบัญชีอาจขึ้นอยู่กับความเชื่อของผู้ร่วมตลาด ณ ขณะนั้น ดังนั้น ราคาที่รับรู้เมื่อขายสินทรัพย์หรือเมื่อโอนหนี้สินอาจแตกต่างจากประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องที่จัดทำ ณ วันที่ในรายงาน เนื่องจากความเชื่อเกี่ยวกับมูลค่าของผู้ร่วมตลาดมีการเปลี่ยนแปลงไปเมื่อเวลาผ่านไป

วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

การทำความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

- ก19. ย่อหน้าที่ 19-27 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจบางเรื่องเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องเป็นการเฉพาะมากขึ้นกับประมาณการทางบัญชีและเพิ่มรายละเอียดจากข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ซึ่งมีลักษณะเป็นการทั่วไปมากกว่า

## การปรับให้เหมาะสม

- ก20. ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ ที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีของกิจการ อาจขึ้นอยู่กับระดับของความเกี่ยวข้องของแต่ละเรื่องในแต่ละสถานการณ์ ตัวอย่างเช่น กิจการอาจมีรายการ หรือเหตุการณ์หรือเงื่อนไขอื่นเพียงเล็กน้อยที่ทำให้จำเป็นต้องมีประมาณการทางบัญชี ข้อกำหนดของแม้บทการรายงานทางการเงินที่ต้องใช้อาจเป็นแบบง่าย และอาจไม่มีปัจจัยด้านข้อกำหนดทางกฎหมายเข้ามาเกี่ยวข้อง นอกจากนี้ ประมาณการทางบัญชีอาจไม่จำเป็นต้องอาศัยดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญและกระบวนการในการจัดทำประมาณการทางบัญชีอาจไม่ซับซ้อนมาก ในสถานการณ์เหล่านั้น ประมาณการทางบัญชีอาจขึ้นอยู่กับหรือได้รับผลกระทบจากความไม่แน่นอนในการประมาณการ ความซับซ้อนในการประมาณการ การใช้ความเห็นส่วนบุคคลในการประมาณการ หรือปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่นที่เกี่ยวข้องกับการประมาณในระดับที่น้อยกว่า และอาจมีการควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมที่น้อยกว่า หากเป็นเช่นนั้น วิธีการระบุและประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีอาจมีน้อยลงและอาจใช้การสอบถามผู้บริหารที่รับผิดชอบที่เหมาะสมต่อการเงินเป็นหลัก เช่น ใช้เพียงการเดินตามทางเดินของรายการในระบบสำหรับกระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร (ซึ่งรวมถึงเมื่อประเมินว่าการควบคุมที่ระบุไว้ในกระบวนการนั้นมีการออกแบบอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ และเมื่อพิจารณาว่าการควบคุมนั้นได้มีการนำไปปฏิบัติหรือไม่)
- ก21. ในทางกลับกัน ประมาณการทางบัญชีอาจจำเป็นต้องอาศัยดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารและกระบวนการในการจัดทำประมาณการทางบัญชีอาจซับซ้อนและเกี่ยวข้องกับการใช้แบบจำลองที่ซับซ้อน นอกจากนี้ กิจการอาจมีระบบสารสนเทศที่ซับซ้อนและมีการควบคุมเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีจำนวนมาก ในสถานการณ์เหล่านี้ ประมาณการทางบัญชีอาจขึ้นอยู่กับหรือได้รับผลกระทบจากความไม่แน่นอนในการประมาณการ การใช้ความเห็นส่วนบุคคล ความซับซ้อน หรือปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่นในระดับที่มากกว่า หากเป็นเช่นนั้น ลักษณะหรือช่วงเวลาของวิธีการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีอาจแตกต่างหรือครอบคลุมมากกว่าสถานการณ์ในย่อหน้าที่ ก20
- ก22. ข้อพิจารณาต่อไปนี้ อาจเกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจแบบง่าย (ซึ่งน่าจะครอบคลุมกิจการขนาดเล็กส่วนใหญ่)
- กระบวนการเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีอาจไม่ซับซ้อนเนื่องจากกิจกรรมทางธุรกิจเป็นแบบง่าย หรือประมาณการที่ต้องมีอาจมีระดับความไม่แน่นอนในการประมาณการที่น้อยกว่า
  - ประมาณการทางบัญชีอาจจัดทำขึ้นนอกบัญชีแยกประเภทหรือแยกประเภทย่อย การควบคุมเกี่ยวกับการจัดทำประมาณการนั้นอาจมีจำกัด และผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการอาจมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อการพิจารณาประมาณการทางบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องพิจารณาบทบาทของผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการในการจัดทำ

ประมาณการทางบัญชี ทั้งในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและการพิจารณาความเสี่ยงจากความลำเอียงของผู้บริหาร

กิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ

รายการ และเหตุการณ์หรือเงื่อนไขอื่นของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ก))

ก23. การเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ที่อาจทำให้มีความจำเป็นที่จะต้องมีการประมาณการทางบัญชีหรือมีการเปลี่ยนแปลงในประมาณการทางบัญชี อาจรวมถึงข้อเท็จจริงที่ว่า

- กิจการมีรายการประเภทใหม่หรือไม่
- เงื่อนไขของรายการเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ หรือ
- เหตุการณ์หรือเงื่อนไขใหม่ได้เกิดขึ้นหรือไม่

ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ข))

ก24. การได้มาซึ่งความเข้าใจในข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องช่วยผู้สอบบัญชีในการสอบถามผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (หากเหมาะสม) เกี่ยวกับวิธีการที่ผู้บริหารนำข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องสำหรับประมาณการทางบัญชีไปใช้ และช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าข้อกำหนดเหล่านั้นได้นำไปใช้อย่างเหมาะสมหรือไม่ ความเข้าใจดังกล่าวยังอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่สำคัญที่ยอมรับได้ตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องนั้นไม่ใช่วิธีปฏิบัติที่เหมาะสมที่สุดในสถานการณ์ของกิจการ<sup>33</sup>

ก25. ในการได้มาซึ่งความเข้าใจดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจพยายามทำความเข้าใจว่า

- แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
  - มีการกำหนดเงื่อนไขบางประการเกี่ยวกับการรับรู้รายการ หรือวิธีการประมาณสำหรับประมาณการทางบัญชีหรือไม่
  - มีการระบุถึงเงื่อนไขบางประการ ซึ่งอนุญาตหรือกำหนดให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ เช่น โดยการอ้างอิงกับความตั้งใจของผู้บริหารที่จะดำเนินการบางอย่างเกี่ยวกับสินทรัพย์หรือหนี้สิน หรือ
  - มีการระบุข้อกำหนดหรือข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลซึ่งรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจ ข้อสมมติ หรือแหล่งที่มาอื่นของความไม่แน่นอนในการประมาณการเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีหรือไม่
- การเปลี่ยนแปลงในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องทำให้จำเป็นต้องเปลี่ยนนโยบายการบัญชีของกิจการเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีหรือไม่

<sup>33</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 16(ก)

ปัจจัยด้านข้อกำหนดทางกฎหมาย (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ค))

ก26. การได้มาซึ่งความเข้าใจในปัจจัยด้านข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี (ถ้ามี) อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุกรอบของข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง (ตัวอย่างเช่น กรอบของข้อกำหนดทางกฎหมายที่กำหนดโดยหน่วยงานกำกับดูแลเสถียรภาพระบบการเงินของอุตสาหกรรมธนาคารหรือประกันภัย) และการพิจารณาว่ากรอบของข้อกำหนดทางกฎหมายเหล่านั้น

- ระบุเงื่อนไขสำหรับการรับรู้รายการ หรือวิธีการประมาณสำหรับประมาณการทางบัญชี หรือให้แนวทางที่เกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวหรือไม่
- ระบุหรือให้แนวทางเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลที่นอกเหนือจากข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
- ให้ข้อบ่งชี้ในส่วนที่อาจมีความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหารเพื่อให้บรรลุข้อกำหนดทางกฎหมาย หรือ
- มีข้อกำหนดทางกฎหมายซึ่งไม่สอดคล้องกับข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งอาจบ่งชี้ถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่อาจเกิดขึ้นหรือไม่ ตัวอย่างเช่น หน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลบางแห่งอาจพยายามมีอิทธิพลต่อจำนวนขั้นต่ำของค่าเพื่อผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในจำนวนที่เกินกว่าข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ลักษณะของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ง))

ก27. การได้มาซึ่งความเข้าใจในลักษณะของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในงบการเงินของกิจการ ช่วยผู้สอบบัญชีในการทำความเข้าใจเกณฑ์ในการวัดมูลค่าของประมาณการทางบัญชีดังกล่าว รวมทั้งลักษณะและขอบเขตของการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ความเข้าใจดังกล่าวให้เกณฑ์แก่ผู้สอบบัญชีในการสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร

ระบบการควบคุมภายในของกิจการ

ลักษณะและขอบเขตของการควบคุมดูแลและการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(จ))

ก28. ในการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>34</sup> ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับลักษณะและขอบเขตของการควบคุมดูแลและการกำกับดูแลซึ่งกิจการมีอยู่ในกระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร อาจมีความสำคัญต่อการประเมินของผู้สอบบัญชีว่า

<sup>34</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 21(ก)

- ผู้บริหาร (โดยการกำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล) ได้สร้างและดำรงไว้ซึ่งวัฒนธรรมในเรื่องความซื่อสัตย์และพฤติกรรมทางจรรยาบรรณหรือไม่
- สภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นพื้นฐานที่เหมาะสมต่อองค์ประกอบอื่นของระบบการควบคุมภายในหรือไม่ (โดยพิจารณาถึงลักษณะและขนาดของกิจการ) และ
- ข้อบกพร่องของการควบคุมที่พบในสภาพแวดล้อมการควบคุมทำให้องค์ประกอบอื่นของระบบการควบคุมภายในอ่อนแอลงหรือไม่

ก29. ผู้สอบบัญชีอาจทำความเข้าใจว่ามีหน้าที่ในการกำกับดูแล

- มีทักษะหรือความรู้เพื่อทำความเข้าใจลักษณะของวิธีการประมาณหรือแบบจำลองเฉพาะที่ใช้จัดทำประมาณการทางบัญชี หรือความเสี่ยงเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี เช่น ความเสี่ยงเกี่ยวกับวิธีการประมาณหรือเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี หรือไม่
- มีทักษะและความรู้เพื่อทำความเข้าใจว่าผู้บริหารจัดทำประมาณการทางบัญชีตามแบบบทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
- มีความเป็นอิสระจากผู้บริหารหรือไม่ มีสารสนเทศในเวลาที่เหมาะสมเพื่อใช้ในการประเมินวิธีที่ผู้บริหารจัดทำประมาณการทางบัญชีหรือไม่ และมีอำนาจในการสอบถามถึงการกระทำของผู้บริหารเมื่อการกระทำเหล่านั้นดูเหมือนไม่เพียงพอหรือไม่เหมาะสมหรือไม่
- กำกับดูแลกระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร ซึ่งรวมถึงการใช้แบบจำลองหรือไม่ หรือ
- กำกับดูแลกิจกรรมการติดตามผลที่ดำเนินการโดยผู้บริหารหรือไม่ ซึ่งรวมถึงกระบวนการควบคุมดูแลและการสอบทานที่ออกแบบมาเพื่อตรวจหาและแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ ในการออกแบบการควบคุม หรือความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี

ก30. การได้มาซึ่งความเข้าใจในการกำกับดูแลโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจมีความสำคัญ เมื่อมีประมาณการทางบัญชีที่

- ผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญเพื่อจัดการกับการใช้ความเห็นส่วนบุคคล
- มีความไม่แน่นอนในการประมาณการสูง
- มีความซับซ้อนในการจัดทำ เช่น อันเนื่องมาจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศอย่างมาก ใช้ข้อมูลจำนวนมาก หรือใช้แหล่งที่มาของข้อมูลหลายแหล่ง หรือใช้ข้อสมมติที่มีความสัมพันธ์กันเองแบบซับซ้อน
- มีการเปลี่ยนแปลงหรือควรต้องมีการเปลี่ยนแปลงในวิธีการประมาณ ข้อสมมติ หรือข้อมูล เมื่อเปรียบเทียบกับงวดก่อน หรือ
- เกี่ยวข้องกับข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ

การประยุกต์ทักษะหรือความรู้เฉพาะทางโดยผู้บริหาร ซึ่งรวมถึงการใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(จ))

ก31. ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าสถานการณ์ต่อไปนี้เพิ่มโอกาสที่ผู้บริหารจำเป็นต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญหรือไม่<sup>35</sup>

- ลักษณะเฉพาะของเรื่องที่ต้องมีการประมาณ ตัวอย่างเช่น ประมาณการทางบัญชีอาจเกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของแหล่งแร่ธาตุหรือไฮโดรคาร์บอนในอุตสาหกรรมการสกัดหรือการประเมินผลลัพธ์ที่อาจเป็นไปได้เมื่อต้องนำเงื่อนไขในสัญญาที่ซับซ้อนไปปฏิบัติ
- ลักษณะที่ซับซ้อนของแบบจำลองที่ต้องนำไปประยุกต์ตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ดังที่อาจเกิดขึ้นในกรณีของการวัดมูลค่าบางกรณี เช่น การวัดมูลค่ายุติธรรมระดับ 3<sup>36</sup>
- ลักษณะที่ผิดปกติหรือเกิดขึ้นไม่บ่อยของสถานการณ์ รายการหรือเหตุการณ์ ที่ต้องมีการจัดทำประมาณการทางบัญชี

กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ข))

ก32. การทำความเข้าใจว่ากระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการระบุและจัดการกับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีอย่างไร อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาการเปลี่ยนแปลงของ

- ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี
- ความพร้อมหรือลักษณะของแหล่งที่มาของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำประมาณการทางบัญชีหรือที่อาจส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้
- ระบบสารสนเทศหรือสภาพแวดล้อมด้านเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ และ
- บุคลากรหลัก

ก33. เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในวิธีการที่ผู้บริหารระบุและประเมินโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือการทุจริตในการจัดทำประมาณการทางบัญชี รวมถึงข้อเท็จจริงที่ว่าผู้บริหารได้ดำเนินการในเรื่องต่อไปนี้หรือไม่ และถ้าหากใช่ ดำเนินการอย่างไร

- ให้ความสำคัญเป็นพิเศษในการเลือกหรือประยุกต์วิธีการประมาณ ข้อสมมติ และข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- ติดตามผลดัชนีชี้วัดผลการดำเนินงานที่สำคัญที่อาจบ่งชี้ถึงผลการดำเนินงานที่ไม่เป็นไปตามที่คาดหวังหรือไม่สอดคล้องกัน เมื่อเปรียบเทียบกับผลการดำเนินงานในอดีตหรือที่ประมาณไว้ หรือปัจจัยที่ทราบอื่น
- ระบุแรงจูงใจทางการเงินหรือแรงจูงใจอื่นซึ่งอาจเป็นแรงผลักดันให้เกิดความลำเอียง

<sup>35</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ย่อหน้าที่ 8

<sup>36</sup> มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 การวัดมูลค่ายุติธรรม เป็นต้น

- คอยติดตามเกี่ยวกับความจำเป็นในการเปลี่ยนแปลงวิธีการประมาณ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ หรือข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- กำหนดการกำกับดูแลและการสอบทานที่เหมาะสมสำหรับแบบจำลองที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- กำหนดให้มีเอกสารหลักฐานที่แสดงถึงเหตุผลหรือการสอบทานอย่างอิสระสำหรับการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญในการจัดทำประมาณการทางบัญชี

ระบบสารสนเทศของกิจการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ข)(1))

ก34. ประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญตามขอบเขตของย่อหน้าที่ 13(ข) เป็นประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องภายใต้ย่อหน้าที่ 25(ก) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ในการได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบสารสนเทศของกิจการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่า

- ประมาณการทางบัญชีเกิดจากการบันทึกรายการที่เกิดขึ้นซ้ำและเป็นประจำ หรือเกิดจากรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำหรือรายการผิดปกติ
- ระบบสารสนเทศได้จัดการกับประเด็นความครบถ้วนของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องอย่างไร โดยเฉพาะสำหรับประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหนี้สิน

ก35. ระหว่างการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจระบุประเภทของรายการ เหตุการณ์ หรือเงื่อนไข ซึ่งทำให้เกิดความจำเป็นต้องจัดทำประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งผู้บริหารไม่ได้ระบุไว้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) จัดการกับสถานการณ์ซึ่งผู้สอบบัญชีระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ผู้บริหารไม่ได้ระบุไว้ ซึ่งรวมถึงการพิจารณาผลกระทบจากการประเมินของผู้สอบบัญชีสำหรับกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ<sup>37</sup>

การระบุวิธีการประมาณ ข้อสมมติ และแหล่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ข)(2)(ก))

ก36. หากผู้บริหารเปลี่ยนวิธีการประมาณในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่า ตัวอย่างเช่น วิธีการประมาณใหม่นั้นเหมาะสมกว่าหรือไม่ วิธีการใหม่นั้นตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมหรือสถานการณ์ที่กระทบต่อกิจการหรือไม่ หรือตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงในข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือสภาพแวดล้อมของข้อบังคับทางกฎหมายหรือไม่ หรือผู้บริหารมีเหตุผลอื่นสนับสนุนที่เหมาะสมหรือไม่

<sup>37</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 23(ข)

ก37. หากผู้บริหารไม่เปลี่ยนวิธีการประมาณในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่า การใช้วิธีการประมาณ ข้อสมมติ และข้อมูลเดิมอย่างต่อเนื่องนั้นเหมาะสมตามสภาพแวดล้อม หรือสถานการณ์ปัจจุบันหรือไม่

วิธีการประมาณ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ซ)(2)(ก)(1))

ก38. แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดวิธีการประมาณที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี อย่างไรก็ตาม ในหลายกรณี แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไม่ได้กำหนดวิธีการประมาณใดๆ หรือเกณฑ์ในการวัดมูลค่าที่กำหนดไว้ว่าจะระบุหรืออนุญาตการใช้วิธีการประมาณที่เป็นทางเลือกอื่นๆ

แบบจำลอง

ก39. ผู้บริหารอาจออกแบบและนำการควบคุมเฉพาะมาใช้กับแบบจำลองที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ไม่ว่าจะเป็นแบบจำลองที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหารเองหรือแบบจำลองจากภายนอก เมื่อแบบจำลองนั้นมีความซับซ้อนหรือมีการใช้ความเห็นส่วนบุคคลในระดับที่สูงขึ้น (เช่น แบบจำลองวัดมูลค่าผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นหรือแบบจำลองวัดมูลค่ายุติธรรมที่ใช้ข้อมูลระดับ 3) การควบคุมที่ตอบสนองต่อความซับซ้อนหรือการใช้ความเห็นส่วนบุคคลดังกล่าวอาจมีความเป็นไปได้มากขึ้นที่จะถูกระบุว่าเกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี เมื่อแบบจำลองมีความซับซ้อน การควบคุมที่เกี่ยวกับคุณภาพของข้อมูลมีความเป็นไปได้มากขึ้นที่จะเป็นการควบคุมที่ระบุไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ปัจจัยที่อาจเหมาะสมสำหรับผู้สอบบัญชีในการพิจารณาเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในแบบจำลองและการควบคุมที่ระบุไว้ที่เกี่ยวข้องรวมถึงเรื่องต่อไปนี้

- วิธีการที่ผู้บริหารใช้ในการพิจารณาความเกี่ยวข้องและความถูกต้องของแบบจำลอง
- การตรวจสอบความถูกต้องหรือการย้อนทดสอบแบบจำลอง ซึ่งรวมถึงการพิจารณาว่าแบบจำลองนั้นได้รับการตรวจสอบความถูกต้องก่อนนำไปใช้และได้ตรวจสอบความถูกต้องของแบบจำลองอีกเป็นระยะๆ เพื่อพิจารณาว่าแบบจำลองยังคงเหมาะสมกับการนำไปใช้ตามที่ตั้งใจไว้หรือไม่ การตรวจสอบความถูกต้องของแบบจำลองของกิจการอาจรวมถึงการประเมิน
  - ความน่าเชื่อถือทางทฤษฎีของแบบจำลอง
  - ความถูกต้องของการคำนวณในแบบจำลอง และ
  - ความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูล และความเหมาะสมของข้อมูลและข้อสมมติที่ใช้ในแบบจำลอง
- วิธีการที่แบบจำลองปรับเปลี่ยนหรือปรับปรุงอย่างเหมาะสมในเวลาที่เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงในตลาดหรือเงื่อนไขอื่น และการมีนโยบายการควบคุมการเปลี่ยนแปลงที่เหมาะสมสำหรับการแก้ไขแบบจำลองนั้น

- การพิจารณาว่า มีการปรับปรุงผลลัพธ์จากแบบจำลองหรือไม่ และการปรับปรุงนั้นเหมาะสมกับสถานการณ์ตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ หากการปรับปรุงนั้นไม่เหมาะสม การปรับปรุงดังกล่าวอาจเป็นข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร และ
- การพิจารณาว่า แบบจำลองมีการจัดทำเอกสารหลักฐานประกอบอย่างเพียงพอหรือไม่ ซึ่งรวมถึงลักษณะในการนำแบบจำลองไปใช้ตามวัตถุประสงค์ ข้อจำกัด พารามิเตอร์ที่สำคัญ ข้อมูลและข้อสมมติที่จำเป็นต้องใช้ ผลลัพธ์จากการตรวจสอบความถูกต้องของแบบจำลอง และลักษณะและเกณฑ์ของการปรับปรุงผลลัพธ์จากแบบจำลอง

ข้อสมมติ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13(ข)(2)(ก)(2))

ก40. ตัวอย่างของเรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในวิธีการเลือกข้อสมมติของผู้บริหารที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ได้แก่

- เกณฑ์ในการเลือกของผู้บริหารและเอกสารหลักฐานที่สนับสนุนการเลือกข้อสมมติแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจให้เกณฑ์หรือแนวทางที่ใช้ในการเลือกข้อสมมติ
- วิธีการที่ผู้บริหารใช้ประเมินว่าข้อสมมติเกี่ยวข้องและครบถ้วนหรือไม่
- หากเหมาะสม วิธีการที่ผู้บริหารพิจารณาว่าข้อสมมติมีความสอดคล้องระหว่างกัน สอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้ในประมาณการทางบัญชีอื่นหรือธุรกรรมอื่นของกิจการ หรือสอดคล้องกับเรื่องอื่นซึ่ง
  - อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้บริหาร (เช่น ข้อสมมติเกี่ยวกับโปรแกรมการบำรุงรักษาซึ่งอาจกระทบต่อประมาณการอายุการใช้งานของสินทรัพย์) รวมทั้งการพิจารณาว่าข้อสมมตินั้นสอดคล้องกับแผนทางธุรกิจของกิจการและสภาพแวดล้อมภายนอกหรือไม่ และ
  - อยู่นอกเหนือการควบคุมของผู้บริหาร (เช่น ข้อสมมติเกี่ยวกับอัตราดอกเบี้ย อัตราการเสียชีวิต หรือมาตรการทางกฎหมายที่อาจเกิดขึ้น)
- ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องสำหรับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับข้อสมมติ

ก41. ในกรณีของประมาณการทางบัญชีเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม ข้อสมมติมีความแตกต่างกันไปตามแหล่งข้อมูลและเกณฑ์ในการใช้ดุลยพินิจที่สนับสนุนข้อสมมตินั้น ดังต่อไปนี้

- (ก) ข้อสมมติที่สะท้อนถึงสิ่งที่ผู้ซื้อผู้ขายในตลาดอาจใช้ในการกำหนดราคาสินทรัพย์หรือหนี้สิน ซึ่งกำหนดขึ้นโดยใช้ข้อมูลของตลาดที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลที่อิสระจากกิจการที่รายงาน

- (ข) ข้อสมมติที่สะท้อนถึงดุลยพินิจของกิจการเกี่ยวกับข้อสมมติที่ผู้ซื้อผู้ขายในตลาดอาจใช้ในการกำหนดราคาสินทรัพย์หรือหนี้สิน ซึ่งกำหนดขึ้นโดยใช้ข้อมูลที่ดีที่สุดที่หาได้ในสถานการณ์นั้น

อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ การแยกความแตกต่างระหว่าง (ก) และ (ข) อาจไม่สามารถทำได้ อย่างชัดเจนเสมอไปและการแยกความแตกต่างดังกล่าวขึ้นอยู่กับความเข้าใจเกี่ยวกับแหล่งข้อมูล และเกณฑ์ในการใช้ดุลยพินิจที่สนับสนุนข้อสมมตินั้น นอกจากนี้ ผู้บริหารอาจมีความจำเป็นต้องเลือกข้อสมมติจากข้อสมมติที่มีความแตกต่างกันที่ใช้โดยผู้ซื้อผู้ขายในตลาดต่างรายกัน

- ก42. ข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีถูกเรียกว่าข้อสมมติที่มีนัยสำคัญตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ หากการเปลี่ยนแปลงที่สมเหตุสมผลในข้อสมมติจะส่งผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่อจำนวนของประมาณการทางบัญชี การวิเคราะห์ความอ่อนไหวอาจมีประโยชน์ในการแสดงให้เห็นระดับที่จำนวนอาจแตกต่างกันตามข้อสมมติใดข้อสมมติหนึ่งหรือหลายข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี

ตลาดที่ไม่มีการซื้อขายหรือไม่มีสภาพคล่อง

- ก43. เมื่อไม่มีการซื้อขายหรือไม่มีสภาพคล่องในตลาด ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในวิธีการเลือกข้อสมมติของผู้บริหารอาจรวมถึงการทำความเข้าใจว่าผู้บริหารมี

- การนำนโยบายที่เหมาะสมไปใช้ในการปรับเปลี่ยนเพื่อประยุกต์วิธีการประมาณให้เหมาะสมในสถานการณ์ดังกล่าวหรือไม่ การปรับเปลี่ยนดังกล่าวอาจรวมถึงการปรับปรุงแบบจำลองเดิมหรือการพัฒนาแบบจำลองใหม่ให้เหมาะสมกับสถานการณ์
- ทรัพยากรที่มีทักษะหรือความรู้ที่จำเป็นในการปรับเปลี่ยนหรือพัฒนาแบบจำลองที่อาจจำเป็นในภาวะเร่งด่วน ซึ่งรวมถึงการเลือกเทคนิคการประเมินมูลค่าที่เหมาะสมกับสถานการณ์นั้น
- ทรัพยากรในการกำหนดช่วงของผลลัพธ์ในกรณีที่มีความไม่แน่นอนเข้ามาเกี่ยวข้อง เช่น การวิเคราะห์ความอ่อนไหว
- วิธีการและทรัพยากรที่ใช้ในการประเมินว่าการตกต่ำของสภาพตลาด (หากเกิดขึ้น) ส่งผลกระทบต่อการดำเนินงานของกิจการ สภาพแวดล้อมของกิจการและความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องอย่างไร และผลกระทบต่อประมาณการทางบัญชีของกิจการ และ
- ความเข้าใจที่เหมาะสมว่าข้อมูลราคาจากแหล่งสารสนเทศภายนอกแหล่งเดียวกันรวมทั้งประโยชน์ของข้อมูลราคาดังกล่าว อาจแตกต่างกันไปในสถานการณ์เช่นนั้น

ข้อมูล (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13(ข)(2)(ก)(3))

- ก44. เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในวิธีการเลือกข้อมูลในการจัดทำประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร รวมถึง

- ลักษณะของข้อมูลและแหล่งข้อมูล ซึ่งรวมถึงสารสนเทศที่ได้มาจากแหล่งสารสนเทศภายนอก
- วิธีการที่ผู้บริหารประเมินว่าข้อมูลนั้นเหมาะสมหรือไม่
- ความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูล
- ความสอดคล้องระหว่างข้อมูลที่ใช้กับข้อมูลที่ใช้ในงวดก่อน
- ความซับซ้อนของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศหรือด้านอื่นของสภาพแวดล้อมของเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการที่ใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลและประมวลผลข้อมูล ซึ่งรวมถึงกรณีที่เกี่ยวข้องกับการจัดการข้อมูลจำนวนมาก
- วิธีการให้ได้มาซึ่งข้อมูล วิธีการส่งข้อมูล วิธีการประมวลผลข้อมูล รวมทั้งวิธีการรักษาคุณภาพของข้อมูล

วิธีการที่ผู้บริหารทำความเข้าใจและตอบสนองต่อความไม่แน่นอนในการประมาณการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ข)(2)(ข)-13(ข)(2)(ค))

- ก45. เรื่องที่อาจเหมาะสมเพื่อให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าผู้บริหารมีการทำความเข้าใจถึงระดับของความไม่แน่นอนในการประมาณการหรือไม่และอย่างไร รวมถึงตัวอย่างต่อไปนี้
- ผู้บริหารมีการระบุวิธีการประมาณอื่นเพื่อเป็นทางเลือก ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ หรือ แหล่งข้อมูลที่เหมาะสมในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่และถ้ามี ระบุอย่างไร
  - ผู้บริหารมีการพิจารณาผลลัพธ์ที่เป็นทางเลือกอื่นโดย ตัวอย่างเช่น การวิเคราะห์ความอ่อนไหวเพื่อพิจารณาผลกระทบของความเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติที่มีนัยสำคัญหรือ ข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีหรือไม่และถ้ามี ระบุอย่างไร
- ก46. ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจระบุวิธีการเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารจากผลลัพธ์จากการวัดมูลค่าต่างๆ ที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผล แม่บทการรายงานทางการเงินอาจชี้ให้เห็นว่าจำนวนที่เหมาะสมคือจำนวนเดียวที่เลือกจากผลลัพธ์ในการวัดมูลค่าที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผล และในบางกรณี อาจบ่งชี้ว่าจำนวนที่เกี่ยวข้องมากที่สุดอาจเป็นจำนวนที่ได้จากค่ากลางของช่วงนั้น ๆ
- ก47. ตัวอย่างเช่น สำหรับการประมาณการมูลค่ายุติธรรม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13<sup>38</sup> ระบุว่า หากมีการใช้เทคนิคการประเมินมูลค่าหลายวิธีในการวัดมูลค่ายุติธรรม ผลลัพธ์ (ซึ่งคือ ตัวบ่งชี้มูลค่ายุติธรรมที่ได้จากแต่ละวิธี) ต้องถูกประเมินโดยพิจารณาความสมเหตุสมผลของช่วงของมูลค่าที่บ่งชี้โดยผลลัพธ์เหล่านั้น การวัดมูลค่ายุติธรรมเป็นการใช้มูลค่าใดมูลค่าหนึ่งที่อยู่ในช่วงของมูลค่าซึ่งเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของมูลค่ายุติธรรมในสถานการณ์นั้น ในกรณีอื่น

<sup>38</sup> มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 “การวัดมูลค่ายุติธรรม” ย่อหน้าที่ 63

แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้ใช้ค่าตัวเฉลี่ยที่ถ่วงน้ำหนักตามความน่าจะเป็นของผลลัพธ์ในการวัดมูลค่าที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผล หรือผลลัพธ์จากการวัดมูลค่าที่น่าจะเป็นไปได้มากที่สุด หรือผลลัพธ์จากการวัดมูลค่าที่มีความเป็นไปได้มากกว่าที่จะเป็นไปได้

ก48. แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดการเปิดเผยข้อมูลหรือวัตถุประสงค์การเปิดเผยเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี และบางกิจการอาจเลือกเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม ตัวอย่างของการเปิดเผยข้อมูลหรือวัตถุประสงค์การเปิดเผยดังกล่าวอาจเกี่ยวข้องกับ

- วิธีการประมาณที่ใช้ในการประมาณการ ซึ่งรวมถึงแบบจำลองที่เกี่ยวข้องและเกณฑ์ในการเลือกแบบจำลองนั้น
- สารสนเทศที่ได้รับจากแบบจำลอง หรือจากการคำนวณอื่นที่ใช้กำหนดประมาณการที่บันทึกหรือเปิดเผยในงบการเงิน ซึ่งรวมถึงสารสนเทศเกี่ยวกับข้อมูลอ้างอิงและข้อสมมติที่ใช้ในแบบจำลองนั้น เช่น
  - ข้อสมมติที่กำหนดขึ้นเอง หรือ
  - ข้อมูลที่ได้รับผลกระทบจากปัจจัยที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของกิจการ เช่น อัตราดอกเบี้ย
- ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในวิธีการประมาณจากงวดก่อน
- แหล่งที่มาของความไม่แน่นอนในการประมาณการ
- สารสนเทศเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม
- สารสนเทศเกี่ยวกับการวิเคราะห์ความอ่อนไหวที่ได้มาจากแบบจำลองทางการเงิน ซึ่งแสดงให้เห็นว่าผู้บริหารได้พิจารณาข้อสมมติทางเลือกอื่น ๆ แล้ว

ก49. ในบางกรณี แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลเฉพาะเกี่ยวกับความไม่แน่นอนในการประมาณการ ตัวอย่างเช่น

- การเปิดเผยสารสนเทศเกี่ยวกับข้อสมมติที่ใช้เกี่ยวกับอนาคตและแหล่งที่มาที่สำคัญอื่น ๆ ของความไม่แน่นอนในการประมาณการที่ทำให้ความเป็นไปได้ที่จะเกิดหรือขนาดของการปรับปรุงที่มีสาระสำคัญในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินหลังวันสิ้นงวดเพิ่มสูงขึ้น ข้อกำหนดดังกล่าวอาจเรียกว่า “แหล่งข้อมูลสำคัญเกี่ยวกับความไม่แน่นอนในการประมาณการ” หรือ “ประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ (Critical Accounting Estimates)” ซึ่งอาจเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีที่จำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารที่ยุ้งยากมากที่สุด ที่มีการใช้ความเห็นส่วนบุคคลอย่างมากที่สุด หรือที่ซับซ้อนมากที่สุด การใช้ดุลยพินิจดังกล่าวอาจมีการใช้ความเห็นส่วนบุคคลมากและมีความซับซ้อนมาก ดังนั้น โอกาสที่จะมีการปรับปรุงที่มีสาระสำคัญที่ตามมาสำหรับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินก็เพิ่มขึ้นด้วยจากการที่มีข้อมูลและข้อสมมติจำนวนมากที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์สุดท้ายที่อาจเป็นไปได้ในอนาคตของความไม่แน่นอนในการประมาณการ สารสนเทศที่อาจเปิดเผยรวมถึง

- ลักษณะของข้อสมมติหรือแหล่งที่มาอื่นของความไม่แน่นอนในการประมาณการ
- ความอ่อนไหวของมูลค่าตามบัญชีจากวิธีการประมาณและข้อสมมติที่ใช้ ซึ่งรวมถึงเหตุผลของความอ่อนไหวนั้น
- ผลลัพธ์สุดท้ายที่คาดหวังไว้ของความไม่แน่นอนและช่วงของผลลัพธ์ที่เป็นไปได้ อย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินที่ได้รับผลกระทบ
- คำอธิบายของการเปลี่ยนแปลงข้อสมมติในอดีตเกี่ยวกับสินทรัพย์และหนี้สิน หากความไม่แน่นอนยังคงมีอยู่
- การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับช่วงของผลลัพธ์ที่อาจเป็นไปได้ และข้อสมมติที่ใช้ในการกำหนดช่วงดังกล่าว
- การเปิดเผยสารสนเทศที่เฉพาะเจาะจงบางด้าน เช่น
  - สารสนเทศเกี่ยวกับนัยสำคัญของประมาณการทางบัญชีเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมต่อฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ
  - การเปิดเผยข้อมูลว่าไม่มีการซื้อขายหรือไม่มีสภาพคล่องในตลาด
- การเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพ เช่น ความเสี่ยงที่เผชิญอยู่และที่มาของความเสี่ยงนั้น วัตถุประสงค์ นโยบาย และขั้นตอนของกิจการเพื่อจัดการกับความเสี่ยงนั้นและวิธีการประมาณที่ใช้ในการวัดความเสี่ยงนั้น รวมทั้งการเปลี่ยนแปลงใดๆ จากงวดก่อนของข้อมูลเชิงคุณภาพเหล่านั้น
- การเปิดเผยข้อมูลเชิงปริมาณ เช่น ระดับความเสี่ยงที่กิจการเผชิญอยู่โดยใช้สารสนเทศที่ผู้บริหารหลักของกิจการได้รับจากภายในกิจการ ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงทางด้านเครดิต ความเสี่ยงทางด้านสภาพคล่อง และความเสี่ยงจากตลาด

การควบคุมที่ระบุเกี่ยวกับกระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร (อ้างอิงย่อหน้า 13(ณ))

ก50. การใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการระบุการควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุม และความจำเป็นในการประเมินการออกแบบและการพิจารณาว่าการควบคุมนั้นได้นำไปปฏิบัติหรือไม่ เกี่ยวข้องกับกระบวนการของผู้บริหารตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 13(ข)(2) ผู้สอบบัญชีอาจไม่ระบุการควบคุมที่เกี่ยวข้องสำหรับทุกแง่มุมที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 13(ข)(2)

ก51. ในการระบุการควบคุมและการประเมินการออกแบบและการพิจารณาว่าการควบคุมนั้นได้นำไปปฏิบัติหรือไม่ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึง

- วิธีการที่ผู้บริหารพิจารณาความเหมาะสมของข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ซึ่งรวมถึงกรณีที่ผู้บริหารใช้แหล่งสารสนเทศภายนอกหรือข้อมูลที่อยู่นอกบัญชีแยกประเภททั่วไปและบัญชีแยกประเภทย่อย

- การสอบทานและการอนุมัติประมาณการทางบัญชี ซึ่งรวมถึงข้อสมมติหรือข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการดังกล่าว โดยผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (หากเหมาะสม)
- การแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างผู้รับผิดชอบในการจัดทำประมาณการทางบัญชีและผู้ที่ทำให้เกิดรายการค่านั่น ซึ่งรวมถึงการมอบหมายความรับผิดชอบที่ค่านึงอย่างเหมาะสมถึงลักษณะของกิจการ และสินค้าหรือบริการของกิจการ ตัวอย่างเช่น ในกรณีของสถาบันทางการเงินขนาดใหญ่ การแบ่งแยกหน้าที่ที่เกี่ยวข้องอาจรวมถึงการมีหน่วยงานอิสระที่รับผิดชอบในการประมาณการและการตรวจสอบความถูกต้องของมูลค่ายุติธรรมของผลิตภัณฑ์ทางการเงินของกิจการ ซึ่งทำโดยผู้ที่ไม่มีส่วนได้เสียในผลประโยชน์ของผลิตภัณฑ์นั้น
- ความมีประสิทธิภาพของการออกแบบการควบคุม โดยทั่วไปเป็นเรื่องยากกว่าที่ผู้บริหารจะออกแบบการควบคุมที่ใช้จัดการกับการใช้ความเห็นส่วนบุคคลและความไม่แน่นอนในการประมาณการในลักษณะป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอย่างมีประสิทธิภาพเมื่อเทียบกับการออกแบบการควบคุมที่จัดการกับความซับซ้อน การควบคุมที่จัดการกับการใช้ความเห็นส่วนบุคคลและความไม่แน่นอนในการประมาณการอาจจำเป็นต้องมีส่วนที่ปฏิบัติงานโดยคนมากขึ้น ซึ่งอาจมีความน่าเชื่อถือน้อยกว่าการควบคุมโดยอัตโนมัติ เนื่องจากสามารถถูกละเลย เพิกเฉย หรือแทรกแซงโดยผู้บริหารได้ง่ายกว่า การออกแบบการควบคุมที่มีประสิทธิภาพเพื่อจัดการกับความซับซ้อนอาจแตกต่างกันขึ้นอยู่กับเหตุผลและลักษณะของความซับซ้อน ตัวอย่างเช่น อาจเป็นเรื่องง่ายกว่าในการออกแบบการควบคุมที่มีประสิทธิภาพสำหรับวิธีการประมาณที่ใช้เป็นประจำหรือสำหรับบูรณาการของข้อมูล

ก52. เมื่อผู้บริหารมีการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศอย่างมากในการจัดทำประมาณการทางบัญชี การควบคุมที่ระบุในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมมักรวมถึงการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ และการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศ การควบคุมดังกล่าวอาจใช้จัดการกับ

- ความเสี่ยงที่ว่าระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศหรือด้านอื่นของสภาพแวดล้อมของเทคโนโลยีสารสนเทศมีความสามารถในการประมวลผลข้อมูลปริมาณมากหรือไม่ และถูกตั้งค่าไว้อย่างเหมาะสมเพื่อการประมวลผลในกรณีดังกล่าวหรือไม่
- ความเสี่ยงเกี่ยวกับการคำนวณที่ซับซ้อนที่ใช้ในวิธีการประมาณ เมื่อต้องใช้ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศจำนวนมากเพื่อประมวลผลธุรกรรมที่มีความซับซ้อน ต้องจัดให้มีการกระทยอดของรายการที่รับส่งระหว่างกันในระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศเหล่านั้น โดยเฉพาะเมื่อระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศเหล่านั้นไม่เชื่อมโยงกันโดยอัตโนมัติหรืออาจต้องอาศัยการทำงานด้วยมือในบางส่วน
- ความเสี่ยงที่ว่ากรอบการออกแบบและการปรับตั้งค่าแบบจำลองให้เหมาะสมได้รับการประเมินเป็นระยะๆ หรือไม่

- ความเสี่ยงเกี่ยวกับความครบถ้วนและความถูกต้องในการดึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีจากบันทึกของกิจการหรือจากแหล่งสารสนเทศภายนอก
- ความเสี่ยงเกี่ยวกับข้อมูล ซึ่งรวมถึงความครบถ้วนและความถูกต้องของการไหลของข้อมูลผ่านระบบสารสนเทศของกิจการ ความเหมาะสมของการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ที่เกิดขึ้นกับข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี และการดำรงไว้ซึ่งบูรณภาพและความปลอดภัยของข้อมูล
- ความเสี่ยงเกี่ยวกับการประมวลผลหรือการบันทึกข้อมูลเมื่อมีการใช้แหล่งสารสนเทศภายนอก
- ความเสี่ยงที่ว่าผู้บริหารมีการควบคุมการเข้าถึง การเปลี่ยนแปลง และการบำรุงรักษาแบบจำลองแต่ละตัว เพื่อเก็บข้อมูลเกี่ยวกับร่องรอยการแก้ไขเปลี่ยนแปลงสำหรับเวอร์ชันของแบบจำลองที่ได้รับการยืนยันความน่าเชื่อถือแล้วให้ครบถ้วน และเพื่อป้องกันการบุกรุกหรือแก้ไขแบบจำลองเหล่านั้นโดยไม่ได้รับอนุญาตหรือไม่
- ความเสี่ยงที่ว่ามีการควบคุมที่เหมาะสมในการส่งสารสนเทศเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไปหรือไม่ ซึ่งรวมถึงการควบคุมที่เหมาะสมสำหรับรายการบันทึกบัญชี

ก53. ในบางอุตสาหกรรม เช่น ธนาการหรือประกันภัย คำว่า “การกำกับดูแล” อาจใช้ในการอธิบายถึงกิจกรรมภายในสภาพแวดล้อมการควบคุม กระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ และองค์ประกอบอื่นของระบบการควบคุมภายใน ตามที่ได้อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>39</sup>

ก54. สำหรับกิจการที่มีหน่วยงานตรวจสอบภายใน งานของหน่วยงานนั้นอาจเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีในการได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับ

- ลักษณะและขอบเขตของการใช้ประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร
- การออกแบบและการนำการควบคุมซึ่งตอบสนองต่อความเสี่ยงเกี่ยวกับข้อมูล ข้อสมมติ และแบบจำลองที่ใช้จัดทำประมาณการทางบัญชีไปปฏิบัติ
- ด้านต่าง ๆ ของระบบสารสนเทศของกิจการที่จัดทำข้อมูลที่เป็นพื้นฐานสำหรับประมาณการทางบัญชี และ
- วิธีการระบุ ประเมิน และจัดการกับความเสี่ยงใหม่เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี

การสอบทานผลลัพธ์หรือการประมาณการใหม่สำหรับประมาณการทางบัญชีของงวดก่อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)

ก55. การสอบทานผลลัพธ์หรือการประมาณการใหม่สำหรับประมาณการทางบัญชีของงวดก่อน (การสอบทานย้อนหลัง) ช่วยในการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ

<sup>39</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ภาคผนวก 3

ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเมื่อประมาณการทางบัญชีของงวดก่อนมีผลลัพธ์สุดท้ายจากการโอนหรือการรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินในงวดปัจจุบันแล้ว หรือเมื่อประมาณการทางบัญชีของงวดก่อนได้รับการประมาณการใหม่สำหรับวัตถุประสงค์ของงวดปัจจุบัน การสอบทานย้อนหลังอาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่ง

- ข้อมูลเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของกระบวนการประมาณการในงวดก่อนของผู้บริหาร ซึ่งผู้สอบบัญชีสามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพที่เป็นไปได้ของการประมาณการในงวดปัจจุบันของผู้บริหาร
- หลักฐานการสอบบัญชีสำหรับเรื่องต่าง ๆ เช่น เหตุผลสำหรับการเปลี่ยนแปลง ซึ่งอาจต้องเปิดเผยในงบการเงิน
- สารสนเทศเกี่ยวกับความซับซ้อนหรือความไม่แน่นอนในการประมาณการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี
- สารสนเทศเกี่ยวกับข้อบ่งชี้หรือโอกาสจะเกิดความลำเอียงในประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีช่วยในการระบุสถานการณ์หรือเงื่อนไขดังกล่าว และช่วยในการกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

ก56. การสอบทานย้อนหลังอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่สนับสนุนการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงวดปัจจุบัน การสอบทานย้อนหลังดังกล่าวอาจนำไปปฏิบัติกับประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นสำหรับงบการเงินงวดก่อน หรืออาจปฏิบัติโดยครอบคลุมหลายงวดหรืองวดที่สั้นกว่า (เช่น ครึ่งปีหรือไตรมาส) ในบางกรณี การสอบทานย้อนหลังที่ครอบคลุมหลายงวดอาจเหมาะสมเมื่อผลลัพธ์ของประมาณการทางบัญชีนั้นใช้เวลานานกว่าจะสิ้นสุดลง

ก57. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240<sup>40</sup> กำหนดให้มีการสอบทานย้อนหลังถึงการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารและข้อสมมติที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีที่มีนัยสำคัญ ในทางปฏิบัติ การสอบทานประมาณการทางบัญชีของงวดก่อนโดยผู้สอบบัญชีที่เป็นส่วนหนึ่งของวิธีการประเมินความเสี่ยงตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อาจทำร่วมกับการสอบทานที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 240

ก58. ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจว่าจำเป็นต้องทำการสอบทานย้อนหลังโดยละเอียดมากขึ้น หากการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชีในงวดก่อนพบว่า ตัวอย่างเช่น ความเสี่ยงสืบเนื่องได้รับการประเมินในระดับที่สูงสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในบางเรื่อง ในการสอบทานย้อนหลังโดย

---

<sup>40</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน”  
ย่อหน้าที่ 33(ข)(2)

ละเอียดยุทธศาสตร์อาจให้ความสนใจเป็นพิเศษ (หากเป็นไปได้) ในผลกระทบของข้อมูลและข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีงวดก่อน ในทางตรงกันข้าม ตัวอย่างเช่น สำหรับประมาณการทางบัญชีที่เกิดจากการบันทึกรายการที่เกิดขึ้นซ้ำและเป็นประจำ ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินว่าการใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อประเมินความเสี่ยงนั้นเพียงพอแล้วสำหรับวัตถุประสงค์ของการสอบทานดังกล่าว

- ก59. วัตถุประสงค์ในการวัดมูลค่าสำหรับประมาณการทางบัญชีเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมและประมาณการทางบัญชีอื่น ซึ่งขึ้นอยู่กับเงื่อนไข ณ วันที่มีการวัดมูลค่า เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับความเชื่อเกี่ยวกับมูลค่า ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ซึ่งอาจเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญและรวดเร็วเมื่อสภาพแวดล้อมในการดำเนินงานของกิจการเปลี่ยนแปลงไป ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจมุ่งความสนใจที่จะสอบทานเพื่อให้ได้มาซึ่งสารสนเทศที่อาจเกี่ยวข้องกับการระบุหรือการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น ในบางกรณี การทำความเข้าใจเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงของข้อสมมติของผู้ซื้อผู้ขายในตลาดที่ส่งผลต่อผลลัพธ์ของประมาณการทางบัญชีเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมในงวดก่อนอาจไม่นำให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง ในกรณีนี้ หลักฐานการสอบบัญชีอาจได้มาโดยการทำความเข้าใจผลลัพธ์ของข้อสมมติ (เช่น ประมาณการกระแสเงินสด) และการทำความเข้าใจในประสิทธิภาพของกระบวนการประมาณการในงวดก่อนของผู้บริหารที่สนับสนุนการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงวดปัจจุบัน
- ก60. ผลต่างระหว่างผลลัพธ์ของประมาณการทางบัญชีและจำนวนที่รับรู้ในงบการเงินงวดก่อนไม่จำเป็นต้องแสดงถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของงบการเงินในงวดก่อน อย่างไรก็ตาม ผลต่างนั้นอาจแสดงถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหาก ตัวอย่างเช่น ผลต่างนั้นเกิดขึ้นทั้งที่มีสารสนเทศที่ผู้บริหารสามารถหามาได้ก่อนจัดทำงบการเงินในงวดก่อนเสร็จเรียบร้อยหรือมีสารสนเทศที่สามารถคาดหวังได้อย่างสมเหตุสมผลว่าสามารถหาและนำไปพิจารณาได้ในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง<sup>41</sup> ผลต่างดังกล่าวอาจทำให้เกิดคำถามต่อกระบวนการของผู้บริหารในการพิจารณาถึงสารสนเทศที่ใช้จัดทำประมาณการทางบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจทบทวนแผนการที่จะทดสอบการควบคุมที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งทบทวนการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมที่เกี่ยวข้องอีกครั้ง หรืออาจตัดสินใจว่าจำเป็นต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่สามารถจูงใจมากขึ้นเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว แม่บทการรายงานทางการเงินหลายแม่บทอาจให้แนวทางในการแยกความแตกต่างระหว่างการเปลี่ยนแปลงในประมาณการทางบัญชีที่ถือว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงกับการเปลี่ยนแปลงที่ไม่ถือว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง รวมทั้งให้แนวปฏิบัติทางบัญชีที่กำหนดให้ปฏิบัติตามในแต่ละกรณี

<sup>41</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 “เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 14

ทักษะหรือความรู้เฉพาะทาง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 15)

ก61. เรื่องที่อาจส่งผลกระทบต่อการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบจำเป็นต้องมีทักษะและความรู้เฉพาะด้านหรือไม่ ได้แก่ตัวอย่างต่อไปนี้<sup>42</sup>

- ลักษณะของประมาณการทางบัญชีสำหรับบางธุรกิจหรือบางอุตสาหกรรม (เช่น แหล่งสินแร่ สินทรัพย์ทางการเกษตร เครื่องมือทางการเงินที่ซับซ้อน หนังสือตามสัญญาประกันภัย)
- ระดับของความไม่แน่นอนในการประมาณการ
- ความซับซ้อนของวิธีการประมาณและแบบจำลองที่ใช้
- ความซับซ้อนของข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ซึ่งรวมถึงเรื่องที่มีความแตกต่างในการตีความหรือการนำไปปฏิบัติ หรือเรื่องที่ใช้วิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชีที่แตกต่างกัน
- วิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะใช้ในการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้
- ความจำเป็นในการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับเรื่องที่ไม่ได้ระบุโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- ระดับของดุลยพินิจที่จำเป็นต้องใช้ในการเลือกข้อมูลและข้อสมมติ
- ความซับซ้อนและขอบเขตของการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในการจัดทำประมาณการทางบัญชีของกิจการ

ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของความเกี่ยวข้องของแต่ละคนที่มีทักษะและความรู้เฉพาะทางอาจแตกต่างกันตลอดช่วงการตรวจสอบ

ก62. ผู้สอบบัญชีอาจไม่มีทักษะหรือความรู้เฉพาะทางที่จำเป็น เมื่อเรื่องที่เกี่ยวข้องเป็นด้านอื่นที่นอกเหนือจากการบัญชีหรือการสอบบัญชี (เช่น ทักษะการประเมินมูลค่า) และอาจจำเป็นต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี<sup>43</sup>

ก63. ประมาณการทางบัญชีหลายเรื่องไม่จำเป็นต้องใช้ทักษะหรือความรู้เฉพาะทาง ตัวอย่างเช่น ทักษะและความรู้เฉพาะทางอาจไม่จำเป็นสำหรับการคำนวณค่าเผื่อสินค้าล้าสมัยแบบง่าย อย่างไรก็ตาม ตัวอย่างเช่น สำหรับผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นของสถาบันการเงินหรือหนังสือตาม

<sup>42</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) “การบริหารคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 25-26 และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 “การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 8(จ)

<sup>43</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620 “การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี”

สัญญาประกันภัยของกิจการประกันภัย ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่ามีความจำเป็นต้องใช้ทักษะและความรู้เฉพาะทาง

การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 4 และ 16)

- ก64. การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีเป็นเรื่องสำคัญสำหรับประมาณการทางบัญชีทุกประเภท ซึ่งไม่เพียงรวมถึงประมาณการที่รับรู้ในงบการเงิน แต่รวมถึงที่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย
- ก65. ย่อหน้าที่ ก44 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 กล่าวว่า มาตรฐานการสอบบัญชีโดยทั่วไปจะกล่าวถึง “ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ” มากกว่าการกล่าวถึงความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแยกจากกัน มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 315 (ปรับปรุง 2564) กำหนดให้แยกประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมเพื่อให้เกณฑ์ในการออกแบบและการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้<sup>44</sup> ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330
- ก66. ในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องสำหรับประมาณการทางบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>45</sup> ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องที่มีผลกระทบต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้และวิธีการที่ปัจจัยดังกล่าวมีผลกระทบ การพิจารณาปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องของผู้สอบบัญชีอาจให้สารสนเทศที่ใช้สำหรับ
- การประเมินความเป็นไปได้ที่จะเกิดและขนาดของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (นั่นคือ จุดที่ความเสี่ยงสืบเนื่องถูกประเมินบนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง) และ
  - การพิจารณาเหตุผลในการประเมินระดับความเสี่ยงสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้และการพิจารณาว่าวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 18 ตอบสนองต่อเหตุผลดังกล่าว

ภาคผนวก 1 อธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับความสัมพันธ์กันระหว่างปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง

<sup>44</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 31 และ 34

<sup>45</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 31(ก)

- ก67. เหตุผลสำหรับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ของผู้สอบบัญชี อาจมาจากปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องด้านความไม่แน่นอนในการประมาณการ ความซับซ้อนในการประมาณ การใช้ความเห็นส่วนบุคคลในการประมาณ หรือปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่นที่เกี่ยวข้องกับการประมาณ ปัจจัยใดปัจจัยหนึ่งหรือมากกว่า ตัวอย่างเช่น
- (ก) ประมาณการทางบัญชีสำหรับผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นนั้นมักจะมี ความซับซ้อนเพราะไม่สามารถสังเกตผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นได้โดยตรงและ อาจต้องใช้แบบจำลองที่ซับซ้อน แบบจำลองนั้นอาจใช้ชุดของข้อมูลในอดีตและข้อสมมติ เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในอนาคตที่ซับซ้อนในสถานการณ์เฉพาะกิจการต่างๆ ที่อาจยาก ในการคาดการณ์ นอกจากนี้ ประมาณการทางบัญชีสำหรับผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะ เกิดขึ้นนั้นก็มีความไม่แน่นอนในการประมาณการสูงและมีการใช้ความเห็นส่วนบุคคลที่ มีนัยสำคัญเมื่อใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือเงื่อนไขต่างๆ ในอนาคต ข้อพิจารณา สำหรับหนี้สินตามสัญญาประกันภัยก็เป็นไปในทำนองเดียวกัน
  - (ข) ประมาณการทางบัญชีสำหรับค่าเผื่อสินค้าล้าสมัยของกิจการที่มีประเภทของสินค้าที่ หลากหลายอาจจำเป็นต้องมีระบบและกระบวนการที่ซับซ้อน แต่อาจเกี่ยวข้องกับการใช้ ความเห็นส่วนบุคคลน้อย และอาจมีระดับของความไม่แน่นอนในการประมาณการต่ำ ขึ้นอยู่กับลักษณะของสินค้าคงเหลือ
  - (ค) การจัดทำประมาณการทางบัญชีอื่นอาจไม่ซับซ้อนแต่อาจมีความไม่แน่นอนในการ ประมาณการสูงและจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญ เช่น ประมาณการทางบัญชี เกี่ยวกับหนี้สินที่ต้องใช้ดุลยพินิจที่สำคัญเพียงเรื่องเดียว นั่นคือ จำนวนของประมาณการ ดังกล่าวซึ่งขึ้นอยู่กับดุลยพินิจเกี่ยวกับผลที่จะเกิดขึ้นของคดีความ
- ก68. ความเกี่ยวข้องและความมีนัยสำคัญของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องของประมาณการหนึ่งอาจ แตกต่างจากประมาณการอื่น ดังนั้น ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง ไม่ว่าแต่ละปัจจัยหรือรวมหลาย ปัจจัย อาจส่งผลกระทบต่อประมาณการทางบัญชีแบบง่าย และผู้สอบบัญชีอาจระบุความเสี่ยง จำนวนไม่มากหรือประเมินให้ความเสี่ยงสืบเนื่องอยู่ใกล้กับระดับต่ำสุดของระดับของความเสี่ยง สืบเนื่อง
- ก69. ในทางตรงกันข้าม ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง ไม่ว่าแต่ละปัจจัยหรือรวมหลายปัจจัย อาจส่ง ผลกระทบต่อประมาณการทางบัญชีที่ซับซ้อนมากกว่า และอาจส่งผลให้ผู้สอบบัญชีประเมินความ เสี่ยงสืบเนื่องไว้ในช่วงที่สูงกว่าในระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง สำหรับประมาณการทางบัญชีดังกล่าว การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับผลกระทบของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องมักจะมีผลโดยตรง ต่อจำนวนและลักษณะของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ ระบุไว้ ผลการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว และท้ายที่สุดความสามารถในการจูงใจของหลักฐาน การสอบบัญชีที่จำเป็นต้องได้รับในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ นอกจากนี้ การใช้ การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่งสำหรับประมาณการ ทางบัญชีดังกล่าว

- ก70. เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงินอาจให้สารสนเทศเพิ่มเติมเกี่ยวกับการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ตัวอย่างเช่น ผลลัพธ์ของประมาณการทางบัญชีอาจปรากฏให้ทราบระหว่างการตรวจสอบ ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจประเมินหรือปรับปรุงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้<sup>46</sup> โดยไม่ต้องพิจารณาว่าปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องส่งผลกระทบต่อโอกาสของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่จะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีอย่างไร เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงินยังอาจมีอิทธิพลต่อการเลือกวิธีการทดสอบประมาณการทางบัญชีของผู้สอบบัญชีตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 18 ตัวอย่างเช่น สำหรับโบนัสค้างจ่ายทั่วไปซึ่งขึ้นอยู่กับอัตราร้อยละของผลตอบแทนพนักงานบางคน ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่ามีความซับซ้อนหรือการใช้ความเห็นส่วนบุคคลในการจัดทำประมาณการทางบัญชีค่อนข้างน้อย ดังนั้นจึงอาจประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ใกล้กับระดับต่ำสุดของระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง การจ่ายโบนัสภายหลังจากสิ้นงวดบัญชีอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ได้ประเมินไว้
- ก71. การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมของผู้สอบบัญชีอาจทำได้หลายวิธี ขึ้นอยู่กับเทคนิคหรือวิธีการด้านการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีเห็นควร การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมอาจอาศัยการจัดกลุ่มเชิงคุณภาพ (เช่น ความเสี่ยงจากการควบคุมที่ประเมินไว้ในระดับสูง ปานกลาง ต่ำ) หรือจัดกลุ่มตามความคาดหวังของผู้สอบบัญชีว่าวิธีการควบคุมนั้นมีประสิทธิผลในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ระบุไว้อย่างไร (นั่นคือ ตามการพึ่งพาประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการควบคุมที่วางแผนไว้ ตัวอย่างเช่น หากความเสี่ยงจากการควบคุมถูกประเมินไว้ในระดับสูงสุด ผู้สอบบัญชีไม่วางแผนที่จะพึ่งพาประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการควบคุม หากความเสี่ยงจากการควบคุมได้ประเมินไว้ในระดับต่ำกว่าระดับสูง ผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะพึ่งพาประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการควบคุมนั้น

ความไม่แน่นอนในการประมาณการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 16(ก))

- ก72. ในการพิจารณาถึงระดับที่ประมาณการทางบัญชีขึ้นอยู่กับความไม่แน่นอนในการประมาณการ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณา
- ว่าแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องได้กำหนด
    - วิธีการประมาณที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีซึ่งโดยลักษณะแล้วมีความไม่แน่นอนในการประมาณการในระดับสูงหรือไม่ ตัวอย่างเช่น แม่บท

<sup>46</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 37

การรายงานทางการเงินอาจกำหนดให้ใช้ข้อมูลนำเข้าที่ไม่สามารถสังเกตได้จากแหล่งต่างๆ

- การใช้ข้อสมมติซึ่งโดยลักษณะแล้วมีความไม่แน่นอนในการประมาณการในระดับสูงหรือไม่ เช่น ข้อสมมติที่มีช่วงพยากรณ์ที่ยาว ซึ่งขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้จากแหล่งต่างๆ และเป็นการยากสำหรับผู้บริหารในการจัดทำหรือการใช้ข้อสมมติต่างๆ ที่สัมพันธ์กันเอง
- การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนในการประมาณการหรือไม่
- สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ กิจกรรมอาจดำเนินการในตลาดที่ประสบกับความผันผวนหรือการเปลี่ยนแปลงครั้งใหญ่ (เช่น การเปลี่ยนแปลงอย่างมากของค่าเงิน หรือตลาดที่ไม่มีสภาพคล่อง) ดังนั้น ประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องจึงอาจต้องอาศัยข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้จากแหล่งต่างๆ
- ว่ามีความเป็นไปได้หรือไม่ (หรือปฏิบัติได้หรือไม่เท่าที่แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องยินยอม) สำหรับผู้บริหาร
  - ในการคาดการณ์อย่างแม่นยำและน่าเชื่อถือเกี่ยวกับจำนวนที่จะรับรู้ในอนาคตสำหรับรายการในอดีต (เช่น จำนวนที่จะจ่ายภายใต้เงื่อนไขที่อาจเกิดขึ้นตามสัญญา) หรือเกี่ยวกับเหตุการณ์และผลกระทบของเหตุการณ์หรือเงื่อนไขในอนาคต (เช่น จำนวนของผลขาดทุนด้านเครดิตในอนาคตหรือจำนวนเงินค่าสินไหมทดแทนจากการประกันภัยที่จะจ่ายชำระและเวลาที่จะชำระจำนวนเงินดังกล่าว) หรือ
  - ในการได้มาซึ่งสารสนเทศที่แม่นยำและครบถ้วนเกี่ยวกับสภาพในปัจจุบัน (เช่น สารสนเทศเกี่ยวกับปัจจัยในการประเมินมูลค่าที่จะสะท้อนมุมมองของผู้ร่วมตลาด ณ วันที่ในงบการเงินเพื่อจัดทำประมาณการมูลค่ายุติธรรม)

ก73. ลำพังขนาดของจำนวนเงินที่รับรู้หรือเปิดเผยในงบการเงินสำหรับประมาณการทางบัญชีไม่ใช่ข้อบ่งชี้ของแนวโน้มในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เนื่องจากประมาณการทางบัญชีนี้อาจแสดงในจำนวนที่ต่ำไป เป็นต้น

ก74. ในบางสถานการณ์ ความไม่แน่นอนในการประมาณการอาจมีระดับสูงจนไม่สามารถจัดทำประมาณการทางบัญชีที่สมเหตุสมผลได้ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจไม่ได้รับรู้ประมาณการนั้นในงบการเงินหรือไม่ให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ในกรณีเหล่านี้ อาจมีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ว่าควรรับรู้ประมาณการทางบัญชีหรือไม่หรือควรวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ รวมทั้งความเสี่ยงเกี่ยวกับความสมเหตุสมผลของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินด้วย สำหรับประมาณการทางบัญชีดังกล่าว แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีและความไม่แน่นอนในการประมาณการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการนั้น (ดูย่อหน้าที่ ก112-ก113 และ ก143-ก144)

ก75. ในบางกรณี ความไม่แน่นอนในการประมาณการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีอาจก่อให้เกิดข้อสงสัยที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)<sup>47</sup> ได้ให้ข้อกำหนดและแนวทางในสถานการณ์ดังกล่าว

ความซับซ้อนหรือการใช้ความเห็นส่วนบุคคล (อ้างอิงย่อหน้าที่ 16(ข))

ระดับที่ความซับซ้อนกระทบต่อการเลือกและการนำวิธีการประมาณไปปฏิบัติ

ก76. ในการคำนึงถึงระดับที่การเลือกและการนำวิธีการประมาณไปปฏิบัติในการจัดทำประมาณการทางบัญชีได้รับผลกระทบจากความซับซ้อน ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึง

- ความจำเป็นในการใช้ทักษะหรือความรู้เฉพาะทางโดยผู้บริหาร ซึ่งอาจบ่งชี้ให้เห็นว่าวิธีการประมาณที่ใช้จัดทำประมาณการทางบัญชีนั้นมีลักษณะที่ซับซ้อน และดังนั้นประมาณการทางบัญชีอาจมีโอกาสูงที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ เมื่อผู้บริหารจัดทำแบบจำลองขึ้นเองโดยมีประสบการณ์ที่เกี่ยวข้องเพียงเล็กน้อยหรือใช้แบบจำลองที่ประยุกต์วิธีการประมาณที่ยังไม่เป็นที่ยอมรับหรือไม่ได้ใช้โดยทั่วไปในอุตสาหกรรมหรือในสถานการณ์แวดล้อมนั้น ๆ อาจมีโอกาสูงขึ้นที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ลักษณะของเกณฑ์ในการวัดมูลค่าที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งอาจเป็นผลให้มีความจำเป็นต้องใช้วิธีการประมาณที่ซับซ้อนซึ่งอาศัยแหล่งที่มาของข้อมูลหรือข้อสมมติในอดีตและในอนาคตจากหลายแหล่งโดยข้อมูลหรือข้อสมมติเหล่านั้นมีความสัมพันธ์ระหว่างกันจำนวนมาก ตัวอย่างเช่น ค่าเผื่อผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอาจต้องใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับการจ่ายชำระในอนาคตและกระแสเงินสดอื่น โดยอาศัยการพิจารณาข้อมูลจากประสบการณ์ในอดีตและการนำข้อสมมติที่คาดการณ์สถานการณ์ในอนาคตไปใช้ ในทำนองเดียวกัน การประเมินมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาประกันภัยอาจต้องใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับการจ่ายเงินตามสัญญาประกันภัยในอนาคตที่ต้องประมาณการโดยใช้ประสบการณ์ในอดีตและแนวโน้มในปัจจุบันและในอนาคตที่สันนิษฐานขึ้น

ระดับที่ความซับซ้อนกระทบต่อการเลือกและการนำข้อมูลไปใช้

ก77. ในการคำนึงถึงระดับที่การเลือกและการนำข้อมูลไปใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีได้รับผลกระทบจากความซับซ้อน ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึง

- ความซับซ้อนของกระบวนการในการได้ข้อมูลมา โดยคำนึงถึงความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของแหล่งที่มาของข้อมูล ข้อมูลจากแหล่งที่มาบางแหล่งอาจน่าเชื่อถือมากกว่าบางแหล่ง นอกจากนี้ ด้วยเหตุผลด้านการรักษาความลับหรือกรรมสิทธิ์

<sup>47</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง”

แหล่งสารสนเทศภายนอกบางแหล่งจะไม่เปิดเผยสารสนเทศที่อาจเกี่ยวข้องในการพิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่มาจากแหล่งนั้น (หรือเปิดเผยไม่ทั้งหมด) เช่น แหล่งที่มาของข้อมูลอ้างอิงที่แหล่งที่มานั้นนำมาใช้ หรือวิธีการที่ข้อมูลถูกรวบรวมและประมวลผล

- ความซับซ้อนสืบเนื่องในการรักษาคุณภาพของข้อมูล เมื่อข้อมูลมีจำนวนมากและจากหลายแหล่งที่มา ก็อาจมีความซับซ้อนสืบเนื่องในการรักษาคุณภาพของข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- ความจำเป็นในการตีความเงื่อนไขของสัญญาที่ซับซ้อน ตัวอย่างเช่น การพิจารณากระแสเงินสดเข้าหรือกระแสเงินสดออกที่เกิดจากผู้ขายหรือส่วนลดที่ให้ลูกค้าอาจขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของสัญญาที่ซับซ้อนอย่างมาก ซึ่งจำเป็นต้องมีประสบการณ์หรือความรู้ความสามารถเฉพาะทางในการทำความเข้าใจหรือตีความ

ระดับที่ใช้ความเห็นส่วนบุคคลกระทบต่อการเลือกและการนำวิธีการประมาณ ข้อสมมติ หรือข้อมูลไปใช้

ก78. ในการคำนึงถึงระดับที่การเลือกและการนำวิธีการประมาณ ข้อสมมติ หรือข้อมูลไปใช้ ได้รับผลกระทบจากการใช้ความเห็นส่วนบุคคล ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึง

- ระดับที่แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไม่ระบุแนวทางการประเมินมูลค่า แนวคิด เทคนิค และปัจจัยที่ใช้ในวิธีการประมาณ
- ความไม่แน่นอนที่เกี่ยวข้องกับจำนวนเงินหรือช่วงเวลา ซึ่งรวมถึงความยาวของช่วงที่คาดคะเน จำนวนเงินและช่วงเวลาที่จะเกิดขึ้นเป็นแหล่งที่มาของความไม่แน่นอนในการประมาณการที่เป็นผลสืบเนื่อง และก่อให้เกิดความจำเป็นในการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารสำหรับการเลือกค่าประมาณแบบจุด ซึ่งนำไปสู่การเปิดโอกาสให้เกิดความลำเอียงของผู้บริหาร ตัวอย่างเช่น ประมาณการทางบัญชีที่มีข้อสมมติที่คาดการณ์เกี่ยวกับสภาวะการณ์ในอนาคต อาจมีระดับของการใช้ความเห็นส่วนบุคคลสูง ซึ่งอาจเป็นโอกาสให้เกิดความลำเอียงของผู้บริหาร

ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่น (อ้างอิงย่อหน้าที่ 16(ข))

ก79. ระดับของการใช้ความเห็นส่วนบุคคลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีมีอิทธิพลต่อโอกาสที่ประมาณการทางบัญชีจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่น ตราบเท่าที่ปัจจัยเสี่ยงเหล่านั้นมีผลต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง ตัวอย่างเช่น เมื่อประมาณการทางบัญชีขึ้นอยู่กับการใช้ความเห็นส่วนบุคคลระดับสูง ประมาณการทางบัญชีมักจะมีโอกาสที่จะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือการทุจริต และเรื่องดังกล่าวอาจทำให้ได้ช่วงของผลลัพธ์ของการวัดมูลค่าที่มีจำนวนแตกต่างกันอย่างมาก ผู้บริหารอาจเลือกค่าประมาณแบบจุดจากช่วงของผลลัพธ์ดังกล่าวซึ่งจริงๆ แล้วเป็นช่วงของผลลัพธ์ที่ไม่เหมาะสมในสถานการณ์นั้น ๆ หรือเป็นช่วงของผลลัพธ์ที่ได้รับอิทธิพลอย่างไม่เหมาะสมจากความลำเอียงของผู้บริหารทั้งที่ตั้งใจหรือไม่ตั้งใจ และจึงได้ประมาณการที่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ในกรณีของการตรวจสอบต่อเนื่องหลายงวดบัญชี ข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้

ที่จะเกิดความล่าเหยี่ยงของผู้บริหารที่ระบุไว้ระหว่างการสอบบัญชีในงวดก่อน ๆ อาจมีผลต่อการวางแผนและวิธีการประเมินความเสี่ยงในงวดปัจจุบัน

**ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ** (อ้างอิงย่อหน้าที่ 17)

- ก80. การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของผู้สอบบัญชีที่คำนึงถึงระดับที่ประมาณการทางบัญชีขึ้นอยู่กับหรือได้รับผลกระทบจากความไม่แน่นอนในการประมาณการ ความซับซ้อนในการประมาณการ การใช้ความเห็นส่วนบุคคลในการประมาณการ หรือปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่นที่เกี่ยวข้องกับการประมาณการ ช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุและประเมินไว้ได้ เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

**การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้**  
**วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชี** (อ้างอิงย่อหน้าที่ 18)

- ก81. ในการออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม ผู้สอบบัญชีอาจใช้แนวทางใดใน 3 แนวทาง (แนวทางใดแนวทางหนึ่งหรือหลายแนวทางร่วมกัน) ที่ระบุในย่อหน้าที่ 18 ตัวอย่างเช่น เมื่อใช้ข้อสมมติจำนวนมากเพื่อจัดทำประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจใช้แนวทางในการทดสอบที่แตกต่างกันสำหรับข้อสมมติแต่ละข้อที่ทดสอบ

**การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องทั้งที่สอดคล้องหรือขัดแย้ง**

- ก82. หลักฐานการสอบบัญชีประกอบด้วยสารสนเทศทั้งที่สนับสนุนและสอดคล้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และสารสนเทศที่ขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้<sup>48</sup> การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีในลักษณะที่เป็นกลางอาจเกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งหลักฐานจากแหล่งที่มาหลายแหล่งทั้งภายในและภายนอกกิจการ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีไม่ได้ถูกกำหนดให้ค้นหาอย่างละเอียดเพื่อระบุแหล่งที่มาของหลักฐานการสอบบัญชีที่เป็นไปได้ทั้งหมด
- ก83. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่สามารถจูงใจให้เชื่อได้มากขึ้นเมื่อการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีปรากฏว่ามีความเสี่ยงอยู่ในเกณฑ์ที่สูงขึ้น<sup>49</sup> ดังนั้น การพิจารณาลักษณะหรือปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชีอาจมีความสำคัญมากขึ้นเมื่อความเสี่ยงสืบเนื่องที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีถูกประเมินไว้ในช่วงที่สูงขึ้นในระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง

**การปรับให้เหมาะสม**

- ก84. ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีนั้นได้รับผลกระทบจากปัจจัยต่าง ๆ เช่น

<sup>48</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ย่อหน้าที่ ก5

<sup>49</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 7(ข) และ ก19

- ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ ซึ่งมีผลต่อความสามารถในการมุ่งใจของหลักฐานการสอบบัญชีที่จำเป็นต้องได้รับ และมีอิทธิพลต่อแนวทางที่ผู้สอบบัญชีเลือกเพื่อตรวจสอบประมาณการทางบัญชี ตัวอย่างเช่น ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้เกี่ยวกับความมืออยู่จริงหรือการแสดงผลค่าอาจต่ำสำหรับโบนัสค้างจ่ายที่กำหนดโดยใช้วิธีการแบบตรงไปตรงมาและจะจ่ายให้กับพนักงานหลังจากวันสิ้นงวดไม่นาน ในสถานการณ์เช่นนี้ การที่ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอจากการประเมินเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีอาจเหมาะสมในทางปฏิบัติมากกว่าการใช้แนวทางการตรวจสอบอื่น
- เหตุผลของระดับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้

เมื่อผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะพึ่งพาความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้า 19)

- ก85. การทดสอบความมีประสิทธิภาพของการนำการควบคุมไปปฏิบัติอาจเหมาะสมเมื่อความเสี่ยงสืบเนื่องถูกประเมินให้อยู่ในระดับสูงบนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญกรณีนี้อาจเป็นกรณีที่ประมาณการทางบัญชีขึ้นอยู่กับหรือได้รับผลกระทบจากความซับซ้อนในระดับสูง เมื่อประมาณการทางบัญชีได้รับผลกระทบจากการใช้ความเห็นส่วนบุคคลในระดับสูงและทำให้ผู้บริหารจึงต้องใช้ดุลยพินิจที่สำคัญ ข้อจำกัดสืบเนื่องในประสิทธิภาพของการออกแบบการควบคุมอาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องมุ่งเน้นไปที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระมากกว่าการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม
- ก86. ในการตัดสินใจเกี่ยวกับลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาปัจจัยต่างๆ เช่น
- ลักษณะ ความถี่ และปริมาณของรายการ
  - ความมีประสิทธิภาพของการออกแบบการควบคุม ซึ่งรวมถึงข้อเท็จจริงที่ว่า การควบคุมได้รับการออกแบบอย่างเหมาะสมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงสืบเนื่องที่ได้ประเมินไว้หรือไม่ รวมทั้งความเข้มแข็งของการกำกับดูแล
  - ความสำคัญของการควบคุมบางตัวที่มีต่อวัตถุประสงค์การควบคุมโดยรวมและกระบวนการที่กิจการจัดให้มี ซึ่งรวมถึงความซับซ้อนของระบบสารสนเทศที่สนับสนุนรายการต่างๆ
  - การติดตามผลการควบคุมและข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่ระบุได้
  - ลักษณะของความเสี่ยงที่การควบคุมถูกออกแบบมาเพื่อตอบสนอง เช่น ความเสี่ยงของการควบคุมเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจ เมื่อเปรียบเทียบกับความเสี่ยงของการควบคุมสำหรับข้อมูลสนับสนุน
  - ความรู้ความสามารถของบุคคลที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการควบคุม

- ความถี่ของกิจกรรมควบคุม และ
- หลักฐานการปฏิบัติงานของกิจกรรมการควบคุม

การตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

ก87. ในบางอุตสาหกรรม (เช่น ธุรกิจบริการทางการเงิน) ผู้บริหารใช้เทคโนโลยีสารสนเทศอย่างกว้างขวางในการดำเนินธุรกิจ ดังนั้นจึงอาจมีความเป็นไปได้สูงที่จะมีความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีบางประเภทซึ่งวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

ก88. สถานการณ์ที่มีความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ อาจรวมถึง

- เมื่อการควบคุมมีความจำเป็นเพื่อลดความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการเริ่มต้น การบันทึก การประมวลผล หรือการรายงานสารสนเทศที่ได้รับจากภายนอกบัญชีแยกประเภททั่วไป และบัญชีแยกประเภทย่อย
- เมื่อใช้วิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ในการเริ่มต้น บันทึก ประมวลผล หรือรายงานสารสนเทศที่สนับสนุนสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หนึ่งเรื่องหรือมากกว่านั้น ซึ่งมักจะเกิดขึ้นเมื่อมีรายการหรือข้อมูลปริมาณมาก หรือมีการใช้แบบจำลองที่ซับซ้อน ซึ่งทำให้ต้องพึ่งพาเทคโนโลยีสารสนเทศอย่างมากเพื่อทำให้มั่นใจในความถูกต้องและครบถ้วนของสารสนเทศ สถาบันการเงินหรือกิจการสาธารณูปโภคอาจจำเป็นต้องกำหนดค่าเพื่อผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นที่มีความซับซ้อน ตัวอย่างเช่น ในกรณีของกิจการสาธารณูปโภค ข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำค่าเพื่อผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอาจประกอบด้วยยอดคงเหลือของบัญชีขนาดเล็ก ๆ จำนวนมากที่เกิดจากรายการปริมาณมาก ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้สอบบัญชีอาจสรุปได้ว่าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอได้หากไม่มีการทดสอบการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับแบบจำลองที่ใช้ในการจัดทำค่าเพื่อผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

ในกรณีดังกล่าว ความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีอาจขึ้นอยู่กับประสิทธิผลของการควบคุมในเรื่องความถูกต้องและความครบถ้วนของสารสนเทศ

ก89. ในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับบางกิจการ (เช่น ธนาคารหรือบริษัทประกัน) ผู้สอบบัญชีอาจถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้ปฏิบัติงานเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมหรือเพื่อให้ความเชื่อมั่นสำหรับการควบคุมภายใน ในสถานการณ์เช่นนี้และในสถานการณ์อื่นที่คล้ายคลึงกัน ผู้สอบบัญชีอาจใช้สารสนเทศที่ได้จากการปฏิบัติงานดังกล่าวเป็นหลักฐานการสอบบัญชี ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับพิจารณาว่ามีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นในภายหลังที่อาจส่งผลกระทบต่อความเกี่ยวข้องของหลักฐานนั้นสำหรับการสอบบัญชีหรือไม่

### ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 20)

ก90. เมื่อวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญมีเพียงวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>50</sup> กำหนดให้วิธีการเหล่านั้นต้องรวมถึง การทดสอบรายละเอียด การทดสอบรายละเอียดดังกล่าวอาจได้รับการออกแบบและปฏิบัติตามแต่ละแนวทางที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 18 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ขึ้นอยู่กับการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพในสถานการณ์นั้นๆ ตัวอย่างของการทดสอบรายละเอียดสำหรับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีรวมถึง

- การตรวจสอบ เช่น การตรวจสอบสัญญาเพื่อยืนยันเงื่อนไขหรือข้อสมมติ
- การทดสอบการคำนวณ เช่น การตรวจสอบความถูกต้องทางคณิตศาสตร์ของแบบจำลอง
- การตรวจสอบว่าข้อสมมติที่ใช้ตรงกับเอกสารสนับสนุน เช่น สารสนเทศที่เผยแพร่โดยบุคคลที่สาม

### การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 21)

ก91. ในบางสถานการณ์ การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น การขายสินค้าคงคลังทั้งหมดในไม่ช้าหลังวันสิ้นงวดสำหรับผลิตภัณฑ์ที่ถูกยกเลิกอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับประมาณการของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ณ วันสิ้นงวด ในกรณีอื่นๆ อาจจำเป็นต้องใช้แนวทางทดสอบนี้ร่วมกับแนวทางอื่นในย่อหน้าที่ 18

ก92. สำหรับประมาณการทางบัญชีบางประเภท เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีมักไม่ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ตัวอย่างเช่น เงื่อนไขหรือเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีบางประเภทเกิดขึ้นในช่วงเวลาที่ยาวนานมาก นอกจากนี้ อันเป็นผลมาจากวัตถุประสงค์ในการวัดมูลค่าสำหรับประมาณการทางบัญชีเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม สารสนเทศหลังจากวันสิ้นงวดอาจไม่สะท้อนเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่มีอยู่ ณ วันที่ในงบดุล ดังนั้นจึงอาจไม่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าสำหรับประมาณการทางบัญชีเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม

ก93. ถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจที่จะไม่เลือกใช้แนวทางการทดสอบนี้สำหรับประมาณการทางบัญชีบางประเภท ผู้สอบบัญชียังต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 โดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบที่ออกแบบเพื่อให้

<sup>50</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 21

ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่าเหตุการณ์ทั้งหมดที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่  
ในงบการเงินและวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ต้องปรับปรุงหรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน  
ได้รับการระบุ<sup>51</sup> และแสดงในงบการเงินอย่างเหมาะสม<sup>52</sup> เนื่องจากการวัดมูลค่าประมาณการทาง  
บัญชีในหลายๆ กรณีที่นอกเหนือไปจากการวัดมูลค่าสำหรับประมาณการทางบัญชีเกี่ยวกับมูลค่า  
ยุติธรรม โดยปกติจะขึ้นอยู่กับผลลัพธ์ของเงื่อนไข รายการ หรือเหตุการณ์ในอนาคต งานของ  
ผู้สอบบัญชีภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 จึงมีความเกี่ยวข้องอย่างมาก

การทดสอบวิธีการจัดทำประมาณการของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22)

ก94. การทดสอบวิธีการจัดทำประมาณการของผู้บริหารอาจเป็นแนวทางที่เหมาะสมในกรณีตัวอย่าง  
ต่อไปนี้

- การสอบทานของผู้สอบบัญชีสำหรับประมาณการทางบัญชีที่มีลักษณะ คล้ายกันสำหรับ  
งบการเงินงวดก่อนชี้ให้เห็นว่ากระบวนการในปัจจุบันของผู้บริหารมีความเหมาะสม
- ประมาณการทางบัญชีขึ้นอยู่กับประชากรจำนวนมากที่มีลักษณะคล้ายกันและแต่ละราย  
มีมูลค่าที่ไม่มีความสำคัญ
- แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องได้ระบุวิธีที่คาดหวังให้ผู้บริหารจัดทำประมาณการ  
ทางบัญชี เช่น ในกรณีของค่าเผื่อผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น
- ประมาณการทางบัญชีจัดทำจากการประมวลผลข้อมูลที่ทำเป็นปกติ

นอกจากนี้ การทดสอบวิธีการจัดทำประมาณการของผู้บริหารยังอาจเป็นแนวทางที่เหมาะสมเมื่อ  
ไม่มีวิธีทดสอบที่ทำได้ในทางปฏิบัติ หรืออาจเป็นแนวทางที่เหมาะสมที่ใช้ร่วมกับแนวทางทดสอบอื่นๆ

การเปลี่ยนแปลงในวิธีการประมาณ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ และข้อมูลจากงวดก่อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23(ก),  
24(ก) และ 25(ก))

ก95. เมื่อการเปลี่ยนแปลงในวิธีการประมาณ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ หรือข้อมูลจากงวดก่อนไม่ได้ขึ้นอยู่กับ  
สถานการณ์ใหม่หรือสารสนเทศใหม่ หรือเมื่อข้อสมมติที่มีนัยสำคัญไม่สอดคล้องกันเอง และ  
ไม่สอดคล้องกับที่ใช้ในการประมาณการทางบัญชีอื่นๆ หรือกับข้อสมมติที่เกี่ยวข้องที่ถูกใช้ในส่วน  
อื่นของกิจกรรมทางธุรกิจของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องมีการหารือเพิ่มเติมกับ  
ผู้บริหารเกี่ยวกับสถานการณ์และตั้งคำถามผู้บริหารเกี่ยวกับความเหมาะสมของข้อสมมติที่ใช้ใน  
ระหว่างการหารือ

ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23(ข), 24(ข) และ 25(ข))

ก96. เมื่อผู้สอบบัญชีระบุว่ามีข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชี  
อาจจำเป็นต้องหารือกับผู้บริหารเพิ่มเติมและอาจจำเป็นต้องพิจารณาอีกครั้งว่าได้รับหลักฐาน  
การสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่และวิธีการประมาณ ข้อสมมติ และข้อมูลที่ใช้

<sup>51</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 ย่อหน้าที่ 6

<sup>52</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 ย่อหน้าที่ 8

มีความเหมาะสมและสามารถใช้สนับสนุนในสถานการณ์ดังกล่าวหรือไม่ ตัวอย่างของข้อบ่งชี้ถึงความล่าช้าของผู้บริหารสำหรับประมาณการทางบัญชีบางเรื่องอาจเป็นกรณีที่ผู้บริหารได้จัดทำช่วงของข้อสมมติที่แตกต่างกันหลายด้าน และในแต่ละด้าน ผู้บริหารจะเลือกข้อสมมติที่ดีที่สุดของช่วงที่ทำให้เกิดผลลัพธ์จากการวัดมูลค่าที่เป็นประโยชน์ที่สุดสำหรับผู้บริหาร

#### วิธีการประมาณ

การเลือกวิธีการประมาณ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23(ก))

ก97. ข้อพิจารณาที่เกี่ยวข้องสำหรับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของวิธีการประมาณที่เลือกในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และความเหมาะสมของการเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อน (ถ้ามี) อาจรวมถึง

- ความเหมาะสมของเหตุผลของผู้บริหารสำหรับวิธีการประมาณที่เลือก
- ความเหมาะสมตามสถานการณ์ของวิธีการประมาณเมื่อพิจารณาถึงลักษณะของประมาณการทางบัญชี ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง แนวคิดหรือเทคนิคการประเมินมูลค่าอื่นที่มีอยู่ ข้อกำหนดด้านกฎระเบียบ รวมทั้งธุรกิจ อุตสาหกรรม และสภาพแวดล้อมที่กิจการดำเนินงานอยู่
- วิธีการประมาณที่ผู้บริหารสืบหาสาเหตุของความแตกต่าง ในกรณีที่ผู้บริหารเห็นว่าวิธีการที่แตกต่างกันส่งผลให้เกิดประมาณการที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ และ
- ข้อเท็จจริงที่ว่า การเปลี่ยนแปลงเกิดจากสถานการณ์ใหม่หรือข้อมูลใหม่หรือไม่ หากไม่ใช่ การเปลี่ยนแปลงอาจไม่สมเหตุสมผลหรือไม่เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง การเปลี่ยนแปลงโดยพลการส่งผลให้เกิดความไม่สอดคล้องกันของงบการเงินในงวดต่าง ๆ และอาจทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินหรืออาจเป็นข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความล่าช้าของผู้บริหาร (ดูเพิ่มเติมย่อหน้าที่ ก133-ก136)

ประเด็นเหล่านี้มีความสำคัญเมื่อแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไม่ได้กำหนดวิธีการประมาณหรืออนุญาตให้ใช้วิธีการประมาณหลายวิธี

การใช้แบบจำลองที่มีความซับซ้อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23(ง))

ก98. แบบจำลองและวิธีการประมาณที่เกี่ยวข้องมีแนวโน้มที่จะซับซ้อนมากขึ้นเมื่อ

- การทำความเข้าใจและการประยุกต์วิธีการประมาณ (ซึ่งรวมถึงการออกแบบแบบจำลอง และการเลือกและการใช้ข้อมูลและข้อสมมติที่เหมาะสม) ต้องใช้ทักษะหรือความรู้เฉพาะทาง
- เป็นการยากที่จะได้รับข้อมูลที่จำเป็นสำหรับใช้ในแบบจำลอง เนื่องจากมีข้อจำกัดเกี่ยวกับความพร้อมใช้หรือความสามารถในการสังเกตได้ของข้อมูล หรือความสามารถในการเข้าถึงข้อมูล หรือ

- เป็นการยากที่จะรักษาคุณภาพ (เช่น ความถูกต้อง ความสอดคล้อง หรือความครบถ้วน) ของข้อมูลและข้อสมมติในการใช้แบบจำลองเนื่องจากปัจจัยในการประเมินมูลค่ามีจำนวนมาก ความสัมพันธ์ระหว่างแต่ละปัจจัยมีจำนวนมาก หรือมีการคำนวณหลายรอบ

ก99. เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเมื่อผู้บริหารใช้แบบจำลองที่ซับซ้อนอาจรวมถึงตัวอย่างต่อไปนี้

- แบบจำลองนั้นได้รับการตรวจสอบความถูกต้องก่อนนำไปใช้หรือเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในแบบจำลอง โดยมีการสอบทานเป็นระยะเพื่อให้มั่นใจว่ายังมีความเหมาะสมกับวัตถุประสงค์ที่จะนำไปใช้หรือไม่ กระบวนการตรวจสอบความถูกต้องของกิจการอาจรวมถึงการประเมินดังต่อไปนี้
  - ความเหมาะสมของทฤษฎีที่ใช้ในแบบจำลอง
  - ความถูกต้องทางคณิตศาสตร์ของแบบจำลอง
  - ความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลและข้อสมมติของแบบจำลอง และ
  - ผลลัพธ์ของแบบจำลองเมื่อเปรียบเทียบกับรายการที่เกิดขึ้นจริง
- มีนโยบายและวิธีการควบคุมการเปลี่ยนแปลงอย่างเหมาะสมหรือไม่
- ผู้บริหารใช้ทักษะและความรู้ที่เหมาะสมในการใช้แบบจำลองหรือไม่

ข้อพิจารณาเหล่านี้อาจเป็นประโยชน์สำหรับวิธีการประมาณที่ไม่ได้ใช้แบบจำลองที่ซับซ้อนด้วยเช่นกัน

ก100. ผู้บริหารอาจปรับปรุงผลลัพธ์ของแบบจำลองเพื่อให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ในบางธุรกิจ การปรับปรุงเหล่านี้เรียกว่าการปรับปรุงโดยใช้ดุลยพินิจ (Overlays) ในกรณีของประมาณการทางบัญชีเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม อาจเป็นการเหมาะสมที่จะพิจารณาว่าการปรับปรุงผลลัพธ์ของแบบจำลองนั้น (ถ้ามี) สะท้อนถึงข้อสมมติที่ผู้ซื้อผู้ขายในตลาดอาจใช้ในสถานการณ์ที่คล้ายกันหรือไม่

การรักษาคุณภาพของข้อสมมติที่มีนัยสำคัญและข้อมูลที่นำไปใช้กับวิธีการประมาณ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23(จ))

ก101. การรักษาคุณภาพของข้อสมมติที่มีนัยสำคัญและข้อมูลที่นำไปใช้กับวิธีการประมาณนั้นหมายถึงการรักษาความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูลและข้อสมมติในการประมวลผลสารสนเทศทุกขั้นตอน ความล้มเหลวในการรักษาคุณภาพดังกล่าวอาจส่งผลให้เกิดความเสียหายของข้อมูลและข้อสมมติ และอาจทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ในกรณีนี้ ข้อพิจารณาที่เกี่ยวข้องสำหรับผู้สอบบัญชีอาจรวมถึงการพิจารณาว่าผู้บริหารสามารถเปลี่ยนแปลงข้อมูลและข้อสมมติโดยตั้งใจ (และไม่สามารถมีการเปลี่ยนแปลงใดๆ ที่เกิดขึ้นโดยไม่ตั้งใจ) ในระหว่างกิจกรรมต่างๆ (เช่น การนำเข้า การจัดเก็บ การส่ง หรือการประมวลผล) หรือไม่

ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24)

ก102. ข้อพิจารณาที่เกี่ยวข้องสำหรับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของข้อสมมติที่มีนัยสำคัญในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และความเหมาะสมของการเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อน (ถ้ามี) อาจรวมถึง

- เหตุผลของผู้บริหารในการเลือกข้อสมมตินั้น
- ความเหมาะสมตามสถานการณ์ของข้อสมมติเมื่อพิจารณาถึงลักษณะของประมาณการทางบัญชี ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งธุรกิจ อุตสาหกรรม และสภาพแวดล้อมที่กิจการดำเนินงานอยู่ และ
- ข้อเท็จจริงที่ว่า การเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อนในการเลือกข้อสมมติขึ้นอยู่กับสถานการณ์ใหม่ หรือข้อมูลใหม่หรือไม่ หากไม่ใช่ การเปลี่ยนแปลงก็อาจไม่สมเหตุสมผลหรือไม่เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีโดยผลการอาจทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรืออาจเป็นข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร (ดูย่อหน้าที่ ก133-ก136)

- ก103. ผู้บริหารอาจประเมินข้อสมมติที่เป็นทางเลือกหรือผลลัพธ์ของประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับข้อสมมติทางเลือกนั้น โดยใช้แนวทางต่างๆ จำนวนมากแล้วแต่สถานการณ์ แนวทางหนึ่งที่เป็นไปได้คือการวิเคราะห์ความอ่อนไหว ซึ่งอาจเกี่ยวข้องกับการพิจารณาว่าจำนวนเงินของประมาณการทางบัญชีแตกต่างกันในแต่ละข้อสมมติอย่างไร แม้ว่าประมาณการทางบัญชีที่วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม ก็อาจมีความแตกต่างกันได้เนื่องจากผู้ร่วมตลาดที่แตกต่างกันจะใช้ข้อสมมติที่แตกต่างกันด้วย การวิเคราะห์ความอ่อนไหวอาจนำไปสู่การจัดทำสถานการณ์จำลองจำนวนมาก ซึ่งบางครั้งผู้บริหารจะแบ่งตามลักษณะต่างๆ ซึ่งรวมถึง “สถานการณ์ในแง่ร้าย” และ “สถานการณ์ในแง่ดี”
- ก104. จากความรู้ที่ได้รับระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจทราบหรือได้มาซึ่งความเข้าใจในข้อสมมติที่ใช้ในด้านอื่นของธุรกิจของกิจการ เรื่องดังกล่าวอาจรวมถึง ตัวอย่างเช่น โอกาสทางธุรกิจ ข้อสมมติที่ใช้ในนโยบาย และกระแสเงินสดในอนาคต นอกจากนี้ หากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานได้ปฏิบัติงานด้านอื่นให้กิจการ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>53</sup> กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องพิจารณาว่าสารสนเทศที่ได้รับจากการปฏิบัติงานอื่นมีความเกี่ยวข้องในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ นอกจากนี้ การพิจารณาสารสนเทศดังกล่าวนี้อาจเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจว่าข้อสมมติที่มีนัยสำคัญมีความสอดคล้องกันเองและสอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการทางบัญชีอื่นหรือไม่
- ก105. ความเหมาะสมของข้อสมมติที่มีนัยสำคัญในบริบทของข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจขึ้นอยู่กับความตั้งใจและความสามารถในการดำเนินการบางด้านของผู้บริหาร ผู้บริหารมักจัดทำเอกสารเกี่ยวกับแผนงานและความตั้งใจที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินบางชนิด และแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้ผู้บริหารกระทำเรื่องดังกล่าวด้วยลักษณะและขอบเขตของหลักฐานการสอบบัญชีที่จะได้รับเกี่ยวกับความตั้งใจและความสามารถของ

<sup>53</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 15(ข)

ผู้บริหารเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ วิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี  
อาจรวมถึง (หากเกี่ยวข้อง)

- การสอบทานเหตุการณ์ในอดีตเกี่ยวกับการดำเนินการตามความตั้งใจของผู้บริหาร
- การตรวจสอบแผนงานที่เป็นลายลักษณ์อักษรหรือเอกสารอื่น ซึ่งรวมถึงประมาณที่ผ่าน  
การอนุมัติแล้วอย่างเป็นทางการ การให้ความเห็นชอบ หรือรายงานการประชุม (ในกรณี  
ที่เกี่ยวข้อง)
- การสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับเหตุผลสำหรับการดำเนินการบางด้าน
- การสอบทานเหตุการณ์ที่เกิดภายหลังวันที่ในงบการเงินจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
- การประเมินความสามารถของกิจการในการดำเนินการบางอย่างให้เหมาะสมกับสภาพ  
เศรษฐกิจของกิจการ ซึ่งรวมถึงผลกระทบของภาวะผูกพันที่มี และข้อจำกัดทางด้าน  
กฎหมาย ข้อบังคับ หรือสัญญาที่อาจส่งผลกระทบต่อความเป็นไปได้ของการดำเนินการ  
ของผู้บริหาร
- การพิจารณาว่าผู้บริหารได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดในการจัดทำเอกสาร (ถ้ามี) ตามแม่บท  
การรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

อย่างไรก็ตาม แม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทอาจไม่อนุญาตให้ใช้ความตั้งใจหรือ  
แผนงานของผู้บริหารในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ซึ่งส่วนใหญ่เป็นกรณีของประมาณการ  
ทางบัญชีเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมเนื่องจากวัตถุประสงค์ในการวัดมูลค่าของประมาณการเหล่านั้น  
กำหนดว่าข้อสมมติที่มีนัยสำคัญต้องสะท้อนให้เห็นถึงข้อสมมติที่ผู้ซื้อและผู้ขายในตลาดใช้

ข้อมูล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25(ก))

ก106. ข้อพิจารณาที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของข้อมูลที่เลือกใช้ในบริบทของ  
แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และความเหมาะสมของการเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อน  
(ถ้ามี) อาจรวมถึง

- เหตุผลของผู้บริหารในการเลือกข้อมูลนั้น
- ความเหมาะสมของข้อมูลในสถานการณ์นั้นเมื่อพิจารณาถึงลักษณะของประมาณการทาง  
บัญชี ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งธุรกิจ อุตสาหกรรม  
และสภาพแวดล้อมที่กิจการดำเนินงานอยู่ และ
- ข้อเท็จจริงที่ว่า การเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อนสำหรับแหล่งที่มาหรือรายการของข้อมูลที่  
เลือก หรือข้อมูลที่เลือก เป็นผลมาจากสถานการณ์ใหม่หรือข้อมูลใหม่หรือไม่ หากไม่ใช่  
การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวก็อาจไม่สมเหตุสมผลหรือไม่เป็นไปตามแม่บทการรายงาน  
ทางการเงินที่เกี่ยวข้อง การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีโดยพลการส่งผลให้เกิด  
ความไม่สอดคล้องกันของงบการเงินในงวดต่าง ๆ และอาจทำให้งบการเงินเกิดการแสดง  
ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรืออาจเป็นข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะ  
เกิดความลำเอียงของผู้บริหาร (ดูย่อหน้าที่ ก133-ก136)

ความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25(ค))

ก107. เมื่อมีการใช้สารสนเทศที่จัดทำขึ้นโดยกิจการ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีประเมินว่าสารสนเทศนั้นมีความน่าเชื่อถือเพียงพอตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีหรือไม่ ซึ่งรวมถึง หากจำเป็นในสถานการณ์นั้นๆ การหาหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความถูกต้องและความครบถ้วนของสารสนเทศและการประเมินว่าสารสนเทศมีความแม่นยำและมีรายละเอียดเพียงพอตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีหรือไม่<sup>54</sup>

เงื่อนไขทางกฎหมายหรือเงื่อนไขตามสัญญาที่มีความซับซ้อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25(ง))

ก108. วิธีการที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเมื่อประมาณการทางบัญชีขึ้นอยู่กับเงื่อนไขทางกฎหมายหรือเงื่อนไขตามสัญญาที่มีความซับซ้อน รวมถึง

- การพิจารณาว่าจำเป็นต้องมีทักษะหรือความรู้เฉพาะทางเพื่อทำความเข้าใจหรือตีความสัญญาหรือไม่
- การสอบถามที่ปรึกษาทางกฎหมายของกิจการเกี่ยวกับเงื่อนไขทางกฎหมายหรือเงื่อนไขตามสัญญา และ
- ตรวจสอบสัญญาที่เกี่ยวข้องเพื่อ
  - ประเมินวัตถุประสงค์ทางธุรกิจที่อยู่เบื้องหลังการทำรายการหรือสัญญานั้น และ
  - พิจารณาว่าเงื่อนไขตามสัญญาสอดคล้องกับคำอธิบายของผู้บริหารหรือไม่

การเลือกค่าประมาณแบบจุดและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องของผู้บริหารเกี่ยวกับความไม่แน่นอนในการประมาณการ

ขั้นตอนของผู้บริหารเพื่อทำความเข้าใจและตอบสนองต่อความไม่แน่นอนในการประมาณการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26(ก))

ก109. ข้อพิจารณาที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับเรื่องที่ว่าผู้บริหารได้ดำเนินการตามขั้นตอนที่เหมาะสมเพื่อทำความเข้าใจและตอบสนองต่อความไม่แน่นอนในการประมาณการหรือไม่ อาจรวมถึงการพิจารณาว่าผู้บริหารได้ดำเนินการต่อไปนี้หรือไม่

- (ก) ทำความเข้าใจเกี่ยวกับความไม่แน่นอนในการประมาณการ (โดยการระบุแหล่งที่มา) และการประเมินระดับความผันผวนสืบเนื่องในผลลัพธ์ของการวัดมูลค่าและช่วงของผลลัพธ์ของการวัดมูลค่าผลลัพธ์ที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผล
- (ข) ระบุระดับที่ความซับซ้อนหรือการใช้ความเห็นส่วนบุคคลในกระบวนการวัดมูลค่ากระทบต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และตอบสนองต่อความเป็นไปได้ที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยใช้
  - (1) ทักษะและความรู้ที่เหมาะสมในการจัดทำประมาณการทางบัญชี และ

<sup>54</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ย่อหน้าที่ 9

(2) ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งรวมถึงการระบุและการตอบสนองต่อโอกาสที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร และ

(ค) ตอบสนองต่อความไม่แน่นอนในการประมาณการ โดยการเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งอธิบายความไม่แน่นอนในการประมาณการ

การเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องสำหรับความไม่แน่นอนในการประมาณการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26(ข))

ก110. เรื่องที่อาจเกี่ยวข้องสำหรับการเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องสำหรับความไม่แน่นอนในการประมาณการรวมถึงการพิจารณาว่า

- มีการเลือกวิธีการประมาณและข้อมูลที่ใช้เหมาะสมหรือไม่ ซึ่งรวมถึงเมื่อมีวิธีการประมาณที่เป็นทางเลือกในการจัดทำประมาณการทางบัญชีและแหล่งข้อมูลที่เป็นทางเลือก
- ปัจจัยในการประเมินมูลค่าที่ใช้มีความเหมาะสมและครบถ้วนหรือไม่
- ข้อสมมติที่ใช้ถูกเลือกจากช่วงของจำนวนเงินที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผลและได้รับการสนับสนุนโดยข้อมูลที่เหมาะสมที่เกี่ยวข้องและเชื่อถือได้หรือไม่
- มีการบำรุงรักษาข้อมูลที่ใช้ให้มีความเหมาะสม เกี่ยวข้องและน่าเชื่อถือ รวมทั้งมีคุณภาพหรือไม่
- การคำนวณอย่างถูกต้องตามวิธีการประมาณและมีความแม่นยำหรือไม่
- ค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารได้รับการคัดเลือกอย่างเหมาะสมจากผลลัพธ์ของการวัดมูลค่าที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผลหรือไม่
- การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องได้อธิบายอย่างเหมาะสมว่าจำนวนเงินนั้นเป็นตัวเลขประมาณการหรือไม่ และการเปิดเผยข้อมูลนั้นอธิบายลักษณะและข้อจำกัดของกระบวนการในการประมาณ (ซึ่งรวมถึงความผันผวนของผลลัพธ์ของการวัดมูลค่าที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผล) หรือไม่

ก111. ข้อพิจารณาที่เกี่ยวข้องสำหรับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารอาจรวมถึงการพิจารณาว่า

- ในกรณีที่ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องได้กำหนดให้ใช้ค่าประมาณแบบจุดหลังจากได้พิจารณาผลลัพธ์และข้อสมมติที่เป็นทางเลือกแล้ว หรือได้กำหนดให้ใช้วิธีการประมาณที่เฉพาะเจาะจง ผู้บริหารได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
- ในกรณีที่แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไม่ได้ระบุวิธีเลือกค่าประมาณแบบจุดจากผลลัพธ์ของการวัดมูลค่าที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผลหลายจำนวน ผู้บริหารได้ใช้ดุลยพินิจโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

ก112. ข้อพิจารณาที่เกี่ยวข้องสำหรับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลของผู้บริหารเกี่ยวกับความไม่แน่นอนในการประมาณการรวมถึงข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องซึ่งอาจกำหนดให้ต้องมีการเปิดเผยข้อมูล

- ที่ระบุว่าจำนวนเงินนั้นเป็นตัวเลขประมาณการและอธิบายลักษณะและข้อจำกัดของกระบวนการในการจัดทำประมาณการดังกล่าว ซึ่งรวมถึงความผันผวนของผลลัพธ์ของการวัดมูลค่าที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผล นอกจากนี้ แม่บทยังอาจกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การเปิดเผยข้อมูล<sup>55</sup>
- เกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี นโยบายการบัญชีที่เกี่ยวข้องอาจรวมถึงเรื่องต่างๆ เช่น หลักการเฉพาะ ปัจจัยพื้นฐาน ประเพณีนิยม กฎ และวิธีปฏิบัติที่ใช้ในการจัดทำและนำเสนอประมาณการทางบัญชีในงบการเงินทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสถานการณ์
- เกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญหรือดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญ (เช่น การใช้ดุลยพินิจที่มีผลกระทบที่มีนัยสำคัญที่สุดกับจำนวนเงินที่รับรู้ในงบการเงิน) รวมทั้ง ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่เป็นการคาดการณ์ในอนาคตหรือแหล่งที่มาของความไม่แน่นอนในการประมาณการอื่นๆ

ในบางสถานการณ์ การเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมนอกเหนือจากที่กำหนดไว้อย่างชัดเจนในแม่บทการรายงานทางการเงินอาจมีความจำเป็นเพื่อให้บรรลุการนำเสนอข้อมูลถูกต้องตามที่ควร หรือการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ เพื่อไม่ทำให้เกิดความเข้าใจงบการเงินที่คลาดเคลื่อน

ก113. ยิ่งประมาณการทางบัญชีขึ้นอยู่กับความไม่แน่นอนในการประมาณการมากเท่าใด ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญก็ยิ่งอาจถูกประเมินให้อยู่ในระดับสูงขึ้น รวมทั้งจำเป็นต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่สามารถจูงใจมากขึ้นด้วยเพื่อพิจารณาตามย่อหน้าที่ 35 ว่าค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องสำหรับความไม่แน่นอนในการประมาณการมีความสมเหตุสมผลในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

ก114. หากข้อพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความไม่แน่นอนในการประมาณการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องนั้นเป็นเรื่องที่จำเป็นต้องได้รับความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี เรื่องดังกล่าวอาจเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ<sup>56</sup>

เมื่อผู้บริหารไม่ได้ดำเนินการตามขั้นตอนที่เหมาะสมเพื่อทำความเข้าใจและตอบสนองต่อความไม่แน่นอนในการประมาณการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 27)

ก115. เมื่อผู้สอบบัญชีพบว่าผู้บริหารไม่ได้ดำเนินการตามขั้นตอนที่เหมาะสมเพื่อทำความเข้าใจและตอบสนองต่อความไม่แน่นอนในการประมาณการ วิธีการเพิ่มเติมที่ผู้สอบบัญชีอาจขอให้ผู้บริหาร

<sup>55</sup> มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 “การวัดมูลค่ายุติธรรม” ย่อหน้าที่ 92

<sup>56</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

ดำเนินการเพื่อทำความเข้าใจเกี่ยวกับความไม่แน่นอนในการประมาณการอากรวมถึง การพิจารณา ข้อสมมติทางเลือกหรือการวิเคราะห์ความอ่อนไหว เป็นต้น

ก116. ในการพิจารณาว่าเป็นไปได้ในทางปฏิบัติหรือไม่ที่จะจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบ ช่วง สิ่งที่ผู้สอบบัญชีอาจต้องคำนึงถึงนั้นรวมถึงเรื่องที่ว่าผู้สอบบัญชีสามารถทำได้โดยไม่รวมชอม กับข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระหรือไม่ ซึ่งอากรวมถึงข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องซึ่ง ระบุถึงข้อห้ามในการปฏิบัติหน้าที่เยี่ยงผู้บริหาร

ก117. หากหลังจากการพิจารณาการตอบสนองของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีพบว่าไม่สามารถจัดทำค่าประมาณ แบบจุดหรือแบบช่วงได้ในทางปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบต่อการสอบบัญชีหรือ การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อการเงินตามย่อหน้าที่ 34

การกำหนดค่าประมาณแบบจุดของผู้สอบบัญชีหรือการใช้ค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี (อ้างถึง ย่อหน้าที่ 28-29)

ก118. การกำหนดค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชีเพื่อประเมินค่าประมาณ แบบจุดของผู้บริหารและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องสำหรับความไม่แน่นอนในการประมาณการ อาจเป็นแนวทางที่เหมาะสม ในกรณีตัวอย่างต่อไปนี้

- การสอบทานประมาณการทางบัญชีที่คล้ายคลึงกันในช่วงการเงินงวดก่อนของผู้สอบบัญชี ชี้ให้เห็นว่ากระบวนการประมาณการของผู้บริหารในงวดปัจจุบันมีแนวโน้มที่จะไม่มี ประสิทธิภาพ
- การควบคุมของกิจการที่อยู่ในกระบวนการสำหรับการจัดทำประมาณการทางบัญชีของ ผู้บริหารและการควบคุมสำหรับกระบวนการดังกล่าวมีการออกแบบที่ไม่ดีหรือไม่มี การนำไปปฏิบัติอย่างเหมาะสม
- เหตุการณ์หรือรายการระหว่างวันสิ้นงวดและวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีนั้นไม่ได้ ถูกนำมาคำนึงถึงอย่างเหมาะสม ทั้งที่เป็นการเหมาะสมที่ผู้บริหารจะคำนึงถึงเรื่องดังกล่าว อีกทั้งเหตุการณ์หรือรายการดังกล่าวดูเหมือนจะขัดแย้งกับค่าประมาณแบบจุดของ ผู้บริหาร
- มีข้อสมมติอื่นหรือแหล่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่นที่เหมาะสมซึ่งสามารถใช้ในการจัดทำ ค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี
- ผู้บริหารไม่ได้ดำเนินการตามขั้นตอนที่เหมาะสมเพื่อทำความเข้าใจหรือตอบสนองต่อ ความไม่แน่นอนในการประมาณการ (ดูย่อหน้าที่ 27)

ก119. การตัดสินใจในการจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงอาจได้รับอิทธิพลจากแม่บท การรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องซึ่งอาจกำหนดค่าประมาณแบบจุดที่จะใช้หลังจากพิจารณา ผลลัพธ์และข้อสมมติทางเลือกอื่นๆ แล้ว หรือกำหนดวิธีการประมาณโดยเฉพาะ (เช่น การใช้ ค่าคาดหวังถ่วงน้ำหนักด้วยความน่าจะเป็นที่คิดลด หรือการใช้ผลลัพธ์ที่อาจเป็นไปได้มากที่สุด)

- ก120. การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีว่าจะจัดทำค่าประมาณแบบจุดแทนที่จะจัดทำค่าประมาณแบบช่วงหรือไม่ อาจขึ้นอยู่กับลักษณะของประมาณการและดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีตามแต่ละสถานการณ์ ตัวอย่างเช่น ลักษณะของประมาณการอาจเป็นในแบบที่คาดได้ว่าผลลัพธ์ที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผลมีความผันผวนน้อย ในสถานการณ์เช่นนี้ การจัดทำค่าประมาณแบบจุดอาจเป็นแนวทางที่มีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อสามารถจัดทำได้ด้วยความแม่นยำในระดับสูง
- ก121. ผู้สอบบัญชีอาจจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงได้หลายวิธี เช่น
- การใช้แบบจำลองที่แตกต่างจากแบบจำลองที่ผู้บริหารใช้ เช่น แบบจำลองที่มีการซื้อขายเชิงพาณิชย์ที่ใช้ในภาคส่วนหรืออุตสาหกรรมนั้น ๆ หรือแบบจำลองที่มีผู้ถือสิทธิบัตรหรือแบบจำลองที่ผู้สอบบัญชีจัดทำขึ้นเอง
  - การใช้แบบจำลองของผู้บริหารแต่ใช้ข้อสมมติหรือแหล่งข้อมูลที่เป็นทางเลือกอื่นที่แตกต่างกับที่ผู้บริหารใช้
  - การใช้วิธีการประมาณของผู้สอบบัญชีเองแต่ใช้ข้อสมมติที่เป็นทางเลือกอื่นที่แตกต่างกับที่ผู้บริหารใช้
  - การจ้างหรือการมีส่วนร่วมของผู้เชี่ยวชาญในการจัดทำหรือใช้งานแบบจำลอง หรือให้ข้อสมมติที่เกี่ยวข้อง
  - การพิจารณาถึงเงื่อนไข รายการ หรือเหตุการณ์ หรือตลาดของสินทรัพย์หรือหนี้สิน (หากเกี่ยวข้อง) ที่สามารถเปรียบเทียบกันได้
- ก122. นอกจากนั้นผู้สอบบัญชีอาจจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงสำหรับประมาณการทางบัญชีเพียงบางส่วน (เช่น สำหรับข้อสมมติบางข้อหรือในกรณีที่มีเพียงบางส่วนของประมาณการทางบัญชีที่ทำให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ)
- ก123. เมื่อใช้วิธีการประมาณ ข้อสมมติ หรือข้อมูลของผู้สอบบัญชีเองเพื่อจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วง ผู้สอบบัญชีอาจได้รับหลักฐานเกี่ยวกับความเหมาะสมของวิธีการประมาณ ข้อสมมติ หรือข้อมูลของผู้บริหารได้ ตัวอย่างเช่น หากผู้สอบบัญชีใช้ข้อสมมติของผู้สอบบัญชีในการจัดทำค่าประมาณแบบช่วงเพื่อประเมินความสมเหตุสมผลของค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีอาจสามารถเห็นแนวโน้มว่า การใช้ดุลยพินิจในการเลือกข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีของผู้บริหารนั้นบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหารหรือไม่
- ก124. ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 29(ก) สำหรับผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าช่วงดังกล่าวได้รวมเพียงจำนวนที่สนับสนุนด้วยหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเท่านั้น ไม่ได้หมายความว่าผู้สอบบัญชีถูกคาดหวังว่าจะต้องหาหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อสนับสนุนแต่ละผลลัพธ์ที่เป็นไปได้ในช่วงของประมาณการ แต่ผู้สอบบัญชีมักจะหาหลักฐานเพื่อตัดสินว่าจุดปลายทั้งสองของช่วงดังกล่าวมีความเหมาะสมในสถานการณ์นั้น ๆ ซึ่งจะเป็นการสนับสนุนว่าจำนวนเงินที่อยู่ระหว่างทั้งสองจุดนั้นก็มีความสมเหตุสมผลเช่นกัน

ก125. ขนาดของช่วงของประมาณการของผู้สอบบัญชีอาจมีขนาดเป็นหลายเท่าของระดับความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อความมีสาระสำคัญนั้นกำหนดขึ้นจากเกณฑ์ของผลการดำเนินงาน (เช่น กำไรก่อนหักภาษี) และขนาดของช่วงดังกล่าวอาจมีสัดส่วนค่อนข้างน้อยเมื่อเทียบกับสินทรัพย์หรือเกณฑ์อื่นจากงบดุล กรณีนี้มีแนวโน้มที่จะเกิดมากขึ้นในสถานการณ์ที่ความไม่แน่นอนในการประมาณการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีนั้นมีขนาดเป็นหลายเท่าของความมีสาระสำคัญอยู่แล้ว ซึ่งเป็นเรื่องปกติมากขึ้นสำหรับประมาณการทางบัญชีบางประเภทหรือในบางอุตสาหกรรม เช่น ธุรกิจประกันภัยหรือธนาคาร ซึ่งระดับความไม่แน่นอนในการประมาณการที่สูงเป็นเรื่องปกติมากกว่าธุรกิจอื่นและอาจมีข้อกำหนดเฉพาะในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในเรื่องนั้น จากวิธีการตรวจสอบที่ได้ปฏิบัติและหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ผู้สอบบัญชีอาจสรุปได้ว่าช่วงที่เป็นหลายเท่าของความมีสาระสำคัญนั้น ตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี มีความเหมาะสมในสถานการณ์นั้น ในกรณีดังกล่าว การประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความสมเหตุสมผลของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนในการประมาณการจึงมีความสำคัญมากขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องที่ว่า การเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวได้สื่อสารอย่างเหมาะสมหรือไม่เกี่ยวกับความไม่แน่นอนในการประมาณการในระดับสูงและช่วงของผลลัพธ์ที่เป็นไปได้ ย่อหน้าที่ ก139–ก144 มีข้อพิจารณาเพิ่มเติมที่อาจเกี่ยวข้องในสถานการณ์นี้

ข้อพิจารณาอื่นเกี่ยวกับหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30)

ก126. สารสนเทศที่ถูกใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี อาจจัดทำขึ้นโดยกิจการ จัดทำโดยใช้งานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร หรือจัดทำโดยแหล่งสารสนเทศภายนอก

แหล่งสารสนเทศภายนอก

ก127. ตามที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500<sup>57</sup> ความน่าเชื่อถือของสารสนเทศจากแหล่งสารสนเทศภายนอกนั้นได้รับอิทธิพลจากแหล่งที่มาของสารสนเทศ ลักษณะของสารสนเทศ และสถานการณ์ที่ได้รับสารสนเทศนั้นมา ดังนั้น ลักษณะและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาความน่าเชื่อถือของสารสนเทศที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี อาจแตกต่างกันไปตามลักษณะของปัจจัยเหล่านั้น ตัวอย่างเช่น

- เมื่อข้อมูลของตลาดหรืออุตสาหกรรม ราคา หรือข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคา ได้มาจากแหล่งสารสนเทศภายนอกเพียงแหล่งเดียวที่มีความเชี่ยวชาญในสารสนเทศดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจหาราคาจากแหล่งข้อมูลอิสระอื่นเพื่อทำการเปรียบเทียบ
- เมื่อข้อมูลของตลาดหรืออุตสาหกรรม ราคา หรือข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคา ได้มาจากแหล่งสารสนเทศภายนอกที่เป็นอิสระหลายแหล่ง และชี้ให้เห็นถึงความสอดคล้อง

<sup>57</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ย่อหน้าที่ ก35

ระหว่างแหล่งที่มาเหล่านั้น ผู้สอบบัญชีอาจหาหลักฐานเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของข้อมูลจากแหล่งนั้นน้อยลงได้

- เมื่อสารสนเทศที่ได้จากแหล่งสารสนเทศจำนวนมากชี้ให้เห็นมุมมองของตลาดที่แตกต่างกัน ผู้สอบบัญชีอาจพยายามทำความเข้าใจเหตุผลของความหลากหลายของมุมมองเหล่านั้น ความหลากหลายอาจเป็นผลมาจากการใช้วิธีการประมาณ ข้อสมมติ หรือข้อมูลที่แตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น แหล่งที่มาแหล่งหนึ่งอาจใช้ราคาปัจจุบันในขณะที่แหล่งที่มาอีกแหล่งหนึ่งใช้ราคาในอนาคต หากความหลากหลายนั้นเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่ไม่แน่นอนในการประมาณการ ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 26(ข) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่าการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่อธิบายถึงความไม่แน่นอนในการประมาณการนั้นสมเหตุสมผลในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ในกรณีเช่นนี้ การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพเป็นสิ่งสำคัญด้วยเช่นกันในการพิจารณาสารสนเทศเกี่ยวกับวิธีการประมาณ ข้อสมมติ หรือข้อมูลที่ใช้
- ในกรณีที่สารสนเทศที่ได้รับจากแหล่งสารสนเทศภายนอกจัดทำโดยแหล่งสารสนเทศที่ใช้แบบจำลองที่พัฒนาขึ้นเอง ย่อหน้าที่ 43 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ได้ให้แนวทางที่เกี่ยวข้องไว้

ก128. สำหรับประมาณการทางบัญชีเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม ข้อควรพิจารณาเพิ่มเติมเกี่ยวกับความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของสารสนเทศที่ได้รับจากแหล่งสารสนเทศภายนอกอาจรวมถึงข้อเท็จจริงที่ว่า

- (ก) มูลค่ายุติธรรมนั้นอาศัยข้อมูลการซื้อขายของตราสารเดียวกันหรือการเสนอราคาในตลาดที่มีการแข่งขัน
- (ข) ในกรณีที่มูลค่ายุติธรรมใช้ข้อมูลรายการค้าที่เกิดขึ้นของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เทียบเคียงกันได้ รายการค้าเหล่านั้นถูกเลือกอย่างไรและพิจารณาว่าสามารถเทียบเคียงกันได้อย่างไร
- (ค) ในกรณีที่ไม่มีรายการค้าสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สิน หรือไม่มีสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เทียบเคียงกันได้ สารสนเทศดังกล่าวได้ถูกจัดทำขึ้นอย่างไร รวมทั้ง หากเกี่ยวข้อง ข้อมูลนำเข้าที่ถูกจัดทำขึ้นและนำมาใช้ได้แสดงถึงข้อสมมติที่ผู้ร่วมตลาดอาจใช้เมื่อกำหนดราคาสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นหรือไม่ และ
- (ง) ในกรณีที่การวัดมูลค่ายุติธรรมอาศัยราคาเสนอของนายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์ ราคาเสนอของนายหน้าดังกล่าว
  - (1) ได้จากผู้สร้างสภาพคล่องที่ซื้อขายเครื่องมือทางการเงินประเภทเดียวกันหรือไม่
  - (2) เป็นราคาเสนอที่มีผลผูกพันหรือไม่มีผลผูกพัน โดยควรให้น้ำหนักมากกว่าหากเป็นราคาเสนอที่มีผลผูกพัน และ
  - (3) สะท้อนให้เห็นถึงสภาพของตลาด ณ วันที่ในงบการเงินหรือไม่ หากถูกกำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ก129. เมื่อสารสนเทศจากแหล่งสารสนเทศภายนอกถูกนำมาใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี ข้อพิจารณาที่เกี่ยวข้องสำหรับผู้สอบบัญชีอาจรวมถึงการพิจารณาว่าสามารถหาสารสนเทศ (หรือสารสนเทศมีรายละเอียดเพียงพอ) ที่จะทำให้เข้าใจวิธีการประมาณ ข้อสมมติ และข้อมูลอื่นที่แหล่งสารสนเทศภายนอกนั้นใช้หรือไม่ เรื่องดังกล่าวอาจมีข้อจำกัดในบางประเด็น จึงมีอิทธิพลต่อการพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีตรวจสอบที่จะปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น บริการการกำหนดราคามักให้สารสนเทศเกี่ยวกับวิธีการประมาณและข้อสมมติตามประเภทสินทรัพย์มากกว่าหลักทรัพย์แต่ละรายการ นายหน้ามักให้สารสนเทศเพียงเล็กน้อยเกี่ยวกับข้อมูลนำเข้าและข้อสมมติเมื่อแนะนำราคาสำหรับหลักทรัพย์แต่ละตัว ย่อหน้าที่ ก44 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ได้ให้แนวทางเกี่ยวกับข้อจำกัดที่เกิดจากแหล่งสารสนเทศภายนอกในการให้สารสนเทศประกอบ

#### ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร

- ก130. ข้อสมมติเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีที่ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารเป็นผู้จัดทำหรือระบุกลายเป็นข้อสมมติของผู้บริหารเมื่อผู้บริหารใช้ข้อสมมตินั้นในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีใช้ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กับข้อสมมติเหล่านั้น
- ก131. หากผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารเกี่ยวข้องกับการใช้วิธีการประมาณหรือแหล่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี หรือเกี่ยวข้องกับการจัดทำหรือการให้ข้อสรุปหรือผลลัพธ์ที่เกี่ยวข้องกับค่าประมาณแบบจุดหรือการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องเพื่อนำไปรวมอยู่ในงบการเงิน ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 21-29 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 8(ค) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500

#### องค์กรที่ให้บริการ

- ก132. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 402<sup>58</sup> เกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการบริการที่ได้รับจากองค์กรที่ให้บริการ ซึ่งรวมถึงการควบคุมภายใน และการตอบสนองของผู้สอบบัญชีต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้เมื่อกิจการให้บริการขององค์กรที่ให้บริการในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ข้อกำหนดและแนวทางในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 402 อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

#### ข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 32)

- ก133. ความลำเอียงของผู้บริหารอาจยากที่จะตรวจพบในระดับบัญชี และผู้สอบบัญชีอาจจะไม่ได้เมื่อพิจารณากลุ่มต่างๆ ของประมาณการทางบัญชี หรือเมื่อพิจารณาประมาณการทางบัญชีทั้งหมดในภาพรวม หรือเมื่อสังเกตจากหลายๆ งบบัญชี ตัวอย่างเช่น หากประมาณการทางบัญชีแต่ละตัวในงบการเงินได้รับการพิจารณาว่าสมเหตุสมผล แต่ค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารมักโน้มเอียง

<sup>58</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 402 “ข้อพิจารณาในกรณีที่กิจการให้บริการขององค์กรอื่น”

ไปทางค่าสุดท้ายของค่าประมาณแบบช่วงของผลลัพธ์ที่สมเหตุสมผลที่จัดทำโดยผู้สอบบัญชี ซึ่งส่งผลกระทบต่อรายงานทางการเงินในลักษณะที่เป็นประโยชน์สำหรับผู้บริหาร สถานการณ์ดังกล่าวอาจบ่งชี้ถึงความลำเอียงที่อาจเกิดขึ้นจากผู้บริหาร

ก134. ตัวอย่างของข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหารเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี รวมถึง

- การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีหรือวิธีการประมาณในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ซึ่งผู้บริหารได้ประเมินโดยใช้ความเห็นส่วนบุคคลว่ามีการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์แวดล้อม
- การเลือกหรือจัดทำข้อสมมติที่มีนัยสำคัญหรือข้อมูล ซึ่งให้ค่าประมาณแบบจุดที่เป็นประโยชน์ต่อวัตถุประสงค์ของผู้บริหาร
- การเลือกค่าประมาณแบบจุดที่อาจบ่งชี้ถึงรูปแบบของการมองในแง่ดีหรือการมองในแง่ร้ายอย่างเดียว

เมื่อพบข้อบ่งชี้ดังกล่าว อาจมีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญทั้งในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หรือระดับของงบการเงิน ลำพังข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหารไม่ใช่การแสดงว่ามีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในการหาข้อสรุปเกี่ยวกับความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีแต่ละรายการ อย่างไรก็ตามในบางกรณี หลักฐานการสอบบัญชีอาจชี้ให้เห็นว่าเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงมากกว่าเป็นข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหาร

ก135. ข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหารอาจก่อให้เกิดข้อสงสัยว่าข้อสรุปของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชียังเหมาะสมอยู่หรือไม่ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องพิจารณาผลกระทบต่อการสอบบัญชีในด้านอื่น ซึ่งรวมถึงความจำเป็นในการสงสัยเพิ่มเติมในความเหมาะสมของการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการจัดทำประมาณการทางบัญชี นอกจากนี้ ข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหารอาจกระทบต่อข้อสรุปของผู้สอบบัญชี ว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ตามที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>59</sup>

ก136. นอกจากนี้ ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องประเมินว่า การใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจของผู้บริหารในการจัดทำประมาณการทางบัญชีในงบการเงินนั้น บ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงซึ่งอาจเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่<sup>60</sup> ทุจริตในการรายงานทางการเงินมักกระทำโดยการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของประมาณการทางบัญชีอย่างตั้งใจ ซึ่งอาจเป็นประมาณการ

<sup>59</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 11

<sup>60</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 33(ข)

ทางบัญชีที่บันทึกต่ำไปหรือสูงไปโดยตั้งใจ ข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหารซึ่งอาจเป็นปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตด้วย อาจเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีต้องประเมินใหม่ว่าการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี (โดยเฉพาะอย่างยิ่งการประเมินความเสี่ยงจากการทุจริต) และการตอบสนองที่เกี่ยวข้องยังคงเหมาะสมอยู่หรือไม่

#### การประเมินวิธีการตรวจสอบที่ใช้โดยรวม (อ้างอิงย่อหน้า 33)

ก137. เมื่อผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบที่วางแผนไว้ หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ อาจเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบอื่นที่ได้วางแผนไว้<sup>61</sup> สำหรับประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจได้รับสารสนเทศผ่านวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่แตกต่างอย่างมีนัยสำคัญจากสารสนเทศที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินความเสี่ยง ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจจะระบุว่าการใช้ความเห็นส่วนบุคคลในการจัดทำประมาณการทางบัญชีเป็นเพียงสาเหตุเดียวสำหรับระดับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้ อย่างไรก็ตาม ในขณะที่ปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้นั้น ผู้สอบบัญชีอาจพบว่าประมาณการทางบัญชีนั้นซับซ้อนกว่าที่พิจารณาไว้เดิม ซึ่งอาจทำให้เกิดข้อสงสัยต่อระดับการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (ตัวอย่างเช่น ความเสี่ยงสืบเนื่องอาจจำเป็นต้องถูกประเมินใหม่ให้อยู่ในระดับสูงขึ้นบนระดับของความเสี่ยงสืบเนื่องเพราะผลกระทบจากความซับซ้อน) ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ<sup>62</sup>

ก138. ในกรณีที่ประมาณการทางบัญชียังไม่ได้มีการรับรู้ การประเมินของผู้สอบบัญชีอาจเน้นว่าเป็นไปตามเกณฑ์ในการรับรู้ตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ เมื่อประมาณการทางบัญชียังไม่ได้มีการรับรู้และผู้สอบบัญชีสรุปว่าการปฏิบัติดังกล่าวมีความเหมาะสม แม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทอาจกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสถานการณ์นั้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

การพิจารณาว่าประมาณการทางบัญชีสมเหตุสมผลหรือขัดต่อข้อเท็จจริง (อ้างอิงย่อหน้า 9 และ 35)

ก139. ในการพิจารณาจากวิธีการตรวจสอบที่ปฏิบัติและหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่าค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องนั้นสมเหตุสมผลหรือขัดต่อข้อเท็จจริง

- เมื่อหลักฐานการสอบบัญชีสนับสนุนค่าประมาณแบบช่วง ขนาดของช่วงอาจกว้างและในบางสถานการณ์อาจเป็นจำนวนหลายเท่าของความมีสาระสำคัญสำหรับการเงินโดยรวม (ดูย่อหน้าที่ ก125) แม้ว่าช่วงที่กว้างนั้นอาจเหมาะสมในสถานการณ์นั้น ๆ แต่อาจบ่งชี้ให้เห็นว่าเป็นเรื่องสำคัญสำหรับผู้สอบบัญชีในการพิจารณาอีกครั้งว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความสมเหตุสมผลของจำนวนเงินในช่วงนั้นแล้วหรือไม่

<sup>61</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ ก62

<sup>62</sup> คู่มือมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 37

- หลักฐานการสอบบัญชีอาจสนับสนุนค่าประมาณแบบจุดซึ่งแตกต่างจากค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร ในสถานการณ์ดังกล่าว ผลต่างระหว่างค่าประมาณแบบจุดของผู้สอบบัญชีและค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารถือเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง
- หลักฐานการสอบบัญชีอาจสนับสนุนค่าประมาณแบบช่วงซึ่งไม่ครอบคลุมค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร ในสถานการณ์ดังกล่าว การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง คือ ผลต่างระหว่างค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารกับจุดปลายของช่วงของผู้สอบบัญชีที่ใกล้เคียงที่สุด

ก140. ย่อหน้าที่ ก110–ก114 ให้แนวทางเพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินการเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่จะปรากฏในงบการเงิน

ก141. เมื่อวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีรวมถึงการทดสอบวิธีที่ผู้บริหารจัดทำประมาณการทางบัญชี หรือการจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลที่อธิบายถึงความไม่แน่นอนในการประมาณการตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 26(ข) และ 29(ข) และการเปิดเผยข้อมูลด้านอื่นตามย่อหน้าที่ 31 หลังจากนั้นผู้สอบบัญชีจึงพิจารณาหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลเพื่อประเมินภาพรวมตามย่อหน้าที่ 35 ว่าประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องนั้นมีความสมเหตุสมผลในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือขัดต่อข้อเท็จจริงหรือไม่

ก142. นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 ให้แนวทางเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพ<sup>63</sup> และแนวทางเมื่อการเปิดเผยข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจบ่งชี้ถึงการทุจริต<sup>64</sup>

ก143. ในกรณีที่งบการเงินได้จัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร การประเมินของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินดังกล่าวแสดงอย่างถูกต้องตามที่ควรหรือไม่<sup>65</sup> ได้รวมถึงการพิจารณาในเรื่องการแสดงรายการ โครงสร้างและเนื้อหาโดยรวมของงบการเงิน ตลอดจนการพิจารณาว่างบการเงิน ซึ่งรวมถึงหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง ได้แสดงรายการและเหตุการณ์ในลักษณะที่บรรลุวัตถุประสงค์ของการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรหรือไม่ ตัวอย่างเช่น เมื่อประมาณการทางบัญชีขึ้นอยู่กับความไม่แน่นอนในการประมาณการในระดับที่สูงขึ้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเป็นเรื่องจำเป็นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร หากผู้บริหารไม่เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่างบการเงินนั้นแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ

<sup>63</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 ย่อหน้าที่ ก17

<sup>64</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 ย่อหน้าที่ ก22

<sup>65</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 14

ก144. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)<sup>66</sup> ให้แนวทางของผลกระทบกับการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเมื่อผู้สอบบัญชีเชื่อว่าการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของผู้บริหาร ซึ่งรวมถึงการเปิดเผยเกี่ยวกับความไม่แน่นอนในการประมาณการ ไม่เพียงพอหรืออาจก่อให้เกิดความเข้าใจผิด

หนังสือรับรอง (อ้างอิงย่อหน้า 37)

ก145. หนังสือรับรองเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีเฉพาะเรื่องอาจรวมถึงการรับรอง

- ว่าการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญในการจัดทำประมาณการทางบัญชีได้คำนึงถึงสารสนเทศที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่ผู้บริหารทราบแล้ว
- เกี่ยวกับความสม่ำเสมอและความเหมาะสมในการเลือกหรือการใช้วิธีการประมาณข้อสมมติ และข้อมูลที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- ว่าข้อสมมติได้สะท้อนอย่างเหมาะสมถึงความตั้งใจและความสามารถของผู้บริหารในการดำเนินการบางอย่างในนามของกิจการ (หากเกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลนั้นๆ)
- ว่าการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ซึ่งรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลที่อธิบายความไม่แน่นอนในการประมาณการ มีความครบถ้วนและสมเหตุสมผลในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- ว่าได้ใช้ทักษะหรือความเชี่ยวชาญเฉพาะทางที่เหมาะสมในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- ว่าไม่มีเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินที่ทำให้ต้องปรับปรุงประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน
- เกี่ยวกับความเหมาะสมในการตัดสินใจของผู้บริหารว่าไม่เข้าเงื่อนไขของการรับรู้หรือการเปิดเผยข้อมูลตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (สำหรับประมาณการทางบัญชีที่ไม่ได้รับรู้หรือไม่เปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน)

การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้บริหาร หรือผู้ที่เกี่ยวข้องอื่น (อ้างอิงย่อหน้า 38)

ก146. ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงมุมมองของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับแง่มุมเชิงคุณภาพที่มีนัยสำคัญในวิธีปฏิบัติทางบัญชีของกิจการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง<sup>67</sup> ภาคผนวก 2 ได้รวมเรื่องที่เฉพาะเจาะจงเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีซึ่งผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเพื่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

<sup>66</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 22-23

<sup>67</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 16(ก)

ก147. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเป็นลายลักษณ์อักษรกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญของการควบคุมภายในที่พบในระหว่างการตรวจสอบ<sup>68</sup> ข้อบกพร่องดังกล่าวอาจรวมถึงเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมสำหรับ

- (ก) การเลือกและการนำนโยบายการบัญชีที่มีนัยสำคัญไปปฏิบัติ และการเลือกและการนำทั้งวิธีการประมาณ ข้อสมมติ และข้อมูลไปปฏิบัติ
- (ข) การบริหารความเสี่ยงและระบบที่เกี่ยวข้อง
- (ค) บุรณภาพของข้อมูล ซึ่งรวมถึงข้อมูลที่ได้รับมาจากแหล่งสารสนเทศภายนอก และ
- (ง) การใช้ การจัดทำ และการตรวจสอบความถูกต้องของแบบจำลอง ซึ่งรวมถึงแบบจำลองที่ได้มาจากผู้ให้บริการภายนอก และการปรับปรุงใดๆ ที่อาจจำเป็น

ก148. นอกจากการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้สอบบัญชีอาจได้รับอนุญาตหรือถูกกำหนดให้สื่อสารไปยังหน่วยงานกำกับดูแลหรือหน่วยงานควบคุมดูแลเสถียรภาพระบบการเงินโดยตรง การสื่อสารดังกล่าวอาจเป็นประโยชน์ตลอดช่วงการสอบบัญชีหรือ ณ บางช่วง เช่น เมื่อวางแผนการสอบบัญชีหรือเมื่อจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีในขั้นสุดท้าย ตัวอย่างเช่น ในบางประเทศ หน่วยงานกำกับดูแลสถาบันการเงินขอความร่วมมือจากผู้สอบบัญชีเพื่อแลกเปลี่ยนสารสนเทศเกี่ยวกับการดำเนินงานและการนำการควบคุมไปปฏิบัติสำหรับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับเครื่องมือทางการเงิน ความท้าทายในการประเมินมูลค่าของเครื่องมือทางการเงินในตลาดที่ไม่มีการซื้อขาย ผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น และสำรองประกันภัย ขณะที่หน่วยงานกำกับดูแลอื่นอาจขอทำความเข้าใจมุมมองของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับแง่มุมที่มีนัยสำคัญของการดำเนินงานของกิจการ ซึ่งรวมถึงประมาณการต้นทุนของกิจการ การสื่อสารนี้อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุ ประเมิน และตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

**การจัดทำเอกสารหลักฐาน (อ้างอิงย่อหน้า 39)**

ก149. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>69</sup> และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>70</sup> ให้ข้อกำหนดและแนวทางในการบันทึกความเข้าใจในกิจการของผู้สอบบัญชี การประเมินความเสี่ยง และการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ แนวทางนี้ใช้ข้อกำหนดและแนวทางในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 เป็นเกณฑ์<sup>71</sup> ในบริบทของการตรวจสอบประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีถูกกำหนดให้จัดทำเอกสารหลักฐานของงานสอบบัญชีเกี่ยวกับองค์ประกอบหลักของการทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีต่อกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี นอกจากนี้ การใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีและการตอบสนอง

<sup>68</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 ย่อหน้าที่ 9

<sup>69</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 38 และ ก237-ก241

<sup>70</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 28 และ ก65

<sup>71</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 ย่อหน้าที่ 8(ค)

ของผู้สอบบัญชี อาจได้รับการสนับสนุนเพิ่มเติมจากเอกสารหลักฐานของการสื่อสารกับผู้มีส่วนที่  
ในการกำกับดูแลและผู้บริหาร

ก150. ในการบันทึกความเชื่อมโยงของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีกับความเสี่ยงจาก  
การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับ  
สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 มาตรฐาน  
การสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีคำนึงถึงเหตุผลที่ทำให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงผล  
ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้  
เหตุผลดังกล่าวอาจเกี่ยวข้องกับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องปัจจัยใดปัจจัยหนึ่งหรือหลายปัจจัย หรือ  
เกี่ยวข้องกับการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีไม่  
จำเป็นต้องบันทึกว่าทุกปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องได้นำไปพิจารณาอย่างไรสำหรับการระบุและการ  
ประเมินความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับแต่ละ  
ประมาณการทางบัญชี

ก151. นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชียังอาจพิจารณาจัดทำเอกสารหลักฐาน

- [เมื่อการนำวิธีการประมาณไปปฏิบัติของผู้บริหารเกี่ยวข้องกับการใช้แบบจำลองที่  
ซับซ้อน] ว่าดุลยพินิจของผู้บริหารนำไปประยุกต์อย่างสม่าเสมอหรือไม่ รวมทั้ง ในกรณีที่  
เกี่ยวข้อง การบันทึกว่าการออกแบบของแบบจำลองนั้นเหมาะสมกับวัตถุประสงค์ในการวัด  
มูลค่าตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
- [เมื่อการเลือกและการใช้วิธีการประมาณ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ หรือข้อมูล ได้รับ  
ผลกระทบจากความซับซ้อนในระดับที่สูง] เกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีใน  
การพิจารณาว่าจำเป็นหรือไม่ที่ต้องใช้ทักษะหรือความรู้เฉพาะทางเพื่อปฏิบัติวิธีการ  
ประเมินความเสี่ยง ออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงนั้น  
หรือประเมินหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ในสถานการณ์เหล่านี้ เอกสารหลักฐานยัง  
อาจรวมถึงวิธีการประยุกต์ทักษะและความรู้ที่จำเป็น

ก152. ย่อหน้าที่ ก7 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 ระบุว่า แม้ว่าจะอาจไม่มีการบันทึกการสังเกตและ  
สงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีอย่างเฉพาะเจาะจง เอกสารหลักฐานของงานสอบบัญชี  
อาจยังให้หลักฐานที่แสดงถึงการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีได้  
ตัวอย่างเช่น เมื่อหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีมีหลักฐานทั้งที่  
สอดคล้องและขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ เอกสารหลักฐานการสอบบัญชีอาจรวมถึง  
วิธีที่ผู้สอบบัญชีใช้ประเมินหลักฐานดังกล่าว ซึ่งรวมถึงดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่ใช้ในการให้  
ข้อสรุปเกี่ยวกับความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ตัวอย่างของ  
ข้อกำหนดอื่นในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ซึ่งการจัดทำเอกสารหลักฐานอาจให้หลักฐานที่แสดง  
ถึงการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพโดยผู้สอบบัญชี รวมถึง

- ย่อหน้าที่ 13(ง) ซึ่งเกี่ยวกับวิธีที่ผู้สอบบัญชีใช้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในการ  
คาดการณ์จำนวนประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่จะรวมอยู่ใน

งบการเงิน และผลของการเปรียบเทียบการคาดการณ์นั้นกับงบการเงินของกิจการที่จัดทำโดยผู้บริหาร

- ย่อหน้าที่ 18 ซึ่งกำหนดให้มีการออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในลักษณะที่ไม่มีความลำเอียงที่นำไปสู่การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจสอดคล้องหรือนำไปสู่การไม่รวมหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจขัดแย้ง
- ย่อหน้าที่ 23(ข), 24(ข), 25(ข) และ 32 ซึ่งจัดการกับข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร
- ย่อหน้าที่ 34 ซึ่งจัดการกับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีสำหรับหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องทั้งหมด ไม่ว่าจะสอดคล้องกันหรือขัดแย้ง

## ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง

### คำนำ

1. ในการระบุ ประเมิน และตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้สำหรับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีคำนึงถึงระดับที่ประมาณการทางบัญชีขึ้นอยู่กับความไม่แน่นอนในการประมาณการ และระดับที่ความซับซ้อน การใช้ความเห็นส่วนบุคคล หรือปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่น มีผลกระทบต่อการเลือกและการใช้วิธีการประมาณ ข้อสมมติ และข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี รวมทั้งการเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่รวมอยู่ในงบการเงิน
2. ความเสี่ยงสืบเนื่องที่เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีคือโอกาสที่สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญก่อนการพิจารณาเรื่องการควบคุม ความเสี่ยงสืบเนื่องเป็นผลมาจากปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องที่ก่อให้เกิดความท้าทายในการจัดทำประมาณการทางบัญชีอย่างเหมาะสม ภาคผนวกนี้ให้คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับลักษณะของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องเกี่ยวกับความไม่แน่นอนในการประมาณการ การใช้ความเห็นส่วนบุคคลในการประมาณ และความซับซ้อนในการประมาณ รวมทั้งความสัมพันธ์ระหว่างกันของปัจจัยเหล่านั้น ในบริบทของการจัดทำประมาณการทางบัญชีและการเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องเพื่อนำไปรวมในงบการเงิน

### เกณฑ์ในการวัดมูลค่า

3. เกณฑ์ในการวัดมูลค่าและลักษณะ เงื่อนไข และสถานการณ์ของรายการในงบการเงินก่อให้เกิดปัจจัยในการประเมินมูลค่าที่เกี่ยวข้อง เมื่อต้นทุนหรือราคาของรายการไม่สามารถสังเกตได้โดยตรง จึงจำเป็นต้องจัดทำประมาณการทางบัญชีโดยประยุกต์วิธีการประมาณที่เหมาะสม และใช้ข้อมูลและข้อสมมติที่เหมาะสม วิธีการประมาณอาจถูกระบุโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือถูกเลือกโดยผู้บริหาร เพื่อสะท้อนความรู้ที่มีอยู่เกี่ยวกับวิธีที่ปัจจัยในการประเมินมูลค่าที่เกี่ยวข้องจะมีอิทธิพลต่อต้นทุนหรือราคาของรายการตามเกณฑ์ในการวัดมูลค่า

### ความไม่แน่นอนในการประมาณการ

4. โอกาสที่การวัดมูลค่าจะขาดความแม่นยำมักถูกเรียกในแม่บทการบัญชีว่า ความไม่แน่นอนในการวัดมูลค่า มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้คำนิยามของความไม่แน่นอนในการประมาณการว่า หมายถึงโอกาสที่จะไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างแม่นยำ ซึ่งเป็นผลสืบเนื่องมาจากลักษณะของประมาณการนั้นๆ ซึ่งเกิดขึ้นเมื่อจำนวนที่เป็นตัวเงินที่จำเป็นสำหรับรายการในงบการเงินที่ถูกรับรู้หรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างแม่นยำโดยการหาต้นทุนหรือราคาที่สามารถสังเกตได้โดยตรง เมื่อไม่สามารถสังเกตได้โดยตรง กลยุทธ์การวัดมูลค่าที่เป็นทางเลือกที่

แม่นยำที่สุดถัดไปคือการใช้วิธีการประมาณที่สะท้อนความรู้ที่มีอยู่เกี่ยวกับต้นทุนหรือราคาสำหรับรายการนั้นตามเกณฑ์การวัดมูลค่าที่เกี่ยวข้อง โดยใช้ข้อมูลที่สังเกตได้เกี่ยวกับปัจจัยในการประเมินมูลค่าที่เกี่ยวข้อง

5. อย่างไรก็ตาม ข้อจำกัดของความรู้หรือข้อมูลดังกล่าวอาจจำกัดความสามารถในการตรวจสอบข้อมูลนำเข้าในกระบวนการวัดมูลค่าดังกล่าว ดังนั้นจึงทำให้ความแม่นยำของผลลัพธ์ในการวัดมูลค่าถูกจำกัดด้วย นอกจากนี้ แม้บทการบัญชีส่วนใหญ่รับรู้ว่ามีข้อจำกัดในทางปฏิบัติเกี่ยวกับสารสนเทศที่ควรต้องคำนึงถึง เช่น เมื่อต้นทุนในการได้มาของสารสนเทศนั้นจะสูงกว่าผลประโยชน์ที่จะได้รับ การขาดความแม่นยำในการวัดมูลค่าที่เกิดจากข้อจำกัดเหล่านี้เป็นผลสืบเนื่องที่ตามมาจากการไม่สามารถกำจัดข้อจำกัดดังกล่าวออกไปจากกระบวนการวัดมูลค่าได้ ดังนั้น ข้อจำกัดดังกล่าวจึงเป็นที่มาของความไม่แน่นอนในการประมาณการ แหล่งที่มาอื่นของความไม่แน่นอนในการวัดมูลค่าที่อาจเกิดขึ้นในกระบวนการวัดมูลค่าสามารถกำจัดได้ (อย่างน้อยตามหลักการ) หากมีการใช้วิธีการประมาณที่เหมาะสม และดังนั้นแหล่งที่มาของความไม่แน่นอนในการวัดมูลค่าจึงเป็นแหล่งที่มาของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นมากกว่าจะเป็นความไม่แน่นอนในการประมาณการ
6. เมื่อความไม่แน่นอนในการประมาณการเกี่ยวข้องกับกระแสการไหลเข้าหรือออกที่ไม่มีความแน่นอนของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่เกิดจากสินทรัพย์หรือหนี้สินอ้างอิง ผลลัพธ์ของกระแสการไหลเข้าออกเหล่านี้จะสามารถสังเกตได้หลังจากวันทิ้งบการเงินเท่านั้น ขึ้นอยู่กับลักษณะของเกณฑ์การวัดมูลค่าที่เกี่ยวข้องและลักษณะ เงื่อนไข และสถานการณ์ของรายการในงบการเงิน ผลลัพธ์นี้อาจสังเกตได้โดยตรงก่อนทิ้งบการเงินจะถูกจัดทำในขั้นสุดท้ายหรืออาจสังเกตเห็นได้โดยตรงในภายหลังเท่านั้น สำหรับประมาณการทางบัญชีบางประเภท อาจไม่มีผลลัพธ์ที่สังเกตได้โดยตรงเลย
7. ผลลัพธ์ที่มีความไม่แน่นอนบางประเภทอาจคาดการณ์เป็นรายตัวได้ง่ายโดยมีความแม่นยำในระดับสูง ตัวอย่างเช่น อายุการใช้งานของเครื่องจักรในการผลิตอาจคาดการณ์ได้ง่ายถ้ามีสารสนเทศทางเทคนิคที่เพียงพอเกี่ยวกับอายุการใช้งานโดยเฉลี่ย ในกรณีที่ไม่สามารถคาดการณ์ผลลัพธ์ในอนาคตได้ด้วยความแม่นยำที่สมเหตุสมผล เช่น อายุที่คาดการณ์ของคนแต่ละคนในข้อสมมติตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย อาจเป็นไปได้ที่จะคาดการณ์ผลลัพธ์สำหรับกลุ่มบุคคลด้วยความแม่นยำที่มากขึ้น ในบางกรณี เกณฑ์ในการวัดมูลค่าอาจระบุให้ระดับของพอร์ตโฟลิโอเป็นหน่วยวัดที่เหมาะสมเพื่อวัตถุประสงค์ในการวัดมูลค่า ซึ่งอาจลดความไม่แน่นอนในการประมาณการที่เป็นผลสืบเนื่องที่ตามมาได้

#### ความซับซ้อน

8. ความซับซ้อน (นั่นคือ ความซับซ้อนสืบเนื่องในกระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชี ก่อนการพิจารณาถึงการควบคุม) ก่อให้เกิดความเสี่ยงสืบเนื่อง ความซับซ้อนสืบเนื่องอาจเกิดขึ้นเมื่อ

- มีปัจจัยในการประเมินมูลค่าจำนวนมากที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันที่หลากหลายหรือมีความสัมพันธ์ที่ไม่เป็นลักษณะเชิงเส้นตรง
  - การกำหนดมูลค่าที่เหมาะสมสำหรับปัจจัยในการประเมินมูลค่าหนึ่งปัจจัยหรือมากกว่าจำเป็นต้องใช้ชุดข้อมูลจำนวนมาก
  - ต้องใช้ข้อสมมติมากขึ้นในการจัดทำประมาณการทางบัญชีหรือเมื่อข้อสมมติที่จำเป็นต่างๆ มีความสัมพันธ์กันเอง
  - ข้อมูลที่ใช้นั้นโดยลักษณะแล้วยากต่อการระบุ รวบรวม เข้าถึง หรือทำความเข้าใจ
9. ความซับซ้อนอาจเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของวิธีการประมาณและกระบวนการคำนวณหรือแบบจำลองที่ใช้ในการคำนวณดังกล่าว ตัวอย่างเช่น ความซับซ้อนของแบบจำลองอาจสะท้อนถึงความจำเป็นในการประยุกต์แนวคิดหรือเทคนิคการวัดมูลค่าที่อาศัยหลักเรื่องความน่าจะเป็น; สูตรการกำหนดตราค่าสัญญาสิทธิ; หรือเทคนิคในการจำลองเพื่อทำนายผลลัพธ์ในอนาคตที่มีความไม่แน่นอน หรือเพื่อทำนายพฤติกรรมที่คาดการณ์ตามสมมติฐาน ในลักษณะเดียวกัน กระบวนการคำนวณอาจต้องการข้อมูลจากแหล่งข้อมูลจำนวนมาก หรือชุดข้อมูลจำนวนมากเพื่อสนับสนุนการสร้างข้อสมมติขึ้นมา หรือกระบวนการคำนวณนั้นอาจต้องอาศัยการประยุกต์แนวคิดทางคณิตศาสตร์หรือทางสถิติที่ซับซ้อน
10. ยิ่งมีความซับซ้อนมากขึ้น ก็ยิ่งมีความเป็นไปได้มากขึ้นที่ผู้บริหารจะจำเป็นต้องประยุกต์ทักษะหรือความรู้เฉพาะทางในการจัดทำประมาณการทางบัญชีหรือว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร เช่นที่ เกี่ยวข้องกับ
- แนวคิดและเทคนิคการประเมินมูลค่าที่สามารถใช้ในบริบทของเกณฑ์และวัตถุประสงค์ในการวัดมูลค่า หรือข้อกำหนดอื่นๆ ของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง; และวิธีนำแนวคิดหรือเทคนิคเหล่านั้นมาประยุกต์
  - ปัจจัยในการประเมินมูลค่าที่อาจเกี่ยวข้องที่เหมาะสมกับลักษณะของเกณฑ์ที่ใช้วัดมูลค่า และลักษณะ เงื่อนไข และสถานการณ์ของรายการในงบการเงินที่กำลังจัดทำประมาณการทางบัญชี หรือ
  - การระบุแหล่งข้อมูลที่เหมาะสมจากแหล่งภายใน (ซึ่งรวมถึงจากแหล่งที่อยู่ภายนอกบัญชีแยกประเภททั่วไปหรือบัญชีแยกประเภทย่อย) หรือจากแหล่งสารสนเทศภายนอก; การพิจารณาวิธีตอบสนองต่ออุปสรรคที่อาจเกิดขึ้นในการได้มาซึ่งข้อมูลจากแหล่งดังกล่าว หรืออุปสรรคในการรักษาคุณภาพของข้อมูลนั้นเพื่อใช้ในวิธีการประมาณ; หรือการทำความเข้าใจเกี่ยวกับความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลนั้น
11. ความซับซ้อนที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลอาจเกิดขึ้นในสถานการณ์ต่างๆ เช่น
- (ก) เมื่อเป็นการยากที่จะได้ข้อมูลมาหรือเมื่อเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับรายการที่ไม่สามารถเข้าถึงได้เป็นการทั่วไป แม้ว่าข้อมูลดังกล่าวเข้าถึงได้ เช่น ผ่านแหล่งสารสนเทศภายนอก ก็ยังอาจเป็นเรื่องยากที่จะพิจารณาความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูล เว้นแต่

แหล่งสารสนเทศภายนอกจะเปิดเผยสารสนเทศที่เพียงพอเกี่ยวกับแหล่งที่มาของข้อมูลอ้างอิงที่ใช้และการประมวลผลข้อมูลที่ได้ทำกับข้อมูลเหล่านั้น

- (ข) เมื่อข้อมูลที่สะท้อนถึงมุมมองของแหล่งสารสนเทศภายนอกเกี่ยวกับเงื่อนไขหรือเหตุการณ์ในอนาคต (ซึ่งอาจเกี่ยวข้องในการจัดทำข้อเสนอแนะสำหรับข้อสมมติ) จะเข้าใจได้ยากหากไม่มีความโปร่งใสเกี่ยวกับเหตุผลและสารสนเทศที่นำมาพิจารณาในการพัฒนามุมมองเหล่านั้น
- (ค) เมื่อข้อมูลบางประเภทที่โดยลักษณะแล้วมีความยากที่จะทำความเข้าใจเนื่องจากต้องทำความเข้าใจในแนวคิดทางธุรกิจหรือแนวคิดทางกฎหมายที่มีความซับซ้อนทางเทคนิค เช่น อาจต้องเข้าใจอย่างเหมาะสมเกี่ยวกับข้อมูลที่ประกอบด้วยเงื่อนไขของสัญญาทางกฎหมายเกี่ยวกับธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับเครื่องมือทางการเงินหรือผลิตภัณฑ์ประกันภัยที่ซับซ้อน

### การใช้ความเห็นส่วนบุคคล

12. การใช้ความเห็นส่วนบุคคล (นั่นคือ การใช้ความเห็นส่วนบุคคลซึ่งเป็นผลสืบเนื่องอย่างหลักเลี่ยงไม่ได้ในกระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชี ก่อนการพิจารณาเกี่ยวกับการควบคุม) สะท้อนถึงข้อจำกัดสืบเนื่องเกี่ยวกับความรู้หรือข้อมูลเกี่ยวกับปัจจัยในการประเมินมูลค่าที่มีอยู่พอควรเมื่อมีข้อจำกัดดังกล่าว แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจลดระดับการใช้ความเห็นส่วนบุคคลโดยให้หลักเกณฑ์ข้อกำหนดสำหรับการใช้ดุลพินิจบางอย่าง ตัวอย่างเช่น ข้อกำหนดดังกล่าวอาจกำหนดวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนหรือโดยนัยเกี่ยวกับการวัดมูลค่า การเปิดเผยข้อมูลหน่วยวัด หรือการนำข้อจำกัดด้านต้นทุนไปใช้ แม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจเน้นความสำคัญของการใช้ดุลพินิจดังกล่าวผ่านข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจดังกล่าว
13. โดยทั่วไป ผู้บริหารจำเป็นต้องใช้ดุลพินิจสำหรับการตัดสินใจต่อไปนี้บางส่วนหรือทั้งหมด ซึ่งมักเกี่ยวข้องกับการใช้ความเห็นส่วนบุคคล
  - แนวทางการประเมินมูลค่า แนวคิด เทคนิค และปัจจัยที่เหมาะสม ที่จะใช้ในวิธีการประมาณเมื่อพิจารณาถึงความรู้ที่มีอยู่ (หากไม่ได้ระบุไว้ภายใต้ข้อกำหนดของแม้บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง)
  - แหล่งข้อมูลที่เหมาะสมที่จะใช้ (หากปัจจัยในการประเมินมูลค่าสามารถสังเกตได้และมีแหล่งข้อมูลที่เป็นไปได้หลายแหล่ง)
  - ข้อสมมติที่เหมาะสมหรือช่วงที่เหมาะสมของข้อสมมติที่จะใช้ โดยคำนึงถึงข้อมูลที่มีอยู่ที่ดีที่สุด ซึ่งรวมถึงมุมมองของตลาด เป็นต้น (ในกรณีที่ปัจจัยในการประเมินมูลค่าไม่สามารถสังเกตได้)

- ช่วงของผลลัพธ์ที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผลที่จะใช้เพื่อเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร; และความเป็นไปได้ที่บางจุดในช่วงนั้นอาจสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของเกณฑ์ในการวัดมูลค่าตามแบบการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และ
  - การเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน
14. การจัดทำข้อสมมติเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสภาวะในอนาคตเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจ ซึ่งมีความยากที่แตกต่างกันไปตามระดับความไม่แน่นอนของเหตุการณ์หรือสภาวะเหล่านั้น ความเป็นไปได้ในการคาดการณ์เหตุการณ์หรือสภาวะในอนาคตที่ไม่แน่นอนด้วยความแม่นยำ ขึ้นอยู่กับระดับที่เหตุการณ์หรือสภาวะเหล่านั้นสามารถกำหนดได้จากความรู้ (ซึ่งรวมถึงความรู้เกี่ยวกับสภาวะเหตุการณ์ และผลลัพธ์ที่เกี่ยวข้อง ที่เกิดขึ้นในอดีต) ความไม่แม่นยำดังกล่าวย่อมก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในการประมาณการด้วย ดังที่อธิบายไว้ข้างต้น
  15. ในส่วนที่เกี่ยวกับผลลัพธ์ในอนาคต ข้อสมมติมีความจำเป็นก็ต่อเมื่อมีคุณลักษณะของผลลัพธ์บางด้านที่มีความไม่แน่นอน ตัวอย่างเช่น ในการพิจารณาการวัดมูลค่าการด้อยค่าที่เป็นไปได้ของลูกหนี้การค้า ณ วันที่ในงบดุล จำนวนเงินของลูกหนี้จะถูกกำหนดได้อย่างชัดเจนและสังเกตได้โดยตรงจากเอกสารรายการขายที่เกี่ยวข้อง สิ่งนี้อาจไม่แน่นอนคือจำนวนเงินที่อาจสูญเสียเนื่องจากการด้อยค่า (ถ้ามี) ในกรณีนี้ อาจจำเป็นต้องมีการตั้งข้อสมมติเกี่ยวกับโอกาสที่จะเกิดการสูญเสียและเกี่ยวกับจำนวนเงินและช่วงเวลาที่จะเกิดการสูญเสียดังกล่าวเท่านั้น
  16. อย่างไรก็ตาม ในบางกรณี กระแสเงินสดที่จะได้รับจากสิทธิในสินทรัพย์อาจมีความไม่แน่นอน ในกรณีเช่นนั้น อาจต้องมีการตั้งข้อสมมติทั้งเกี่ยวกับจำนวนของสิทธิในการรับกระแสเงินสดและเกี่ยวกับความสูญเสียที่เป็นไปได้จากการด้อยค่า
  17. ผู้บริหารอาจจำเป็นต้องพิจารณาสารสนเทศเกี่ยวกับสภาวะและเหตุการณ์ในอดีต รวมทั้งแนวโน้มและความคาดหวังในปัจจุบันเกี่ยวกับการพัฒนาต่าง ๆ ในอนาคต สภาวะและเหตุการณ์ในอดีตให้ประวัติของสารสนเทศในอดีตที่อาจแสดงให้เห็นถึงรูปแบบในอดีตซึ่งเกิดขึ้นซ้ำและสามารถนำไปคาดการณ์เพื่อประเมินผลลัพธ์ในอนาคตได้ นอกจากนี้ ประวัติของสารสนเทศในอดีตดังกล่าวอาจบ่งชี้ถึงรูปแบบการเปลี่ยนแปลงของพฤติกรรมดังกล่าวเมื่อเวลาผ่านไป (รอบวัฏจักรหรือยุคสมัย) สิ่งเหล่านี้อาจชี้ให้เห็นว่ารูปแบบพฤติกรรมในอดีตมีการเปลี่ยนแปลงในลักษณะที่สามารถคาดการณ์ได้ระดับหนึ่งจนอาจนำมาใช้ในการประเมินผลลัพธ์ในอนาคตได้ อาจมีสารสนเทศประเภทอื่นที่บ่งชี้ถึงการเปลี่ยนแปลงที่เป็นไปได้ของรูปแบบในอดีตของพฤติกรรมดังกล่าว หรือของวัฏจักรหรือยุคสมัยที่เกี่ยวข้อง อาจจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจที่ยากในการตัดสินใจเกี่ยวกับประโยชน์ของสารสนเทศดังกล่าวในการคาดการณ์ในอนาคต
  18. ขอบเขตและลักษณะ (ซึ่งรวมถึงระดับของการใช้ความเห็นส่วนบุคคลที่เกี่ยวข้อง) ของการใช้ดุลยพินิจในการจัดทำประมาณการทางบัญชีอาจเปิดโอกาสให้เกิดความลำเอียงของผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินการที่ผู้บริหารเห็นว่ามีเหมาะสมในการจัดทำประมาณการทางบัญชีเมื่อความซับซ้อนหรือความไม่แน่นอนในการประมาณการ (หรือทั้งสองอย่าง) อยู่ในระดับสูง ความเสี่ยงและโอกาสในการเกิดความลำเอียงของผู้บริหารหรือการทุจริตก็อาจเพิ่มขึ้นเช่นกัน

## ความสัมพันธ์ของความไม่แน่นอนในการประมาณการกับการใช้ความเห็นส่วนบุคคลและความซับซ้อน

19. ความไม่แน่นอนในการประมาณการก่อให้เกิดโอกาสในการใช้วิธีการประมาณที่แตกต่างกัน แหล่งข้อมูลที่แตกต่างกัน และข้อสมมติที่แตกต่างกันในการจัดทำประมาณการทางบัญชี เรื่องดังกล่าวก่อให้เกิดการใช้ความเห็นส่วนบุคคล และตามมาด้วย ความจำเป็นของการใช้ดุลยพินิจในการจัดทำประมาณการทางบัญชี การใช้ดุลยพินิจดังกล่าวมีความจำเป็นต่อการเลือกวิธีการประมาณและแหล่งข้อมูลที่เหมาะสม; ต่อการตั้งข้อสมมติ; และต่อการเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่อยู่ในงบการเงินของผู้บริหาร ดุลยพินิจเหล่านี้ถูกใช้ในบริบทของข้อกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอ และการเปิดเผยข้อมูลตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตาม เนื่องจากมีข้อจำกัดเกี่ยวกับการมีอยู่และการเข้าถึงความรู้หรือสารสนเทศเพื่อสนับสนุนการใช้ดุลยพินิจเหล่านี้ การใช้ดุลยพินิจดังกล่าวจึงเป็นการใช้ความเห็นส่วนบุคคลโดยปริยาย
20. การใช้ความเห็นส่วนบุคคลในการใช้ดุลยพินิจดังกล่าวเปิดโอกาสให้เกิดความลำเอียงของผู้บริหารโดยไม่เจตนาหรือโดยเจตนา แม่บทการบัญชีจำนวนมากกำหนดว่าสารสนเทศที่จัดทำขึ้นเพื่อแสดงในงบการเงินต้องมีความเป็นกลาง (กล่าวคือไม่ควรมีความลำเอียง) เมื่อพิจารณาข้อเท็จจริงที่ว่า ตามหลักการแล้ว ความลำเอียงสามารถถูกกำจัดออกไปจากกระบวนการประมาณการได้ แหล่งที่มาของความลำเอียงที่อาจเกิดขึ้นในการใช้ดุลยพินิจเพื่อจัดการกับการใช้ความเห็นส่วนบุคคลจึงเป็นแหล่งที่มาของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้น มากกว่าจะเป็นแหล่งที่มาของความไม่แน่นอนในการประมาณการ
21. ความแตกต่างอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ในวิธีการประมาณ แหล่งข้อมูล และข้อสมมติที่เป็นไปได้ที่สามารถนำมาใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี (ดูย่อหน้าที่ 19) ทำให้เกิดความแตกต่างในผลลัพธ์จากการวัดมูลค่าที่เป็นไปได้ด้วย ขนาดของช่วงของผลลัพธ์จากการวัดมูลค่าที่เป็นไปได้ อย่างสมเหตุสมผลเกิดจากระดับความไม่แน่นอนในการประมาณการ และมักถูกเรียกว่าความอ่อนไหวของประมาณการทางบัญชี นอกเหนือจากการกำหนดผลลัพธ์การวัดมูลค่าแล้ว กระบวนการประมาณการยังเกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์ผลกระทบของความแตกต่างอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ในวิธีการประมาณ แหล่งข้อมูล และข้อสมมติที่เป็นไปได้ที่มีต่อช่วงของผลลัพธ์จากการวัดมูลค่าที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผล (เรียกว่าการวิเคราะห์ความอ่อนไหว)
22. การทำให้เกิดการแสดงรายการในงบการเงินสำหรับประมาณการทางบัญชีที่บรรลุน้ำหนักเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (นั่นคือ ความครบถ้วน ความเป็นกลาง และการปราศจากข้อผิดพลาด) ตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการใช้ดุลยพินิจที่เหมาะสมในการเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารที่ถูกเลือกอย่างเหมาะสมจากช่วงของผลลัพธ์จากการวัดมูลค่าที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผล; และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งได้มีการอธิบายถึงความไม่แน่นอนในการประมาณการอย่างเหมาะสม การใช้ดุลยพินิจเหล่านี้อาจเกี่ยวข้องกับการใช้ความเห็นส่วนบุคคล ขึ้นอยู่กับลักษณะของข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่

เกี่ยวข้องที่จัดการกับเรื่องเหล่านี้ ตัวอย่างเช่น แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดเกณฑ์เฉพาะ (เช่น ค่าเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของความน่าจะเป็น หรือค่าประมาณการที่ดีที่สุด) สำหรับการเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร ในลักษณะเดียวกัน แม่บทดังกล่าวอาจกำหนดการเปิดเผยข้อมูลบางเรื่องเป็นการเฉพาะหรือการเปิดเผยข้อมูลที่ตรงตามวัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลโดยเฉพาะ หรือการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมที่กำหนดเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามที่ควรในสถานการณ์นั้น

23. แม้ว่าประมาณการทางบัญชีที่ขึ้นอยู่กับระดับของความไม่แน่นอนในการประมาณการที่สูงกว่า อาจวัดมูลค่าได้แม่นยำน้อยกว่าประมาณการทางบัญชีที่มีระดับความไม่แน่นอนในการประมาณการที่ต่ำกว่า ประมาณการทางบัญชีนั้นอาจยังคงมีความเกี่ยวข้องเพียงพอ (สำหรับผู้ใช้งบการเงิน) ที่จะรับรู้ในรายงานทางการเงินถ้า (เมื่อแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกำหนดไว้) รายการดังกล่าวสามารถเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมได้ ในบางกรณี ความไม่แน่นอนในการประมาณการอาจมีมากจนไม่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้ในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและไม่สามารถรับรู้ประมาณการทางบัญชีดังกล่าวในงบการเงินได้ แม้ว่าในสถานการณ์เช่นนี้ ก็อาจยังมีข้อกำหนดเรื่องการเปิดเผยที่เกี่ยวข้อง เช่น การเปิดเผยค่าประมาณแบบจุดหรือช่วงของผลลัพธ์จากการวัดมูลค่าที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผล และสารสนเทศที่อธิบายถึงความไม่แน่นอนในการประมาณการและข้อจำกัดในการรับรู้รายการดังกล่าว ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องที่ใช้กับสถานการณ์เหล่านี้ อาจถูกระบุในรายละเอียดมากหรือน้อยต่างกัน ดังนั้น ในสถานการณ์เหล่านี้ อาจมีการใช้ดุลยพินิจเพิ่มเติมซึ่งเกี่ยวข้องกับการใช้ความเห็นส่วนบุคคลด้วย

### การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล

เรื่องที่คุณสอบบัญชีอาจพิจารณาสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแลเกี่ยวกับมุมมองของคุณสอบบัญชีเกี่ยวกับแรงจูงใจเชิงคุณภาพที่มีนัยสำคัญของวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง รวมถึง

- (ก) วิธีการที่ผู้บริหารใช้ในการระบุรายการ เหตุการณ์และเงื่อนไขอื่นที่อาจทำให้เกิดความจำเป็นต้องมีประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องหรือจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง
- (ข) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- (ค) ความมีสาระสำคัญของประมาณการทางบัญชีต่อการเงินโดยรวม
- (ง) ความเข้าใจของผู้บริหาร (หรือการไม่เข้าใจ) เกี่ยวกับลักษณะและขอบเขตของประมาณการทางบัญชี และความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี
- (จ) ผู้บริหารได้ใช้ทักษะหรือความรู้เฉพาะทางที่เหมาะสมหรือว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญที่เหมาะสมหรือไม่
- (ฉ) มุมมองของคุณสอบบัญชีเกี่ยวกับผลต่างระหว่างค่าประมาณแบบจุดหรือแบบช่วงของคุณสอบบัญชีกับค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร
- (ช) มุมมองของคุณสอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของการเลือกนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีและการแสดงรายการของประมาณการทางบัญชีในงบการเงิน
- (ซ) ข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร
- (ฌ) มีการเปลี่ยนแปลงหรือควรจะได้รับ การเปลี่ยนแปลงในวิธีการประมาณในการจัดทำประมาณการทางบัญชีจากงวดก่อนหรือไม่
- (ญ) เหตุผลของการเปลี่ยนแปลงวิธีการประมาณ และผลลัพธ์สุดท้ายของประมาณการทางบัญชีในงวดก่อนในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการประมาณสำหรับการจัดทำประมาณการทางบัญชีจากงวดก่อน
- (ฎ) วิธีการประมาณที่ผู้บริหารใช้สำหรับจัดทำประมาณการทางบัญชี ซึ่งรวมถึงเมื่อผู้บริหารใช้แบบจำลอง มีความเหมาะสมในบริบทของวัตถุประสงค์ ลักษณะ เงื่อนไข และสถานการณ์ของการวัดมูลค่าหรือไม่ รวมทั้งเหมาะสมกับข้อกำหนดอื่นของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
- (ฏ) ลักษณะและผลลัพธ์ของข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ใช้ในประมาณการทางบัญชี และระดับของการใช้ความเห็นส่วนบุคคลในการพัฒนาข้อสมมตินั้น
- (ฐ) ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญต่าง ๆ มีความสอดคล้องระหว่างกันและสอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้ในประมาณการทางบัญชีอื่น; หรือสอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้ในกิจกรรมทางธุรกิจอื่น ๆ ของกิจการหรือไม่

- (ท) เมื่อเกี่ยวข้องกับเหมาะสมของข้อสมมติที่มีนัยสำคัญหรือความเหมาะสมของการนำแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไปปฏิบัติ ผู้บริหารมีความตั้งใจในการดำเนินการ และมีความสามารถในการดำเนินการเช่นนั้นหรือไม่
- (ฅ) วิธีการที่ผู้บริหารพิจารณาข้อสมมติทางเลือกหรือผลลัพธ์ทางเลือก และเหตุที่ไม่ใช้ข้อสมมติหรือผลลัพธ์ดังกล่าว; หรือวิธีที่ผู้บริหารจัดการกับความไม่แน่นอนในการประมาณการในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- (ณ) ข้อมูลและข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ผู้บริหารใช้จัดทำประมาณการทางบัญชีนั้นเหมาะสมในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
- (ด) ความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของสารสนเทศที่ได้มาจากแหล่งสารสนเทศภายนอก
- (ต) อุปสรรคที่มีนัยสำคัญในการทำให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวข้องกับข้อมูลที่ได้จากแหล่งสารสนเทศภายนอกหรือการประเมินมูลค่าที่จัดทำโดยผู้บริหาร หรือผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร
- (ถ) ความแตกต่างที่มีนัยสำคัญของดุลยพินิจระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้บริหารหรือผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารในการประเมินมูลค่า
- (ท) ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่องบการเงินของกิจการจากความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญ และจำนวนความเสี่ยงที่ต้องเปิดเผยในงบการเงิน ซึ่งรวมถึงความไม่แน่นอนในการประมาณการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี
- (ธ) ความสมเหตุสมผลของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนในการประมาณการในงบการเงิน
- (น) การตัดสินใจของผู้บริหารเกี่ยวกับการรับรู้ การวัดมูลค่า การแสดงรายการ และการเปิดเผยข้อมูลของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงินนั้นเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่